



רוני פינקו מ"מ נשיא התאחדות המלונות ויו"ר המועצה

ראוי שחשב המלון יצביע על השיטות המקובלות והמועדפות עליו לחישוב סעיפי התקציב. עליו לשאוף לערב את כל מנהלי המחלקות ביצירת תקציב התפעול השנתי של המלון, כדי שישירו במלון תחושות של יצירה שיתופית ושל בעלות משותפת על התקציב. באווירה זו יהיו הכול חייבים לפעול בנחישות להשגת יעדיו התפעוליים של התקציב, ובעיקר להשגת יעדי ההכנסות וההוצאות שנקבעו בו.

השלמת סעיפי ההכנסות בתקציב המלון קודמת לעתים להשלמת תקצובן של ההוצאות, מכיוון שהוצאות רבות אינן קבועות אלא משתנות, כלומר הן תלויות בנפח עסקיו של המלון, ובעיקר במחירים (אינדיקטורים) התפעוליים המרכזיים: אחוז התפוסה, המחיר הממוצע לחדר, מספר ה-covers וכיו"ב. השכר וההוצאות הנלוות לשכר הם בדרך-כלל סעיף ההוצאה הראשי בתקציב המלון. השימוש הנרחב במפתחות ובתרשימים מחלקתיים לאיוש משרות (staffing / manning guides) עשוי לסייע לתקצב ביתר דיוק את כוח האדם הדרוש למלון בהיקפי פעילות שונים.

המפתחות לאיוש המשרות במלון יהיו מפולחים על-פי היקף וסוג הפעילות: מספר החדרים התפוסים, סוג החדרים וגודלם, מספר האורחים בחדר, בממוצע, משך השהות הממוצעת של אורח במלון, מספר ה-covers, סגנון ההגשה ועוד. כן יובא בחשבון מספר השעות הנדרש להשלמת כל פעילות. חלה חובה לקבוע בהקדם מהן הרמות המינימליות ("עמדות ברזל") והרמות המקסימליות של תקני המשרות במלון.

התהליך האופטימאלי הוא תקצוב הלינות (room-nights), הארוחות (covers) ומשנתני תפעול מרכזיים נוספים על בסיס יומיומי! כך נוכל להתאים את הנתונים ביתר דיוק לנקודות הגאות והשפל במחזור עסקיו של המלון. אך זהו אידיאל לא-בר-השגה. תקצוב הלינות יעשה אפוא על-פי פלחי שוק שהוגדרו למלון מראש, ולפרקי זמן חודשיים, רבעוניים (נדיר למדי) ושנתיים. לאחר תקצוב השכר במלון על בסיס שנתי (או תקופתי אחר), ניתן להשלים את תכנון ההוצאות והמסים הנלווים לשכר, ולהקצות אותם למחלקות השונות. כל ההוצאות שאינן שכר, יסווגו כהוצאות קבועות (fixed), משתנות (variable) או שילוב של השניים. עמלות סוכני-נסיעות, עמלות כרטיסי-אשראי ואספקת אורחים (guest supplies), הן דוגמאות אחדות של הוצאות משתנות. לעומתם, מיסי ארנונה, דמי ביטוח ותשלומי חובה למיניהם הם בגדר הוצאה קבועה.

השיטות הרווחות לתקצוב המלון

קיימות טכניקות רבות ושונות להכנת תקציב המלון. יש מהן המבוססות על המידע (data) העסקי, ההיסטורי, כמות שהוא, או על המידע העסקי, ההיסטורי, לאחר שהוכנסו בו שינויים (למשל, נתוני השנה הקודמת בתוספת 5 אחוזים, עלות חדר תפוס בשנה קודמת בהתאמה לעליית המדד, לשינוי בשער בדולר וכו'...). לעומתן, קיימות שיטות לתקצוב שבסיסן אפס (zero-based budget), ולפיהן "בנבים" כל מספרי התקציב, שלב אחר שלב, מבסיס אפס. ללא כל קשר למספרי התקציב הקודם, או לנתוני הביצוע בשנים קודמות.

הבחירה בטכניקה כזאת או אחרת מבין שיטות התקצוב השונות, או הבחירה בשילוב ביניהן, תלויות בגורמים שונים: מדיניותה של הנהלת המלון, ה"תרבות" או המסורת התקציבית שלו, מיומנותו המקצועית של הצוות המכין את התקציב, כמות המידע ההיסטורי הזמין ומהימנותו, משך הזמן שהוקצב להכנת התקציב ודרישות חדשות מאת הדרג הבכיר, הסוקר טיטות וגרסאות ניסיוניות של התקציב, עד לגיבוש גרסתו הסופית ואישורה.

