



ד"ר רוני פיקו מ"מ נשיא התאחדות המלונות ויו"ר המועצה

"שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית האירוח" בהצגת הדיווחים הפיננסיים המלונאיים, באופן שיעלה בקנה אחד עם העקרונות החשבונאיים המקובלים בדרך-כלל בארה"ב (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP). במהדורה ה-11 של "שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית האירוח" עדיין מוצגים הנתונים בהתאם לעקרונות ה-GAAP האמריקני, אך על רקע הגלובליזציה המואצת של תעשיית המלונאות בעולם, נעשה ניסיון במהדורה זו, האחרונה, לשוות צביון גלובלי, שאינו אמריקני-גרידא, לשיטות הדיווח החשבונאי בנושאים שונים. על-פי החלטת ה-FMC תקפים עקרונות המהדורה ה-11 של ה-USALI החל מיום ה-1.1.2015. מומלץ אפוא לפירמות מלונאיות להטמיע עקרונות אלה במערכות הדיווח החשבונאי שלהן ללא דיחוי, אף כי אין, כמובן, חובה חוקית לעשות כן. יודגש, כי בארה"ב הסכמי ניהול מלונאיים רבים מחייבים התבססות על המהדורה האחרונה, התקפה, של ה-USALI. בשל השינויים הרבים שהוכנסו במהדורה החדשה יתכן כי מדדי ביצוע (תפעול) אחדים ישתנו משנה לשנה, דבר אשר יקשה על עריכת השוואות בין הביצועים בתקופות מקבילות.

נציע להלן הצעה לעבר השינויים הנכללים במהדורה האחת-עשרה של "שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית האירוח". יודגש, כי אין באמור להלן משום יומרה להציג רשימה כוללת, מוחלטת וסופית של כל השינויים שנכללו במהדורה האחרונה, בלי יוצא-מן-הכלל. המדובר בהצגת סיכום, תמציתית, של עיקר השינויים ובוודאי של החשובים ביותר שביניהם. במילים אחרות: השינויים העיקריים והחשובים ביותר, לדעתנו, הרי הם לפניהם.

#### פרקי מדריך ה-USALI במהדורתו האחת-עשרה החדשה:

##### חלק ראשון: דו"חות תפעוליים

1. דו"ח תפעול תמציתי (למפעילים).
2. דו"ח תפעול תמציתי (לבעלים).
3. מפרט 1: חדרים.
4. מפרט 2: מזון ומשקאות.
5. מפרט 3: מחלקות תפעול אחרות.
  - תת-מפרט 1-3: מסלול גולף וחנויות.
  - תת-מפרט 2-3: מועדון בריאות/ספא.
  - תת-מפרט 3-3: חנייה.
  - תת-מפרט 3-X: כל מחלקות התפעול האחרות.
  - תת-מפרט 3-XX: מחלקות תפעול קטנות.
6. מפרט 4: הכנסות שונות.
7. מפרט 5: הנהלה וכלליות.
8. מפרט 6: מערכות מידע וטלקומוניקציה.
9. מפרט 7: שיווק ומכירות.
10. מפרט 8: תפעול הנכס ואחזקה.
11. מפרט 9: אנרגיה ומים.
12. מפרט 10: דמי-ניהול.
13. מפרט 11: הכנסות והוצאות לא-תפעוליות.
14. מפרט 12: כביסה.
15. מפרט 13: ארוחות עובדים.
16. מפרט 14: הוצאות נלוות לשכר.
17. תפקידים על-פי מחלקות המלון.

##### חלק שני: דו"חות פיננסיים

- סעיף 1: גיליון המאזן.
- סעיף 2: דו"ח הכנסות.
- סעיף 3: דו"ח הכנסות כוללני (COMPREHENSIVE).
- סעיף 4: דו"ח הון בעלים.
- סעיף 5: דו"ח תזרימי מזומנים.
- סעיף 6: הערות לדו"חות הפיננסיים.

