# برنامج مقترح لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات (بحث تطبيقي)

# A proposed program to audit the performance of the hotel sector under crises (Applied Research)

**Nawar Bassim Majeed**[1] | **Dr. Sabeha Barzan Farhod**[2]

**Received** 18/7/2023
**Accepted** 16/8/2023
**Published** 30/9/2023

**Abstract:**

The research sought to identify the crises that occurred during the research period and their reflection on the performance of the hotel Research sample as well as to identify the reality of auditing the hotel Research sample and the preparation of a performance audit program can be adopted in auditing the performance of hotels in light of crises, and the problem of the research lies in the lack of a program to audit the performance of hotels that takes into account the crises experienced by the hotel sector, The research was based on solving its problems on three hypotheses, the first is that the performance audit in light of the Covid-19 pandemic was reflected on the result of the hotel's activity in the research sample, the second was reflected in the change in the exchange rate of the dollar against the Iraqi dinar on the hotel's activity, and the third there are other factors that affected the performance of the hotel and reflected on the result of the activity. The researcher reached a set of results, the most important of which is the need for the hotel to rely on the indicators and programs prepared by the Federal Financial Supervision Bureau and to conduct a performance evaluation of its activity to diagnose weaknesses and work to address them in a way that contributes to reducing the risks of crises and ensuring the efficiency and effectiveness of the activity.

**Keywords:** performance audit, crises.

**المستخلص:**

سعى البحث الى التعرف على الازمات التي حدثت خلال فترة البحث وانعكاسها على اداء الفندق عينة البحث فضلاً عن التعرف على واقع التدقيق في الفندق عينة البحث واعداد برنامج تدقيق الاداء يمكن اعتماده في تدقيق اداء الفنادق في ظل الازمات ، وتكمن مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق اداء الفنادق يأخذ بالحسبان الازمات التي يمر بها قطاع الفنادق، واستند البحث في حل مشكلاته الى ثلاث فرضيات، الاولى ان تدقيق الاداء في ظل جائحة Covid-19 انعكس على نتيجة نشاط الفندق عينة البحث، اما الثانية انعكس تغيير سعر صرف الدولار مقابل الدينار العراقي على نشاط الفندق، والثالثة توجد عوامل اخرى

1-Postgraduate Student, Federal board of supreme audit, nawarbassim32@gmail.com
2-Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, sabiha@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

اثرت في اداء الفندق وانعكست على نتيجة النشاط. وتوصل الباحثان الى مجموعة من النتائج اهمها ضرورة اعتماد الفندق على المؤشرات والبرامج التي جرى اعدادها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي واجراء تقويم اداء لنشاطه لتشخيص مواطن الضعف والعمل على معالجتها بما يسهم في تقليل مخاطر الازمات وضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق اداء ، الازمات .

**المقدمة**

يعد النشاط الفندقي اليوم من اهم الانشطة الاقتصادية المتطورة في انحاء العالم جميعه، وتعد صناعة الفنادق العصب الاساس الذي ترتكز عليه السياحة ، وان عملية تدقيق الأداء للقطاع الفندقي من العمليات المهمة التي تستهدف تطوير القطاع السياحي كونه يمثل رافداً مهماً من روافد الاقتصاد الوطني، لما يحتوي من انشطة وفعاليات وصناعات ابرزها صناعة الفنادق التي تعد بمثابة الشريان الحيوي لهذا القطاع واحد اهم عناصر التغذية الاقتصادية للبلد، وان مواكبة القطاع الفندقي للتطورات المعاصرة والممارسات الادارية الناجحة يحتاج الى توافر متطلبات اساسية متينة لتدقيق اداء هذا القطاع لتتمكن من مواجهة التحديات التي تواجهها في السوق وتحقيقاً للنجاح والتميز. ويحتل موضوع تدقيق اداء القطاع الفندقي في ظل الازمات اهمية كبيرة ومن هنا دعت الحاجة الى اجراء دراسة مستقلة وموضوعية وموثوق بها ما اذا كان اداء القطاع الفندقي يؤدى على وفق عناصر الفاعلية والكفاءة والاقتصادية ، واذا ما كانت هناك امكانية لإدخال تحسينات ، أذ يسعى تدقيق الاداء الى تقديم معلومات وتحليلات وتوصيات للتحسين .

**المبحث الأول: منهجية البحث**

1-1 **مشكلة البحث** : تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات الذي يسهم في تحقيق اداء افضل، مما يسهم في تعزيز نتيجة النشاط .

2-1 **اهداف البحث:**يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

أ- التعرف على الازمات التي حدثت خلال مدة البحث وانعكاسها على اداء الفندق عينة البحث

ب- التعرف على واقع التدقيق في الفندق عينة البحث .

جـ- وضع برنامج مقترح لتدقيق اداء الفنادق في ظل الازمات.

3-1 **أهمية البحث:** تظهر أهمية البحث من كونه يأخذ بعداً رقابياً عن طريق توجيه الأنظار إلى تدقيق الأداء وما يمثله من أداة مهمة تستعمل للوقوف على مستوى أداء الفنادق في ظل الازمات الحاصلة خلال المدة موضوع البحث مما يسهم في تقليل أثار الازمات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسات الفندقية، اذ يقدم البحث الحالي برنامج تدقيق مقترح لتدقيق قطاع الفنادق في ظل الازمات يمكن تطبيقه في القطاع الفندقي للوقوف على الاسباب التي تؤثر في اداءها ونتيجة النشاط .