יש לזכור: משעה שאושר תקציב המלון, חובה להטמיעו לאלתר בקרב כל מנהלי התפעול של המלון. פעילותם בהתאם לסעיפי התקציב המאושר היא תנאי הכרחי לעמידה בתוכנית התקציב ולהשגת יעדיו. על כל מנהל מחלקה תפעולית במלון לדעת ולהבין היטב נתונים אלה: יעדי ההכנסות (כמות / מחזור ומחיר) של המלון בכלל, ושל מחלקתו בפרט; תוכנית השכר ואיוש המשרות במפתח מחלקתי ובסיכום כללי; כל סעיפי ההוצאות של המלון וסיווגן. אין ספק כי הכנתן של התחזיות התקופתיות (החודשיות, הרבעוניות, או החצי-שנתיות) היא קלה יותר כאשר מנהלי המחלקות מעורבים בהכנת התקציב מראשיתו, ומקבלים לידיהם את גרסתו הסופית, המאושרת, כדי שישמנו בה במדגש (מרקר) את תחומי אחריותם.

עת התקציב הגיע

כמעט הכול על

תקציב המלון:

שלבי הכנתו, נושאו ומשתתפיו

מצוות מלונאים מלומדה: תחילת הרבעון האחרון בכל שנה קלנדארית, מתום חגי תשרי ואילך, אות הוא וסימן כי יש לפתוח בתהליך הכנתו ואישורו של תקציב המלון לשנה הבאה. עת התקציב החדש הגיע.

התהליך "הרשמי", הפורמאלי של הכנת תקציב המלון לשנה החדשה מתחיל למעשה לאחר חגי תשרי. הוא נפרש על-פני החודשים אוקטובר, נובמבר ודצמבר ומתעצם ככל שהשנה קרבה לסיימה. תקציב התפעול והתחזית (forecast) השנתיים הם כלי עבודה חשובים ביותר, הן לראשי המחלקות והן להנהלה הבכירה, לשם ניהול עסקי יעיל (במונחים כלכליים: עלות - תועלת) ואפקטיבי (במונחים תוצאתיים: עמידה ביעדים). אנו מתייחסים במאמר זה למלון בודד (stand-alone hotel). על מלונות הפועלים במסגרת של רשת כתי-מלון ועל מלונות המנוהלים על-ידי חברות ניהול מלונאיות יחולו, מן הסתם, כללים ונהלים "כפויים" וייחודיים בעניין תקציב המלון, סעיפיו, אופן הכנתו ואישורו. עוד נטעים, כי תהליכי הכנת התקציב המתוארים להלן אינם מתארים בהכרח תמונת-מצב של הנעשה במרבית המלונות. אין לנו ידע אמפירי על אופן הכנתו של התקציב בכל מלון ומלון. משום כך, הדברים להלן הם בוודאי יותר "הלכה" שמהם "מעשה": הם יותר נורמטיביים (כלומר, מתארים מה נכון ומה ראוי שיעשה) ופחות תיאוריים (כלומר, מתארים מה שאכן מתקיים, הלכה למעשה).

תקציב התפעול השנתי: ראשית התהליך

מן הראוי שחשב המלון יקבל מן הבעלים, ממועצת המנהלים, או ממנכ"ל המלון את תמצית ציפיותיהם לתקופת התקציב הבאה. ציפיות אלה יבוטאו באמצעות מדדי תפעול מרכזיים, יעדים פיננסיים ותאריכי יעד להגשת התקציב. המידע יכלול גם את התחזיות הבאות: אחוז התפוסה בשנת התקציב (התפוסה הכללית והתפוסה לפי פלחי שוק), המחיר הממוצע לחדר (AVR), מספר כולל ומפולח של הארוחות / המנות (covers), המחיר הממוצע לארוחה / למנה, הוצאות הון (נכס מאזני) וכמובן, שיעור הרווח...

זה גם הזמן להביא לידיעת הבעלים או מועצת המנהלים מה הן מגמות השוק ומה הם השינויים בתנאי התחרות בשוק. מצד המלונות המתחרים הקיימים ומצד מלונות חדשים, אם צפויה פתיחתם בשנת התקציב, מה הם יתרונותיו ומהם חולשותיו של המלון (S.W.O.T) בהשוואה למתחריו, ומהו נתח השוק (market-share) הצפוי בשנת התקציב.