##### חלק שלישי: יחסים פיננסיים ומדדי תפעול

## שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית המלונאות: Uniform System of Accounts for the Lodging Industry - 11<sup>th</sup> Revised Edition סיכום השינויים שהוכנסו במהדורה החדשה ה-11 (בתוקף מיום 1.1.2015).

"שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית האכסון" (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry), פורסמה לראשונה בארה"ב כבר בשנת 1926, בהוצאת התאחדות בתי המלון בעיר ניו-יורק, (Hotel Association of New York City) ומהדורתה האחת-עשרה, החדשה, המעודכנת, ראתה אור בסוף שנת 2014, כשמונה שנים לאחר צאת המהדורה העשירית, קודמתה). הפרסום הוא פרי עבודתן המשותפת של ועדות מקצועיות עתירות ידע ומומחיות בתחומן, בשלושה ארגונים אמריקניים ותיקים: התאחדות המלונות של העיר ניו-יורק, שהייתה המו"ל הראשון שלו לפני 90 שנה כמעט (Hotel Association of New York City); המכון לחינוך מקצועי של התאחדות המלונות והאכסון האמריקנית (American Hotel & Lodging Educational Institute = AHLEI); ארגון מקצועות החשבונאות, הפיננסיים והטכנולוגיה בענפי האירוח (Hospitality Financial & Technology Professionals = HFTP); לשעבר: ארגון החשבים הכינלאומי בענפי האירוח (International Association of Hospitality Accountants = IAHA). במונח "שיטה" (System) שבכותרת: "שיטת הדיווח החשבונאי האחד...", איננו מתכוונים למערכת של כללים חשבונאיים שהיא חדשה או שונה מן הכללים החשבונאיים הידועים והמקובלים. משמעות המילה "שיטה" בהקשר שלפנינו היא אחת: דיווח חשבונאי שהוא אוניברסאלי, אחיד, אוניפורמי (Uniform) ושיטתי, סיסטמטי (Systematic). שיטות אחידות לדיווח חשבונאי נפוצות בפלחים אחדים של ענף האירוח (HOSPITALITY) למן תחילת המאה ה-20. כבר בשנת 1926 פורסמה בארה"ב שיטת הדיווח החשבונאי האחד לבתי-מלון, (UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR HOTELS). באותו זמן, לערך, פותחה שיטת הדיווח האחד לעסקי מזון ומשקאות (F&B), מסעדות (Restaurant) והסעדה (Catering). שיטת הדיווח האחד למועדונים, כדוגמת קאנטרי-קלאב, מועדוני גולף ודומיהם, פותחה לראשונה ב-1940. כול השיטות האחידות לדיווח חשבונאי עמדו במבחן הזמן, והשיטה האחידה של תעשיית המלונאות נמצאת כעת בגרסתה המתקנת והמעודכנת האחת-עשרה! שיטת הדיווח החשבונאי האחד למלונות ולבתי הארחה חצתה מכבר את גבולות ארה"ב, ומזה שנים רבות הרי היא בחזקת "התקן" הבינלאומי והאוניברסאלי המחייב לדו"חות החשבונאיים בענף האירוח. מהדורה חדשה, ה-11 במספר, של "שיטת הדיווח החשבונאי האחד בתעשיית האירוח", (Uniform System Of Accounts for the Lodging Industry - USALI) ראתה אור בארה"ב לפני חודשים אחדים. במהדורה זו הוכנסו שינויים רבים אשר ישפיעו על הדו"חות הפיננסיים של פירמות מלונאיות. ה-FMC, ועדת הניהול הפיננסי (Financial Management Committee) של ה-AH&LA, התאחדות המלונות ובתי הארחה בארה"ב (American Hotel & Lodging Association), אישרה את תקפותם של השינויים, מעדכנת ועורכת את המהדורה החדשה. בוועדה זו חברים נציגי כל "השחקנים" בענף: בעלי מלונות ונציגי בעלים, מנהלי מלונות, נציגי חברות ניהול מלונאיות, יועצים בענף המלונאות, נציגי חברות למיקור-חוץ מלונאי, אנשי אקדמיה, רואי-חשבון ועוד.