4-1 **فرضية البحث:** يفترض البحث ان وجود برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات يسهم في تحقيق اداء افضل ومن ثم ينعكس على نتيجة النشاط .

### 1-5 الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية : تم اختيار شركة فندق فلسطين (مساهمة – مختلطة) ميداناً للتطبيق العملي

الحدود الزمانية : تم اختيار الفترة (2017 – 2021) حدوداً زمانية للبحث والتي تمثل احدث بيانات مالية اعدت من قبل الشركة موضوع البحث

1-6 **اسلوب البـــحث** :اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي (الوصفي) في عرض الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث بعد الاطلاع على الأدبيات والقوانين والمعايير الدولية والتوجيهات ذات العلاقة، أما الجانب التطبيقي فيســـتند الى المنهج (الوصفي التحليلي) في دراسة الواقع الفعلي لتدقيق اداء الفندق عينة البحث في ظل الازمات وانعكاسها على نتيجة النشاط.

### 1-7 الدراسات السابقة:

سيتم عرض اهم الدراسات الدراسات التي أطلع عليها الباحثان ذات الصلة بموضوع هذا البحث وكما يأتي:

أ-

| | |
|---|---|
| اسم الباحث والسنة | العبادي، ظافر حسين مفتن 2001 |
| عنوان الدراسة | رقابة الاداء وانعكاسها في تحسين اداء الانشطة الفندقية |
| طبيعة الدراسة | رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين |
| اهداف الدراسة | سعت الدراسة الى اقتراح بعض المؤشرات المناسبة التي تساعد في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية (الخدمية) قطاع التعليم، لتحقيق الرقابة الفاعلة والكفوءة على ما انجز من أهداف قياســـاً بالغايات والطموحات المنشـــودة ودرجة التواصل بين الأهداف المنجزة والموارد المستخدمة في تحقيقها وعقلنة الأنفاق وترشيده وتجنب مظاهر الهدر والضياع والإسراف أو التبذير. |
| اهم النتائج | عدم وجود معايير قياسية لمقارنة نتائج بعض المؤشرات ومعرفة فيما اذا كانت جيدة أو غير جيدة وبذلك فان الوحدة الاقتصادية (كلية المأمون) وعلى وفق المعيار الاقتصادية قد أخفقت في استخدام مواردها المتاحة بالشكل الاقتصادي الأمثل اســتناداً إلى مؤشــرات الســيولة والنشــاط، إلا أنها حققت إنجازاً على وفق معيار الكفاءة في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً. |
| البلد | العراق |

ب-

| | |
|---|---|
| اسم الباحث والسنة | هندل، خالد صباح 2016 |
| عنوان الدراسة | تدقيق اداء مؤسسات التعليم العالي في ظل معايير توكيد الجودة والاعتماد الاكاديمي/ انموذج مقترح |
| طبيعة الدراسة | اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية |
| اهداف الدراسة | سعى البحث قياس وتقويم أداء المؤسسات التعليمية باستخدام مؤشرات مستندة الى معايير توكيد الجودة والاعتماد الأكاديمي، ويتحقق ذلك من تبني برنامج تدقيق أداء مقترح خاص بالمؤسسات التعليمية. |
| اهم النتائج | – تشكل عملية تحديد المؤشرات الخاصة بقياس مستوى الاداء ركناً أساسيا ومهماً لغرض مراقبة الأداء وتحسينه والتحري عن أسباب الانحرافات لاتخاذ الاجراءات التصحيحية السليمة، لذلك تعد مؤشرات توكيد الجودة والاعتماد الأكاديمي أكثر شــمولية لنواحي المؤســســة التعليمية وما تحتويه من أدوات شــاملة لقياس الجودة التي تعد ضرورية لتحسين وتطوير الأداء.<br>– هناك علاقة وثيقة بين توكيد الجودة والاعتماد الأكاديمي في تحقيق كفاءة وفعالية الأداء وتطويره داخل المؤســســات التعليمية كون ســياســات توكيد الجودة وإجراءاتها تجري للتأكد من الوفاء بمتطلبات الجودة التي تضمنها معايير الاعتماد الأكاديمي. |

جـ-

| | |
|---|---|
| اسم الباحث والسنة | حيدر مسلم رشيد 2021 |
| عنوان الدراسة | تقدير مخاطر التدقيق في ظل الازمات وانعكاسها على رأي المدقق |
| طبيعة الدراسة | اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد |
| اهداف الدراسة | – التعرف بمفاهيم الأزمة وادارة الأزمات ومخاطر التدقيق وكيفية تقديرها وتقرير المدقق ورأي التدقيق والجهات المســتفيدة منه وآلية اســتجابة المدقق ، كذلك التعرف على أزمة هجوم داعش الارهابي على محافظاتنا العزيزة وحجم المخاطر التي تعرضت لها الوحدات الاقتصادية بسبب تلك الأزمة ومدى تأثير ذلك في رأي التدقيق.<br>– بيان معادلة مخاطر التدقيق في ظل الأزمات ســتختلف عن معادلة التدقيق في الوضــع الاعتيادي نتيجة لظهور الأزمة وتأثيرها في مخاطر التدقيق ويمكن تطبيقها لمواجهة أزمات مستقبلية. |