חשב המלון ימסור את לוח התקציב שהכין לכל ממלאי התפקידים במלון, המתבקשים למסור מידע הדרוש להכנת התקציב. בלוח הזמנים יפורטו תאריכי-יעד הן למסירת נתונים אלה והן לשיבות התקציב שבהן יידונו. לאחר מכן, יישלחו אליהם גיליונות הנתונים (spreadsheets) הדרושים לכל מחלקה לשם הכנת טיטות התקציב, יחד עם נתונים היסטוריים על הכנסות והוצאות מחלקתיות, תוכניות לאיוש משרות (תקני כוח-אדם) וטפסי דרישה להשקעות (הוצאות הון) לפי מחלקות. על החשב לקיים ישיבות תקציב "אישיות" עם מנהלי מחלקות חדשים ובלתי מנוסים, שעדיין אינם בקיאים בתהליך הכנת התקציב. בכל רבעון, על מנהלי המחלקות להכין תחזיות מחלקתיות מעודכנות ליתרת השנה השוטפת ולהביאן לאישור הנהלה.

דומה כי בשלב זה מן הראוי להביא לידיעת העוסקים בהכנת סעיפי התקציב השונים, מהן ציפיות בעלי המלון או מועצת המנהלים שלו. ללא הנחיות אלה, עלולות טיטות התקציב הראשונות שיימסרו לסטות סטייה ניכרת ממטרות הנהלה ומחזונה לשנה הבאה. ההכרח לעבד מחדש את מספרי התקציב, עקב כך, עלול לעורר תסכול ומדנים.

שנערך מחדש ועודכן. הערכה מחדש ועדכון הנערכים, נניח, משחלפו שישה חודשים בתוך שנת התקציב, נועדו לחזות את התוצאות הצפויות בשאר השנה. תוצאות העסקיות של המלון ומדדי הביצוע שלו בשנים קודמות ידועים, כמובן, וכן זמינים, בדרך כלל, "ממוצעים ענפיים" מקובלים לסוג המלון, לגודלו, לאזור שלו, ולעיתים - בחלק מן הנתונים - גם למתחריו. לאילו נתונים מושוים אפוא, ביצועי המלון בתקופה חשבונאית נתונה?

רשימת אמות-המידה המשמשות להערכת ביצועי המלון ולהשוואתם:

- 1) השוואה למספרי התקציב המקורי.
- 2) השוואה לביצועי השנה שעברה.
- 3) השוואה לנתוני התקציב המעודכן.
- 4) השוואה לממוצע הביצועים בשנים האחרונות.
- 5) השוואה אחרת (לסטנדרטים מקובלים לאזור, לסוג המלון, למתחרים וכו').

מלונאים רבים משווים את ביצועי מלונותיהם כנגד יותר מאמת-מידה אחת. ההשוואות הנפוצות ביותר הן אלה הנערכות על בסיס חודשי ושנתי, אם כי יש חברות מלונאיות באירופה ובארה"ב העורכות השוואות דו-חודשיות ורבעוניות. מהו אפוא אחוז הסטייה של הביצוע בהשוואה לתקציב, הנחשב ל"מותר" או ל"נסבל", בכל אחד מסעיפי הסטייה העיקריים?

התבונה המקובלת גורסת כי מרבית המלונאים יהיו אדישים לסטייה מן התקציב בשיעור של פחות מ-1%, בעלויות מזון, משקאות וכ"א (שכר). לעומת זאת, סטייה של בין 2% ל-3% תחשב לרף המינימאלי המחייב בדיקה של גורמי הסטייה ואחיזה באמצעים מתקנים. יש לזכור כי עלויות שונות של מזון ומשקאות אופייניות לסוגים שונים של פעילות מלונאית, וייתכנו הבדלים דרמטיים ממש בין העלויות הקבילות בשירותי הסעדה (catering) באירועים (banquets), במסעדות (restaurants) או בארוחות בחדר-אוכל של המלון בהתאם הסדר האירוח (board arrangement).