ה-"Uniform System of Accounts for the Lodging Industry" נחשב זה מכבר ל"תנ"ך של החשבונאות המלונאית". מטרת הפרסום, בראש ובראשונה, היא להציע לענף המלונאות "הגלובלי" דו"חות תפעוליים "מפורמטים", כלומר בפורמט אחיד ושיטתי. היסטורית, התמקדה

**חלק רביעי: מדריך נכנסות והוצאות****חלק חמישי: דיווח "גולמי" לעומת "נקי"**

(5) הוצאות טלקומוניקציה אדמיניסטרטיביות (של משרדי ההנהלה) נרשמות מעתה בסעיף 'מערכות מידע וטלקומוניקציה' (Information & Telecommunications Systems).

**מחלקת חדרים (Rooms Department)**

(1) נוספו פילוח (סגמנטציה) של הכנסות מחדרים (Rooms Revenue).  
(2) נוספו דברי הסבר בעניין הכנסות מחבילות אירוח ופילוח הכנסות מחבילות אירוח (Package Revenue & Package Breakage).

**מחלקת מזון ומשקאות (Food & Beverage Department)**

(1) המידע בעניין מזון ומשקאות מוצג במאוחד.  
(2) המונח "cover" הוחלף במונח "customer" כדי לשקף מספר מדויק של הלקוחות מקבלי השירות.

**מחלקות תפעול אחרות (Other Operated Departments)**

(1) טלקומוניקציה אינה מוגדרת עוד 'מחלקת תפעול אחרת'.

**מחלקות בלתי-מחולקות (Undistributed Departments)**

(1) כל ההוצאות 'הטכנולוגיות' מדווחות במאוחד במחלקת מערכות מידע וטלקומוניקציה (Information & Telecommunication System Department).  
(2) הופסקה ההפרדה שבין הוצאות שיווק והוצאות מכירות.

**הכנסות והוצאות בלתי-תפעוליות (Non-operating Income & Expenses)**

(1) ההכנסה הנקייה הנובעת מבעלות שאינה מנוהלת/מוחזקת ע"מ המלון נרשמת כהכנסה בלתי-תפעולית (Non-Operating Income).  
(2) דמי-ניהול של הנכס, מחקר-שוק וביקורות חשבונאיות המכוונים לבעלים ירשמו בקטגוריה חדשה: 'הוצאת בעלים' (Owner Expense).

**דו"חות פיננסיים (Financial Statements)**

(1) קטגוריות הכנסה והוצאה חדשות נוספו לדו"ח ההכנסות (Income Statement) כדי לשקף שינויים בדו"ח התפעולי התמציתי (Summary Operating Statement).  
(2) נוסף דו"ח של 'הכנסה כוללנית' (Comprehensive Income).  
(3) נוספה התייחסות ל'עקרונות הדיווח הפיננסי הבינלאומי' (International Financial Reporting Standards = I.F.R.S).  
(4) הורחב הדיווח בנושאי מלאי, ציוד תפעולי והוצאות טרום-פתיחה.

**יחסים פיננסיים ומדדים תפעוליים (Financial Ratios & Operating Metrics)**

(1) שמו של סעיף זה שונה מ'יחסים וסטטיסטיקה' (Ratios & Statistics) ל'יחסים פיננסיים ומדדים תפעוליים'.  
(2) יחסים ומדדים מוצגים בעבור מחלקות תפעוליות ומחלקות בלתי-מחולקות.  
(3) יחסי מפתח מוצגים בעבור כל מחלקה.  
(4) מידע מפורט בעניין עלויות כוח-אדם מוצג בעבור כל מחלקה.  
(5) נוספו מדדי צריכת אנרגיה ומים.