| | |
|---|---|
| | - التعرف بأن رأي المدقق المدرج في تقرير التدقيق سيخرج عن الحالة الطبيعية ليتبنى المدقق رأي تدقيق خلاف الرأي غير المتحفظ نتيجة لإنعكاس أزمة تعرضت لها وحدة أقتصادية ، وإن الجهات المستفيدة من تقرير التدقيق تعتمد على رأي المدقق وتحتاجه بسرعة.<br>- بيان إن تقرير المدقق المعتمد في ظل أزمة حالية يمكن ان يساعد الوحدة الاقتصادية والمدقق في مواجهة ازمات مستقبلية. |
| اهم النتائج | - عدم وجود قسم خاص يعنى بـ "إدارة الأزمات" لدى الشركة مجال تطبيق البحث (شركة مصافي الشمال) يجعل من الشركة قابلة للتعرض لأزمات مستقبلية لا سامح الله فضلاً عن عدم توافر أسس ووسائل لمنع تأثير الأزمات وإيجاد الحلول للعودة بممارسة الأعمال وتقليل المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وكيفية التعامل معها.<br>- قلة اهتمام من الجهات المعنية بالشأن المحاسبي والتدقيقي بإقامة ورش عمل وندوات علمية وتعريفية تعنى بشأن الأزمات وكيفية إدارتها وتحويلها من نقطة سلبية الى فرصة تستفاد منها الوحدات الاقتصادية تساعدها في رسم سياسات ووضع خطط للوقاية من أزمات مستقبلية.<br>- عند الأزمات تنتج مخاطر التدقيق نتيجة ظهور الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف ومخاطر عدم مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وما تحويه تلك الاخطار من تحريفات جوهرية جاعلة من المدقق يبدي رأي تدقيقي غير متحفظ والواقع يشير غير ذلك لتتضاعف تلك المخاطر وقت الأزمات لذا على المدقق تحديد حجم تلك المخاطر وأن يقارنها مع حجم التحريفات الجوهرية المكتشفة وأن يتبنى نوع رأي تدقيقي آخر خلاف الرأي غير المقيد حسب انتشار التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ودرجة تأثيرها في متخذ القرار.<br>- وقت الأزمة يقوم المدقق بتخفيض حجم استعدادهِ لقبول بيانات مالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب زيادة درجة اعتماد مستخدمي تقريرهِ والقوائم وكبر حجم الوحدة الاقتصادية ونشاطها والتزاماتها وعندما تواجه صعوبات مالية وانخفاض رأسمالها العامل وعند تذبذب أرباحها واعتمادها على الديون في التمويل وعندما تفقد الإدارة نزاهتها ووجود مشكلات تتعلق باستمراريها. |
| البلد | العراق |
| اسم الباحث والسنة | جاسم، ديانا هشام 2022 |
| عنوان الدراسة | دور القطاع المصرفي في تمويل عجز الموازنة في العراق في ظل جائحة كورونا. |
| طبيعة الدراسة | رسالة ماجستير ، جامعة النهرين ، كلية اقتصاديات الاعمال. |
| اهداف الدراسة | سعت الدراسة الى التعرف على جائحة Covid-19 وانتشاره في دول كثيرة وانعكاساتها الاقتصادية على المستوى الدولي والمستوى العراقي، فضلاً عن بيان اثر انخفاض اسعار النفط الخام في عجز الموازنة وتفاقم حجم المديونية العراقية. |
| اهم النتائج | - اسهمت جائحة Covid-19 بتزايد معدلات الدين العام الممولة من قطاع المصارف خاصة البنك المركزي العراقي حيث قدم قرضان للحكومة مقداره (27) ترليون دينار في سنة/2020 .<br>- ان جائحة Covid-19 سببت مشكلات صحية واقتصادية ليس على مستوى الاقتصاد العراقي فقط بل على مستوى الاقتصاد العالمي كذلك، إذ اصاب العالم بالجمود وتوقف شبه كلي لخطوط الانتاج وتاثرت قطاعات السياحة والنقل والتجارة وارتفاع البطالة والفقر وتزايد حجم المديونية. |
| البلد | العراق |
| اسم الباحث والسنة | Daujotaite & Macerinskiene 2008 |
| عنوان الدراسة | Development Of Performance Audit In Public Sector<br>تطوير تدقيق الاداء في القطاع العام |
| طبيعة الدراسة | دراسة اجريت في مكتب التدقيق الوطني في لتوانيا والتابع الى الاتحاد الاوربي |
| اهداف الدراسة | سعت الدراسة الى بيان دور تدقيق الاداء من حيث الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في صنع القرارات الرشيدة للادارة في وحدات القطاع العام. |
| اهم النتائج | يعد تدقيق الاداء احد انواع التدقيق المتقدمة والتي اصبحت اكثر تطوراً لكونه اداة للتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الموارد الاقتصادية المتاحة في القطاع العام. |
| البلد | لتوانيا |

د-

هـ-

## المبحث الثاني: المرتكزات المعرفية لتدقيق الاداء في ظل الازمات

**2-1 تعريف التدقيق وتدقيق الاداء** : ان جمعية المحاسبة الامريكية للتدقيق (American Accounting Associator) (AAA) عرفت التدقيق بانه " عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات والقرائن المتعلقة بنتائج الانشطة والاحداث الإقتصادية بصورة موضوعية لغرض تحديد درجة توافق وتطابق هذه النائج مع المعايير المقررة ، وتبليغ الاطراف ذات العلاقة بنتائج التدقيق (المعموري والشريفي ،2021: 118) .