כמעט בכל מלון, ההוצאה הגדולה ביותר היא בגין שכר עבודה. כאן כוונתנו, כמובן, לעלות הכוללת: השכר וכל ההוצאות וההפרשות הנלוות לשכר, קרי: עלות השכר למעביד. עלות שכר אופיינית במלון שמצבו העסקי סביר עשויה להסתכם ב-30% ויותר מסך הכנסותיו. בנוסף לעלויות מזון, משקאות ושכר, יש למלונות הוצאות נוספות רבות כגון: אספקה, ריבית, ביטוח, מים, אנרגיה (חשמל, גז), פחת ועוד. גם לגבי הוצאות אחרות אלו, דומה כי רף האדישות התחתון הוא בכל מקרה סטייה של עד כ-1% מן התקציב בגרסתו הראשונה, זו שלא עודכנה במהלך שנת התקציב. סטיות של בין 3% ל-4%, לעומת זאת, ייחשבו כמחייבות התערבות: ניתוח של סיבותיהן וקבלת החלטה על אחיזה באמצעים מתקנים.

לעין נוסף:

ביקורת התקציב בענף האירוח נדונה חדשות לבקרים בפורומים אינטרנטיים של הארגון הבינלאומי למקצועות הפיננסיים והטכנולוגיים (במלונות ובבתי הארחה (H.F.T.P.) ובביטאון הארגון: www.hftp.org: "The Bottom Line". ביה"ס למינהל מקצועות האירוח באוניברסיטה של מדינת מישיגן (School of Hospitality Management, Michigan State University) ומכון הלימודים של התאחדות המלונות האמריקנית (The Educational Institute of the AH&MA), www.amha.org, שוכנים שניהם בעיר Lansing, במדינת מישיגן, ארה"ב ורבים מן הדיונים והסיכומים הם תוצרים משותפים לשני הגופים.

התחזית היא למעשה מתכונת מצומצמת, פשטנית, של תקצוב בזעיר-אנפין, אשר מנהלי המחלקות במלון צריכים לבצע, בפרק זמן קצר ובמידה רבה למדי של דיוק. כבסיס לתחזיתם, עליהם להשתמש בפלח התקופה המתאים מתוך תקציב התפעול השנתי, ולאמוד את כמות / מחזור הלינות (room-nights), מספר הארוחות (covers) ועוד, וכן את המחירים הנגזרים מהם: המחיר הממוצע לחדר, המחיר הממוצע למנה / לארוחה וכן הלאה. לפי כמויות ומחזורים אלה, ולפי המפתח המחלקתי לאיוש משרות, ניתן לחזות את נתוני ההוצאה לשכר בתקופה הנדונה. לבסוף, על מנהלי המחלקות לאמוד את ההוצאות המשתנות העיקריות של מחלקתם. כאשר יצורפו נתונים אלה של התחזית המחלקתית התקופתית (אודות ההכנסות, השכר וההוצאות המשתנות), להוצאות הקבועות, כפי שנקבעו בתקציב, אפשר יהיה לאמוד את סך-כול ההכנסה וההוצאה של המחלקה, ומכאן גם את שיעור הרווח או ההפסד התפעוליים שלה בתקופת התחזית.

ביקורת תקציב המלון

הדיון על ביקורת תקציב המלון מקיף שורה של נושאים ונושאי-משנה. להלן נושאים אחדים, לדוגמה. אין ברשימה זו כדי למצות את מלוא נושאי הדיון האפשריים, אך זהו מבחר מייצג בהחלט:

- סעיפי התקציב החשובים ביותר לביקורת.
- ניתוחי הסטייה (variance analysis) של הביצוע בהשוואה לתקציב: כיצד נמדדת הסטייה?
- הסטיות השכיחות ביותר של הביצוע בהשוואה לתקציב.
- אחוזי סטייה של הביצוע בהשוואה לתקציב הנחשבים "קבילים".

לעתים נדמה כי מלונאים מכינים תקציב תפעולי ומשתמשים בו בעיקר משום שהוא משמש אמצעי למדידה ולהשוואה. בתום כל תקופה חשבונאית, בדרך כלל אחת לשנה, נערכת השוואה בין תוצאות האמת של תפעול המלון לבין מספרי התקציב באותה תקופה. נתוני התקציב משמשים כאמות המידה של המלון: תוצאות אמת שהן שוות או גדולות ממספרי התקציב מלמדות כי המלון עומד ביעדיו הפיננסיים כפי שהוגדרו מראש.