**מדריך הכנסות והוצאות (Revenue & Expense Guide)**

(1) מוצג מידע בעבור הכנסות והוצאות.  
(2) המדריך מוצג גם בפורמט אלקטרוני וכולל אפשרויות חיפוש (פילוח ומפתוח).

**השינויים המרכזיים (Key Changes) על-פי סעיפיהם:**

- הדו"ח התפעולי התמציתי (Summary Operating Statement).
- מפרטים תפעוליים (Operating Schedules):
  1. מחלקות רב-תחומיות (Multiple Depts).
  2. מחלקת חדרים (Rooms Dept).
  3. מחלקת מזון ומשקאות (Food & Beverage Dept).
  4. מחלקות בלתי-מחולקות (Undistributed Depts).
  5. הכנסות והוצאות לא-תפעוליות (& Non-operating Income Expense).
- דו"חות פיננסיים (Financial Statements).
- יחסים פיננסיים ומדדים תפעוליים (Financial Ratios & Operating Metrics).
- מדריך הוצאות והכנסות (Revenue & Expense Guide).

**סיכום השינויים במהדורה ה-11 של ה-USALI:**

- (1) "שכירויות והכנסות אחרות" (Rentals & Other Income) שונה ל"הכנסות שונות" (Miscellaneous Income).
- (2) "הכנסה" או "פדיון" (Revenue) שונה ל"הכנסה תפעולית" או "פדיון תפעולי" (Operating Income).
- (3) "סך הכול הכנסה" או "סך הכול פדיון" (Total Revenue) שונה ל"סך הכול הכנסה תפעולית" או ל"סך הכול פדיון תפעולי" (Total Operating Revenue).
- (4) "מערכות מידע וטלקומוניקציה" (Information & Telecommunication Systems) נוספו ל"מחלקה תפעולית בלתי-מחולקת" (Undistributed Operating Department).
- (5) Fixed Charges (שונה ל"הכנסות והוצאות לא-תפעוליות" (Non-operating Income & Expenses)).
- (6) "הכנסה תפעולית נטו" (Net Operating Income) שונה ל"הכנסות לפני ריבית, מסים, פחת ובלאי" (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation & Amortization = EBITDA).
- (7) נוספו שני פורמטים של דו"חות תפעוליים תמציתיים (Operating Statement Formats Summary). למנהלי/מפעילי המלון: קרן (עתודת) חילוף (Replacement Reserve) מופחתת מ-EBITDA. השורה התחתונה תיקרא: EBITDA פחות קרן (עתודת) חילוף. לבעלים: ריבית (Interest), פחת (Depreciation), בלאי (Amortization) ומס הכנסה (Income Tax) מופחתים מ-EBITDA. השורה התחתונה תיקרא: "הכנסה נטו" (Net Income).

**מפרטים תפעוליים (Operating Schedules)****מחלקות רב-תחומיות (Multiple Departments):**

- (1) נוסף סעיף חדש להדרכה בנושא 'גולמי' לעומת 'נקי' (Gross Vs. Net).
- (2) נוסף מידע בעניין ההתייחסות הנכונה ל'חיוב נוסף' (Surcharge), דמי-שירות (Service Charge) ומתנות (Gratuities).
- (3) שינויים אחדים נעשו בקשר לעלויות שכר והוצאות נלוות לשכר כדלקמן:
  - א) עובדים שהם מנהלים ועובדים שאינם מנהלים מוצגים ראשית בנפרד, ורק לאחר מכן מוצגות עלויות השכר וההוצאות הנלוות לשכר, המצטברות, של שני הסקטורים.
  - ב) חלוקת דמי-שירות מוצגת כסעיף הוצאה בתוך: 'שכר והוצאות נלוות לשכר, דמי-שירות ובנוספים'.
  - ג) עלויות שכר של עובדי 'אקסטרה', עובדי-קבלן ומיקור-חוץ מוצגים בנפרד.
  - ד) אשכולות שירותים ועלויות הזמנות ספציפיות סווגו כחשבונות (Accounts).