اما تدقيق الاداء الذي يسمى ايضاً بتدقيق الاجراءات التشغيلية (Operational Audit) يمثل تحليل للاداء الفعلي مقارنةً مع ماتم تحقيقه في السابق اذ يشمل مقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات وتحليل للعلاقات واجراءات الاستقصاء والتصحيح وايضاً مراجعة اداء النشاط او الاداء الوظيفي. (المعموري وحسين، 2020: بلا)

وقد كثرت التعريفات التي أحاطت بمصطلح (تدقيق الأداء)، سنورد بعض من هذه التعاريف في الجدول ادناه:-

**الجدول (2) تعريف تدقيق الاداء**

| | |
|---|---|
| (Hayes, et. Al, 2005 : 14) | دراسة كل أو جزء من أنشطة الوحدة الاقتصادية بغرض قياس أدائها وتتضمن هذه الدراسة جوانب تقويم الكفاءة ، أي مدى استخدام الوحدة لمواردها لتحقيق أهدافها، والفاعلية التي تعني قياس ما إذا كانت مخرجات الوحدة تتناسب مع أهدافها، وكذلك تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وعمليات الحاسب الآلي وتقديم التوصيات لتحسين العمليات. |
| (Daujotaite&Macerinskiene, 2008:178) | هي تقييم أداء إدارة الوحدة الاقتصادية من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية وتقديم توصيات حول كيفية تحسين أداء الوحدة الاقتصادية . |
| (دليل رقابة الأداء لدول مجلس التعاون الخليج العربي، 2012: 13) | اسلوب التدقيق الذي يمكن من خلاله الحكم على أن النتائج التي حققتها الجهة الخاضعة للتدقيق جاءت في ضوء استخدام مبادئ الاقتصاد (Economy) والكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) وفقًا للأهداف المحددة مسبقًا ، مع تحديد الانحرافات التي ظهرت أثناء التنفيذ والأسباب التي أدت إليها لتحديد المسؤولية الإدارية من ناحية ، ورسم السياسات السليمة من ناحية أخرى |
| (دليل تقويم اداء البرامج والسياسات، 2013 : 2). | فحص موضوعي يشخص السياسات والأنظمة وإدارة العمليات للجهات الخاضعة للرقابة، يتم من خلاله مقارنة الإنجاز بالخطط والنتائج بالمعايير والممارسة مع السياسة، وذلك للكشف عن الانحرافات السلبية والإيجابية وشرح أسبابها، ولضمان الإدارة الكفوءة للموارد الاقتصادية، وتحديد أسباب الهدر والإسراف وسوء الاستخدام والاستغلال ، ووضع مقترحات تعالج الانحرافات والإسراف من أجل توجيه الأداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصاد. |
| (ISSAI 300, 2013: 6) | "فحص مستقل وموثوق وموضوعي عما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو انشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقًا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، وما إذا كان هناك مجال للتحسين. |
| (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات المعد بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندي، 2019) | فحص مستقل وموضوعي موثوق لمدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء المشاريع والبرامج والأجهزة والمؤسسات الحكومية وإمكانية إجراء تحسينات على هذه العناصر ويهدف إلى توفير معلومات أو تحليلات أو تصورات جديدة ، وكذلك المساهمة في التوصيات عند الضرورة ولا تقتصر موضوعات التدقيق على برامج أو مؤسسات أو اموال محددة بل تشمل موضوعات تتعلق على سبيل المثال بتقديم الخدمات أو آثار اللوائح القانونية مما له صلة خاصة بعموم المواطنين. |
| (ISSAI 3100) | فحص مستقل وموضوعي للإجراءات أو الأنظمة أو البرامج أو المؤسسات الحكومية التي تتعلق بواحد أو أكثر من الجوانب الثلاثة ، وهي الاقتصاد والكفاءة والفعالية وذلك بهدف التطوير. |

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة .

ويرى الباحثان ان تدقيق الاداء هو "جهد منظم مستقل وموضوعي تقوم به الاجهزة الرقابية للجهات الخاضعة لتدقيقها والرقابة عليها من خلال متابعة الأداء وقياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدما لتحديد الانحرافات والمشاكل التي تؤثر على مستوى ادائها سواء كانت سلبية (في غير صالح الوحدة الاقتصادية ) من اجل بيان اسبابها ومعالجتها ورسم السياسات المطلوبة لمنع حدوثها مستقبلا ، او ايجابية من اجل تعزيزها وتنميتها وفقا للأهداف المرسومة مقدما".

**2-2 العناصر الرئيسة لتدقيق الاداء** :تجري الاشارة إلى تدقيق الأداء أحيانًا بما يعرف ب (3E) والتي تشير إلى الحروف الأولى من عناصر تدقيق الأداء المتمثلة بالكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) والاقتصادية (Economy) (نعيم:2016،226).