ביקורת התקציב במלון מציגה כמה וכמה שאלות-יסוד:

- האם נעשה שימוש בתקציב התפעולי של המלון למטרת ביקורת שוטפת?
- אילו היבטים של התפעול מודד התקציב התפעולי?
- אילו מספרים בתקציב מושווים לתוצאות האמת של המלון לצורכי ביקורת?
- איזה שיעור סטייה של הביצוע לעומת התקציב הוא בגדר "מותר", בטרם נאחז באמצעים מתקנים?
- מהי תדירות ההשוואה של נתוני הביצוע למספרי התקציב?

תהליך הביקורת התקציבית במלון מורכב מחמישה שלבים:

- 1) חישוב הסטיות של התוצאות בפועל מן התקציב.
- 2) קביעת מדיניות: אילו סטיות יש בהן ממש ואילו סטיות הן זניחות.
- 3) ניתוח הסטיות אשר יש בהן ממש.
- 4) קביעת הגורמים לסטיות הביצוע בהשוואה לתקציב.
- 5) אחיזה באמצעים מתקנים.

ההחלטה איזה שיעור סטייה ייחשב "לא מהותי" (immaterial) תלויה במדיניות המלון, בנהליו ובראייתו העסקית. עם זאת, סביר להניח כי סטייה בשיעור נמוך מ-5% אינה נתפסת, בדרך כלל, כ"מהותית".

בהיעדר ממצאים אמפיריים של סקר או של מדגם מתאימים, הסברה המקובלת היא זו: שלוש הסטיות העיקריות והנפוצים ביותר של נתוני הביצוע בהשוואה לתקציב הם עלויות כוח-אדם (שכר), עלויות מזון ועלויות משקאות.

השוואת תוצאות העסקיות של המלון: למי ולמה משווים?

אף שהתקציבים התפעוליים נערכים לפני תחילתה של כול שנה פיסקאלית, מלונאים רבים מעריכים מחדש את תקציביהם במרוצת השנה. לפנינו אפוא שתי מערכות של מספרים: מספרי התקציב המקורי ומספרי התקציב

מסתבר אפוא כי החשבים בענף המלונאות סבורים, כקבוצה, שמיומנות זו היא לפחות "חשובה מאוד", ולמעשה "החשובה ביותר" למנהלים המלונאיים. לאחר דו"ח רווח והפסד שלו הבכורה, ניצבים, בסדר חשיבות יורד: במקום השני, מיומנויות התקציב התפעולי (Operating Budget) ובמקום השלישי, ניתוחי הסטייה של הביצוע לעומת התקציב (Variance Analysis). שלוש מיומנויות אלה, שבראש סדר החשיבות, מתמקדות למעשה בתפעול: ראשית, דו"ח רווח והפסד מראה את סה"כ ההכנסות והוצאות הממשיות במשך התקופה הנמדדת, ובסיומה - את ההכנסה (או ההפסד) נטו. שנית, התקציב התפעולי הוא תוכנית פיננסית שימושית, המאפשרת השוואה לתוצאות אמת שהושגו בפועל, ושלישית, באמצעות השוואה זאת, הנעשית בכל חודש ובסוף התקופה הנמדדת כולה (בד"כ - שנה), ניתן לנתח את סטיית התוצאות שהושגו בפועל מן היעדים שנקבעו בתקציב התפעולי.

המיומנויות שדורגו במקומות ארבע עד שש היו: תחזית פיננסית, בקרות חשבונאיות ודו"ח תזרים מזומנים. כל אחת משלוש המיומנויות האלה קיבלה ערכי ממוצע גבוהים, המצביעים על כך שחשבי המלונות דירגו אותן כ"חשובות מאוד" למנהלים. את עשרת המקומות הראשונים משלימות המיומנויות הבאות: ניהול מלאי, טכנולוגיית מידע, חשבות שר ותמחור. המיומנויות שקיבלו את הדירוג הכללי הנמוך ביותר ("חשוב במקצת" או "לא חשוב") הן מיסוי והוצאות נלוות לשכר, מס רכוש, פחת ומס-הכנסה. מיומנויות אלה הן טכניות בעיקרן והשפעתן על תפעול היומיומי של המלון היא נמוכה למדי. שלוש מהן נוגעות למיסוי ומצריכות בקיאות רבה בתחום המסים. הפחת אף היא תחום עיסוק שמעטים בקיאים בו והוא מצריך ידע חשבונאי נרחב. בעלי מלונות וחברות ניהול מלונאי מוצאים עניין בסוגיות של פחת וירידת ערך, גם בהקשרים של מיסוי. הטיפול המקצועי בנושאים אלה הוא באחריות החשבים ומנהלי הכספים, אך מן הראוי שמנהלי בתי-מלון יהיו בעלי הבנה וידע בסיסיים גם בתחומים אלה.