ويعني مبدأ الكفاءة استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن، وهو يعني العلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت (ISSAI 300, 7). ويعني أيضًا تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة للحصول على أكبر فائدة. ولقياس الكفاءة ينبغي على المدقق مراعاة العوامل الاتية : ( دليل المراقب العام، 2007 :8)

- ما إذا كانت الأهداف واضحة ومحددة لمستويات الوحدة كافة .
- ما إذا كان هناك نظام رقابة فعال
- ما إذا كانت الإدارة تتلقى تقارير دورية عن مستوى الكفاءة
- ما إذا كانت الخطوات المتخذة من قبل الإدارة لزيادة الكفاءة محددة وواضحة
- ما إذا كانت هناك مقاييس للأداء

أما الفاعلية فهي مفهوم يهتم بمدى تحقيق الغايات والأهداف الموضوعة لأي نشاط أو برنامج ومقارنتها بالنتائج المتحققة (دليل تقويم البرامج والسياسات المعدل:2017،7).

ويعني الاقتصاد تقليل تكاليف الموارد إذ ينبغي أن تكون الموارد المستخدمة متاحة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار (ISSAI 300, 7). ويجري تعريف الاقتصاد أيضًا على أنه تقويم يجري فيه فحص الموارد لضمان خفض تكاليفها إلى أدنى مستوى ممكن مع مراعاة الجودة المناسبة (دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات، 2013).

ولا تسعى عملية تدقيق الأداء إلى التركيز على العناصر الثلاثة: الاقتصادية ، والكفاءة ، والفعالية، ولكنها تركز أيضًا على عنصر البيئة من أجل تحسين نظم وبرامج الإدارة الداخلية من خلال معالجة أوجه القصور والضعف التي جرى تحديدها وتقديم التوصيات اللازمة لتلافيها، ( Macerinskiene,2008:177).

ويرى الباحثان ان العلاقة تكاملية بين العناصر الثلاثة لتدقيق الأداء والتي من خلالها يمكن قياس أداء الجهات الخاضعة للتدقيق ومدى كفاءة وفاعلية واقتصادية ادارة الوحدة الاقتصادية في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة ، حيث تشير الكفاءة إلى المدى الذي تستغل فيه الوحدة الاقتصادية المدخلات الفعلية لتحقيق المخرجات ، بينما ترتبط الفاعلية بمدى الوصول إلى الأهداف الفعلية الى الاهداف المخططة ، اما الاقتصادية فيعني استخدام الحد الادنى من المدخلات للوصول إلى تحقيق أفضل المخرجات، وهناك بيئة محيطة بها وهي تؤثر وتتأثر بها.

**2-3 مصادر المعلومات المحاسبية اللازمة لتقييم الاداء** :تعد القوائم المالية مصدراً للمعلومات المحاسبية التي يجري استعمالها في اتخاذ القرار وتقييم الاداء فلابد من توضيح جوانب التكامل فيما بينها، فضلاً عن الترابط الحاصل بين القوائم المالية الاساسية فأن هذه القوائم مكملة لبعضها البعض كذلك، ومن المعلوم ان القوائم المالية تعكس معلومات مختلفة عن الاحداث الاقتصادية الخاصة بالوحدة الاقتصادية نفسها الا انه في الوقت نفسه نجد انه اي من القوائم المالية بمفردها لاتستطيع سد حاجات مستخدمي القوائم كلها.

وهناك مجموعة من القوائم المالية والتي حددها مجلس معايير المحاسبة المالي الامريكي (FASB) كما ياتي :-

أ- قائمة الدخل: هي القائمة التي تظهر فيها تفاصيل ايرادات ومصروفات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة تكون غالباً سنة مالية ، بحيث اذا زاد مجموع ايراداتها عن مجموع مصروفاتها تكون نتيجة نشاطها خلال الفترة صافي ربح وبعكس ذلك تكون النتيجة النهائية خسارة، فضلاً عن ذلك يمكن ان تحتوي قائمة الدخل على ارباح وخسائر غير اعتيادية تكون نتيجة انشطة غير تشغيلية لتلك الوحدة.

ب- قائمة المركز المالي: هي قائمة توضح المركز المالي للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة وتوضح ايضاً الموارد الاقتصادية المتاحة للمنظمة ومصادر الحصول عليها لذلك تسمى بقائمة المركز المالي، وتعد الميزانية العمومية صورة فوتوغرافية للوضع المالي للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون نهاية السنة. (Kieso, 2002: 42)

جـ- قائمة التدفق النقدي: تعد هذه القائمة واحدة من اهم القوائم الاساسية التي يقوم باعدادها النظام المحاسبي في نهاية كل فترة مالية والتي توضح اثار التغير في النقدية نتيجة ممارسات الوحدة الاقتصادية لنشاطاتها المختلفة.

د- قائمة الارباح المحتجزة: ويجري اعدادها مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية ضمن مجموعة من التقارير التي يعدها النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية ، يجري اعداد هذه القائمة وذلك بأضافة صافي الربح المتحقق خلال السنة الى رصيد الارباح المحتجزة اول المدة في 1/1 ومن ثم يجري طرح مقسوم الارباح فيتبقى رصيد الارباح المحتجزة اخر المدة في 12/31 (كيسو، 2005: 194)

**2-4 تعريف الازمات** : اختلفت تعريفات الأزمة باختلاف القطاعات المتأثرة بها فمثلاً تختلف الأزمة الطبية عن الأزمة المالية، وحتى الآن لا يوجد تعريف موحد للأزمة، فيما يأتي مجموعة من التعريفات للأزمة من وجهة نظر الوحدات الاقتصادية:

| اسم الكاتب او الباحث | التعريف |
|---|---|
| (Norman Phelps, 1986 : 6) | موقف طارئ أو حدث مفاجئ يؤدي إلى خرق للنظام المتبع في الوحدة الاقتصادية مما يضعف من مركزها التنافسي ويتطلب منها التحرك بسرعة والاهتمام الفوري ومن ثم يمكن تصنيف أي حدث على أنه أزمة بالاعتماد على درجة الاضطراب التي يتركها هذا الحدث في سير العمل الطبيعي للوحدة الاقتصادية. |
| (Bieber.1998 : 25) | أنها النقطة التي يتحول فيها الوضع من حالة غير مستقرة إلى نتائج غير مرغوب فيها إذا عجزت الأطراف المتأثرة بها عن احتوائها ومنع مخاطرها. |
| (حواش، 1998 : 4) | موقف مفاجئ يؤدي إلى ظروف غير مستقرة ونتائج غير مرغوب بها تحدث في وقت قصير وتتطلب اتخاذ قراراً محدداً لمواجهته في وقت تكون فيه الأطراف المعنية غير راغبة أو غير قادرة على المواجهة. |
| (طوالبة، 2005 :4) | مجموعة نهائية من تراكم مجموعة من المؤثرات أو حدوث خلل مفاجئ يؤثر على المكونات الرئيسية للنظام وتشكل تهديدا لبقاء الوحدة الاقتصادية |
| (محمد، 2006 :31) | تُعرّف الأزمة حسب المفهوم الاقتصادي بأنها الحدث الذي يؤثر بشدة على قدرة الوحدة الاقتصادية على مواصلة نشاطها. |
| (هيكل، 2006 : 22) | خلل يؤثر مادياً على نظام الوحدة الاقتصادية بأكملها وتهدد العناصر الرئيسية التي يقوم عليها هذا النظام ومن ثم ينبغي استيفاء شرطين:<br>أ- حدوث خلل يكون له تأثير خطير على النظام " آثار مادية أو مالية باهضة.<br>ب- تهديد مباشر لبقاء واستمرارية الوحدة الاقتصادية "آثار نفسية شديدة. |
| ( swart: 2010 , 2 ) | هي الأحداث التي تهدد الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية |
| (Timothy and Sherry, 2010 : 6) | حدث مهم يؤثر على توقعات أصحاب المصلحة ولها تأثير على أداء الوحدة الاقتصادية |
| (Hamidovic, 2014: 2 ) | أنها حالة غير طبيعية وغير مستقرة ومعقدة تشكل تهديدًا للأهداف الاستراتيجية أو سمعة أو وجود الوحدة الاقتصادية. |
| Holmgren and Johansson, ) (2015 : 15 | حدث يهدد القيم ذات الأولوية القصوى للوحدة الاقتصادية وتعرض مقداراً محدوداً وغير متوقع من الوقت الذي يمكن للوحدة الاقتصادية أن تستجيب فيه بأضرار جسيمة لها وموظفيها ومنتجاتها وخدماتها والمركز المالي وسمعتها بشكل كبير. |
| (Bundy and others, 2016 : 2) | أن الأزمة ببساطة تمثل تهديداً واضحاً للغاية وغير متوقع سابقاً وقد يكون له تأثير مدمر. |

ويتفق الباحثان مع تعريف Holmgren and Johansson ، إذ يرى الباحثان أن التعريف شامل لموضوع الأزمة، والتعريف يتفق مع وجهة نظر البحث فالأزمة تؤثر في الوحدة الاقتصادية وتؤثر في نشاطها السلعي أو الخدمي وتلقي بظلالها على مركز الوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها وسمعتها واستمراريتها في أداء عملها وهذا كله يهتم به المدقق ويحاول التعبير عن هذا التأثير في رأيه المتضمن في تقريره.

ومن هنا يرى الباحثان أنه من الممكن تعريف الأزمة على أنها حدث طارئ يتسم بدرجة معينة من المخاطر وعدم اليقين التي تواجه الوحدة الاقتصـادية مما يؤثر في تحقيق أهدافها وقد يكون للأزمة أطراف أخرى تكون لديها فرصـة لتحقيق أهداف معينة من وقوع الأزمة.

**2-5 عناصر الازمة :**

أ- المفاجأة : تنشأ الأزمة على شكل صدمة مفاجئة في المكان والزمان.

ب- التهديد : الأزمة يتبعها تهديد لاستمرارية الوحدة الاقتصادية ومصالحها وسمعتها ونتيجة نشاطها ومركزها المالي.

جـ- الوقت : الوقت المتاح للوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرار يكون ضيقاً ومحدداً. (ابو فارة ، 2009 : 20)

د- الذعر وفقدان السيطرة وغياب الحل والقدرة على السيطرة. (الملا عبد الرحمن مصطفى،2017: 19)

**2-6 خصائص الازمة :** هي الخصـائص والميزات التي ما إذا كانت متوافرة في موقف أو حالة معينة فأننا نستطيع أن نسميها بـ "أزمة" كذلك التغيرات المفاجئة التي تحدث في البيئة الداخلية أو الخارجية للوحدة الاقتصـــادية دون توافر الفرص لتجنبها تعد "أزمة". (العزاوي، 2009: 9) ، ولأجل التعامل مع الوضـــع الخطير الذي يواجه الوحدة الاقتصـــادية كونه يمثل أزمة ينبغي أن يكون له مجموعة من الخصائص، ويمكن تقسيم أهم خصائص الأزمة بالآتي :