ארגז כלים: מצאי המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות לשימושם של מנהלי המלונות ושל דרגי הניהול בכלל

- ניתוח נקודת האיזון.
- תקציבים מחלקתיים.
- תקציב תפעולי.
- ניתוחי סטייה.
- מאזן.
- דו"ח רווח והפסד.
- דו"ח מקורות ושימושים.
- תחזית פיננסית.
- ביקורת פנימית.
- ניהול מלאי.
- חשבות שר.
- תמחור.
- ניתוח יחסים / מדדים (Ratio Analysis).
- מס הכנסה.
- מס רכוש.
- מיסוי והוצאות נלוות לשכר.
- בקרות חשבונאיות.
- טכנולוגיית מידע.
- פחת.
- דו"ח תזרים מזומנים.

דירוג המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות: סדר חשיבותן למנהלי המלונות ולדרג הניהול בכלל

- 1) דו"ח רווח והפסד.
- 2) תקציב תפעולי.
- 3) ניתוחי סטייה.
- 4) תחזית פיננסית.
- 5) בקרות חשבונאיות.
- 6) דו"ח תזרים מזומנים.
- 7) ניהול מלאי.
- 8) טכנולוגיית מידע.

חשבונאות למנהלים על אוריינות חשבונאית ופיננסית הדרושה למנהלים בענף המלונאות

רוב המנהלים בענף המלונאות חסרים רקע חשבונאי או פיננסי, אך לשם מילוי נאות של תפקידם עליהם לרכוש מידה סבירה של אוריינות חשבונאית ופיננסית. המדובר במיומנויות מפתח, חשבונאיות ופיננסיות, הדרושות למנהלים כתנאי להצלחתם.

מנהלים אינם צריכים להיות חשבונאים; יתר-על-כן, אם יקדישו מנהלים מזמנם לחיפוש פתרונות חשבונאיים לבעיות הניהול שלהם, קרוב לוודאי שלא ייוותר להם זמן למלא את תפקידם: ניהול היחידה עליה הם מופקדים. יחד עם זאת, בשל תפקידם הניהולי עליהם להיות מודעים לאפשרויות של הפעלת שיטות חשבונאיות ופיננסיות לשם פתרון בעיות ניהול מגוונות ולצורך דיווח על התוצאות העסקיות של פעילות יחידה מסוימת או של פעילות הפירמה כולה. שימוש מושכל בשיטות אלה, עשוי לסייע למנהלים להחליט החלטות מיטביות שתקדמנה את תפעולה היעיל של היחידה העסקית עליה הם מופקדים.

במאמר זה יידונו המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות החשובות ביותר למנהלים בענף המלונאות. אלו הן עשרים מיומנויות מפתח, המדורגות בסדר יורד, לפי סדר חשיבותן לדעת מנהלי כספים, גזברים וחשבים במלונות מזובילים בעולם.

הכלכלה הגלובאלית בימינו היא מבוססת שירות ברובה. לענף האירוח חלק נכבד במגזר השירותים המתעצם והולך. לחצי התחרות מחייבים כישורים ומיומנויות מתאימים כתנאי למילוי נאות של תפקידי ניהול בכירים. בהקשר שלנו, ברור כי על המנהלים בענפי האירוח להשתמש במגוון מיומנויות, ובכלל זה מיומנויות חשבונאיות ופיננסיות, לשם ביצוע ראוי של מטלותיהם. אחת המיומנויות החיוניות להם היא השימוש המושכל בדו"חות החשבונאות הניהולית, שמפיקים מנהלי הכספים והחשבים במלונותיהם. מכיוון שחשבי ומנהלי המלונות פועלים בנפרד ובצוותא לשם השגת יעדים עסקיים משותפים, יש עניין רב בשאלה: כיצד מדרגים מנהלי הכספים והחשבים את המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות החשובות ביותר, לדעתם, לציבור המנהלים המלונאים עימם הם עובדים? מחקר מעניין, שעיקרי ממצאיו יפורטו הלן, מצביע על עשרים (20) מיומנויות מפתח חשבונאיות ופיננסיות, שהן החשובות והשימושיות ביותר למנהלים בענף המלונות לשם מילוי נאות של תפקידם.