1- تسبب الأزمة مفاجأة عنيفة عند حدوثها إذ يتغير وضع الوحدة الاقتصادية بصورة مختلفة عما كان عليه قبل الأزمة. (رفاعي ، 2007 : 21)

2- من الصعب السيطرة على الأحداث في أوقات الأزمات ويغلفها الغموض وعدم اليقين، والسرعة وقد لا يسمح ضيق الوقت في اتخاذ قرارات فعالة

3- مسـتوى عال من التهديد للمصـالح والأهداف ينتج عنها الفشـل والخسـائر المادية أو البشـرية والمالية، وفقدان سـمعة الوحدة الاقتصادية ورسالتها امام المجتمع ، (العيساوي واللامي ، 2015 :23)

4- تتميز الأزمة بانخفاض كبير في الأداء الاقتصادي لمدة زمنية طويلة (Voelker, 2011: 15)

5- أن الأزمة تمثل حدثاً غير روتيني وأن هذا الوضـــع يحتاج إلى طرائق ووســـائل غير عادية تتطلب الخروج عن الأنماط التنظيمية المألوفة وقد تتطلب أحياناً مساعدة قوى خارجية لحل الأزمة. (ulmer, 2007 : 7)

6- تصاعد المخاطر والتهديدات والخسائر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية.

**المبحث الثالث: الجانب التطبيقي : برنامج مقترح لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات**

**3-1 نبذة تعريفية عن شركة فندق فلسطين (مساهمة-مختلطة):** تأسست الشركة على وفق احكام المادة (21) من قانون الشركات رقم (36) لسنة/ 1983 (المعدل) إذ اصدر مسجل الشركات موافقته على تأسيس الشركة بمقتضى قراره المرقم (م ش/3389) في 1989/5/22 وبرأسمال اسمي بلغ (60) مليون دينار (ستون مليون دينار) موزعة على (60) مليون سهم وهي حالياً تعمل بمقتضى احكام قانون الشركات رقم (21) لسنة/ 1997 (المعدل) وهي وحدة سياحية تتمتع بالشخصية المعنوية ذات استقلال مالي واداري ترتبط بهيأة السياحة، وقد جرى تشييد الفندق بتاريخ 1982/4/7 على قطعة الارض المرقمة (11/84) بتاوين البالغة مساحتها (29500) متر مربع ، تتكون بناية الفندق من (21) طابق مع ملجأ وسرداب بسعة (472) غرفة مزدوجة واجنحة مع كامل المرافق (مطاعم ، مسابح) ، وتتمثل مساهمة القطاع العام في رأس مال الفندق نسبة (49%) خلال سنوات التقويم .

**3-2 الاهداف المقررة ومدى وضوحها والنظام الداخلي**

أ- **الاهداف المقررة** : ان المادة (21) من قانون الشـركات رقم (21) لسـنة/ 1997 (المعدل) لم تتضـمن او تشـير الى اهداف الفندق مما جعلها تعتمد الاهداف المبينة في عقد تأسيسها عام/1989 والمسجل لدى دائرة تسجيل الشركات وهو المساهمة في خطة التنمية وتشـجيع وتطوير وتنشـيط العمل الفندقي والسـياحي عن طريق تقديم الخدمات المتطورة على وفق احدث الطرائق وادخال التقانة الحديثة.

ب- **مدى وضوح الاهداف** : لايوجد نظام داخلي خاص بالفندق يحدد اقسام ومهام كل قسم ، وان اهداف الفندق محددة بمقتضى عقد تأسيسها وهي واضحة وتنسجم مع امكانية تطبيقها من قبل ادارة ومنتسبي الفندق.

جـ- **نظام التكاليف** : يعتمد الفندق على نسب تقديرية في توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف البالغة (52% و27% و 18% و3%) لمراكز الكلف (الانتاج، الخدمات الانتاجية، الخدمات التسويقية، الخدمات الادارية) على التوالي .

ويرى الباحثان ضرورة وجود نظام تكاليف يعجربده الفندق لضمان الدقة في احتساب كلفة الخدمات التي يقدمها ومن ثم ضمان دقة الارباح المتحققة بعد مقارنة ايرادات نشاطها الجاري بكلفة هذا النشاط.

**3-3 الوضـــع القانوني لممارســـة الديوان لمهمة تدقيق الأداء:** بدأ الاهتمام برقابة الأداء في العراق في بداية ســـتينيات القرن الماضي بعد توسع النشاط الاقتصادي للدولة وسيطرتها على معظم وسائل الإنتاج (الحديثي :2009، 328) ، وقد تجسد ذلك في كافة القوانين السابقة لديوان الرقابة المالية الاتحادي واخرها القانون رقم (31) لسنة/2011 الذي نص على الاتي:

أ- المادة (4 – ثانياً) تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة .

ب- المادة (6 – ثانياً) أن يكون من ضمن مهام الديوان رقابة تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

جـ- المادة (7) يعد الديوان خطـة سنويـة شاملـة لإنجاز المهام الرقابيـة الموكلـة اليه على وفق أحكام هذا القانون وتكون بضمنها مهام تدقيق الاداء .