הארגון הבינלאומי HFTP למקצועות הפיננסיים והטכנולוגיים במלונות ובבתי-הארוחה (Hospitality Financial & Technology Professionals), שמושבו באוסטיין, טקסס שבארה"ב, דגם חמש מאות ושישים נשאלים מקרב חברי הארגון. המשיבים נתבקשו לדרג את חשיבותה של כל אחת מן המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות שתוצגנה להלן. חמש אפשרויות הדירוג שהוצעו היו: 1) חשוב ביותר. 2) חשוב מאוד (3) חשוב (4) חשוב במקצת (5) לא חשוב. בעת שהשתתפו במדגם כיהנו רוב המשיבים (כ-80% מהם) כסגני-נשיא לענייני כספים (Financial V.P.), כחשבים, או כמנהלי כספים בכירים. רובם הועסקו ברשתות בתי-מלון ובחברות גדולות לניהול מלונאי ומיעוטם שירתו בבתי-מלון "בודדים" (stand-alone hotels). למעלה מ-60% מן המשיבים היו בעלי ניסיון מקצועי של חמש-עשרה שנים ומעלה; כ-90% מהם צברו וותק של עשר שנים לפחות במקצועם.

עיקרי הממצאים

כפי שניתן לראות ברשימה להלן, דירוג המשיבים את כל 20 המיומנויות כ"חשובות", ובמקרים רבים כ"חשובות מאוד", למנהלים במלונות. הבקיאות בדו"ח רווח והפסד (Income Statement), היכולת להבין את הדו"ח ולנתחו, דורגו כמיומנות החשבונאית החשובה ביותר למנהלי בתי-מלון (מקום ראשון).

הציון: "בלתי-מספיק"

המדד הנפוץ RevPar (הכנסה לחדר זמין)
אינו מספיק;
המדד המוכר פחות ProfPar (רווח לחדר זמין)
טוב ממנו!

השימוש במדד הישן והידוע RevPar (הכנסה לחדר זמין) נפוץ מאוד בקרב מלונאים. גם אם אין רואים בו חזות הכול, ככול אופן מקובל לראות בו אינדיקציה חשובה, מרכזית, להצלחתו העסקית של המלון מנקודת-מבט תפעולית. אנו טוענים כי אין די במדד זה. הוא אינו מספיק חשוב ממנו לאין ערוך המדד החדש יותר והמוכר פחות: ProfPar (רווח לחדר זמין).

ניהול הכנסות (Revenue Management) נועד לחולל אופטימיזציה של הכנסות המלון, כלומר למקסם את הכנסותיו. העיסוק המעשי בניהול הכנסות מתמקד בתחומים הבאים: חיזוי תירותי ומלונאי לסוגיו, אומדן ביקושים, ניהול מלאי (חדרים), אסטרטגיות הפצה וניהול ערוצי השיווק. נדמה כי המלונות מיישמים לעיתים הגדרה צרה מידי של ניהול ההכנסות, הגדרה הבוחנת נקודת זמן אחת בלבד ומתמקדת בעיקר בהכנסות מחדרים (rooms revenue). ניהול קשרי לקוחות (CRM) וניהול הכנסות נתפסו בעבר כשילוב שלא יצלח. לא עוד. כיום ברור הצורך באופטימיזציה של כול ההכנסות המתקבלות במשך האירוח, מכול מקור אפשרי, ולא רק של ההכנסות מחדרים. ההכנסה הכוללת לאורח, מכול מקורות ההכנסה האפשריים במלון - בנוסף לחדר, כמובן - היא המדד הרלבנטי בניהול הכנסות המלון. בשיטת הדיווח החשבונאי האחיד למלונות (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry), ידוע מדד זה כ"הכנסה מחדר זמין" (Revenue per Available Room), ובקיצור המקובל: RevPar.

האומנם ראוי לבסס את ניהול הכנסות המלון על ערכו ("שווי") של הלקוח הבודד, בניגוד לדגש היחיד המושם כיום על מדד מוטה-חדר (RevPar)? ייתכן. אך כבר כיום נדרש מדד רלבנטי יותר של הכנסות המלון, אם בגלל ההבדלים בעלויות בין ערוצי השיווק המלונאיים השונים, אם בשל דפוסי הקנייה / "הבזבז" (spending) השונים של אורחי המלון, ואם מפני שתזרימי ההכנסות הנובעים מהם מניבים שולי רווח בלתי שווים. בשל כך הועתק הדגש מניהול הכנסות קונבנציונאלי לקונספט מתקדם יותר: אופטימיזציה של הרווחיות וניהול תשואת ביקוש גבוהה יותר. במצב דברים זה כמעט ואבד הכלח על מדד ה-RevPar, ובמקומו עלינו להתייחס למדד החדש: ProfPar - הרווחיות מחדר זמין: Profit per Available Room. יש מן הסתם חברות מלונאיות ומלונות בודדים שיבססו את תחשיביהם על נתוני הרווח מחדר זמין (ProfPar), בעוד שאחרים יהיו מוכנים "להקריב" את המחיר הממוצע לחדר, או את המחיר היומי הממוצע - Average Daily Rate (ADR), בתמורה לרווח שולי נוסף הנובע מהכנסות משירותים מלונאיים נלווים.

ניתוח נתח השוק (market share) של מלון פלוני יכול אפוא מעתה מדדים של ProfPar, שנועדו לקבוע האם המלון אפקטיבי גם בהפקת הרווחיות היחסית הראויה לו (fair share), ולא רק בגריפת נתח השוק היחסי (fair share) - מדד שאין די בו לבדו. יש להניח כי גם התוכניות לתגמול עובדי הענף ישתנו בעתיד, ותגמולם של העובדים המשפיעים על הכנסות המלון יתבסס בעיקר על מדד אחד: אופטימיזציה של הרווחים. ניהול הכנסות מתקדם מציב בפני המלונאים אתגרים חדשים והזדמנויות חדשות.

- (9) חשבות שחר.
- (10) תמחור.
- (11) מאזן.
- (12) ביקורת פנימית.
- (13) תקציבים מחלקתיים.
- (14) ניתוח נקודת האיזון (נקודת שיווי-משקל).
- (15) ניתוח יחסים / מדדים (Ratio Analysis).
- (16) דו"ח מקורות ושימושים.
- (17) מיסוי והוצאות נלוות לשחר.
- (18) מס רכוש.
- (19) פחת.
- (20) מס הכנסה.

סיכום ומסקנות

אלו הן, לפי סדר חשיבותן, שלוש המיומנויות החשבונאיות והפיננסיות החשובות ביותר לניהול המלונאי, על-פי ממצאי המדגם:

- (1) דו"ח תזרים המזומנים.
- (2) תקציב התפעול.
- (3) ניתוח הסטייה: ביצוע בהשוואה לתקציב (variance analysis).

דומה כי מידה סבירה של אוריינות חשבונאית, כלומר ידע והבנה מספקים בחשבונאות ניהולית ובפיננסים הם חיוניים למנהלי מלונות. המחקר לעיל הציג 20 מיומנויות חשבונאיות ופיננסיות שחשיבותן רבה או מעטה לניהול המלון. המיומנויות החשובות ביותר הן אלה המתמקדות בתכנון, בדיווח ובניתוח של התפעול. בתווך נמצאות המיומנויות הקשורות בתזרים המזומנים של המלון, והן מוגדרות כחשובות למדי, ואילו הנושאים הקשורים במיסוי לסוגיו חשובים פחות, בדרך כלל.

על חשבים ומנהלי כספים מקצועיים, במיוחד אלה שהם בעלי השכלה חשבונאית פורמאלית, לחלוק ברצון את מומחיותם ומיומנותם עם אנשי הניהול התפעולי של המלון. בית המלון ייצא נשכר מן השיתוף הזה, שכן דרגי הניהול שלו, והמנהל בראשם, יהיו בעלי מיומנות פיננסית וחשבונאית רבה יותר, דבר שישפר את איכותו הכללית של הניהול ויסייע בהשגת יעדי.

לעיון נוסף:

את המדגם והמחקר עליהם מבוסס המאמר יזם וערך הארגון הבינלאומי למקצועות הפיננסיים והטכנולוגיים בתעשיית האירוח (HFTP - Hospitality Financial & Technology Professionals). מטה הארגון באוסטין, טקסס, ארה"ב (www.hftp.org). המדגם נערך לפני שנים אחדות וממצאיו חופפים ממצאים של מדגמים קודמים שנערכו לפני כעשר שנים. עורכי הסקר: פרופ' ריי שמידגול, ביה"ס למנהל מלונאי, Michigan State University ופרופ' ג'יימס דאמיטיו, המחלקה לחשבונאות, Central Michigan University.