**3-3 البرنامج المقترح لتدقيق اداء الفنادق في ظل الازمات:** اقترح الباحثان برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات، وذلك لعدم وجود مثل هكذا برنامج بل اقتصـــر الحال على وجود مؤشـــرات لتقويم الاداء خاصـــة بالقطاع الفندقي ، لذلك اعد الباحث هذا البرنامج المقترح الذي يعد الحد الادنى المطلوب القيام به من قبل المدقق عند قيامه بتدقيق الاداء في القطاع الفندقي آخذاً بالحسـبان ماجاء في دليل تقييم الاداء والدليل الاسـترشـادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات لسـنة/2019 الصـادر من دائرة الشـؤون الفنية والدراسـات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومؤشـرات تقويم الاداء المشـتركة لكافة الانشـطة وما توافر من مصـادر اخرى وخاصـة بالفقرات التي تتأثر تأثراً كبيراً بالازمات وبالامكان تطوير هذا الانموذج وبحسـب مايتوفر من اوليات، استجابة للتغيرات التي قد تطرأ على عمل القطاع الفندقي.

ولغرض تنفيذ تدقيق الاداء تدقيقاً سليماً ويلبي الغرض منه ، ولخضوع الفندق عينة البحث لرقابة تدقيق الاداء من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي استناداً لاهداف هذا الديوان الذي نص عليه قانونه رقم (31) لسنة 2011 (المعدل) بموجب المادة (4- ثانياً) التي بينت(ان الديوان يسعى لتطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة لرقابته) واستناداً للمهام التي يقوم بها الديوان المنصوص عليها في قانونه المشار اليه بموجب المادة (6- ثانياً) التي بينت (يقوم الديوان بمهام رقابة تقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابته) وعليه ندرج في ادناه برنامج مقترح لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات وكالاتي :

اسم الجهة القائمة بعملية تدقيق الاداء :
اسم الجهة الخاضعة للتدقيق :
الفترة :

تاريخ المباشرة بالمهمة: / /
تاريخ اكمال المهمة : / /
روجعت من قبل :
توقيعه :

| الهدف من البرنامج |
|---|
| ان الهدف من هذا البرنامج هو وضع إجراءات لتدقيق أداء الفنادق وتعزيز الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي . |

| ت | الاجراءات التدقيقية | رقم ورقة العمل | اسم المدقق وتوقيعه |
|---|---|---|---|
| 1 | اجراءات عامة | | |
| 1-1 | التاكد من وجود مؤشرات تقويم الاداء خاصة بالقطاع الفندقي. | | |
| 2-1 | التأكد من اعداد تقارير تقييم اداء الشامل للفندق سواء أكانت داخلية (صادرة عن ادارة الفندق) ام خارجية (بالاستعانة بمكاتب تدقيق خارجية) والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط او مستهدف تمهيداً لبحث اسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من اجراءات لتصحيح التنفيذ الفعلي وضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط. | | |
| 3-1 | التاكد من اعتماد الفندق على نظام سليم ومتكامل لاحتساب التكاليف على وفق النظام المحاسبي الموحد الذي الزم الشركات باعتماد نظام كلفوي لضمان الدقة في احتساب كلفة الخدمات التي يقدمها الفندق. | | |
| 4-1 | التأكد من وجود هيكل تنظيمي مصادق عليه من قبل الجهة المختصة. | | |
| 5-1 | التأكد من وجود نظام داخلي خاص بالفندق يحدد مهام كل قسم من اقسام الفندق. | | |
| 6-1 | التأكد من توافر دليل واضح وسليم للتوصيف الوظيفي. | | |
| 2 | التأكد من قدرة الفندق على مواجهة المنافسة والنجاح المتواصل وبقائه في السوق من خلال دراسة حجم الطاقات التصميمية والمستغل منها وعلاقة ذلك بالطاقة المتاحة السنوية وتحديد الانحرافات واسبابها من خلال الاتي:- | | |
| 1-2 | التأكد من استبعاد الغرف غير الصالحة للاستخدام (ان وجدت) من عدد الغرف الكلي لضمان تحديد حجم الطاقة المتاحة على نحو اكثر دقة. | | |
| 2-2 | دراسة حجم الطاقة المتاحة في الفندق لاستيعاب النزلاء وذلك من خلال احتساب معدل عدد الغرف الجاهزة للاستخدام لسنة التدقيق نسبةً الى عدد الغرف الكلي وللسنة نفسها. | | |
| 3-2 | دراسة حجم الطاقة الفعلية في الفندق وذلك من خلال احتساب معدل عدد الغرف المشغولة فعلاً من قبل النزلاء لسنة التدقيق نسبةً الى عدد الغرف المتاحة للاستخدام وللسنة نفسها. | | |
| 4-2 | دراسة مدى قدرة الفندق على اكتساب نزلاء من خارج العراق ومن ثم ادخال العملة الصعبة للبلد وذلك من خلال احتساب معدل عدد النزلاء من خارج العراق لسنة التدقيق نسبةً الى عدد النزلاء الكلي وللسنة نفسها، وحسب نوع النزلاء :-<br>- النزلاء العرب<br>- النزلاء الاجانب | | |
| 5-2 | مقارنة النتائج لدراسة نسبة النمو او الانكماش المتحققة خلال سنوات التدقيق والوقوف على النتائج الايجابية وتعزيزها وتشخيص اسباب التدني ودراستها ومعالجتها مستقبلاً. | | |
| 3 | التأكد من تحقيق الفندق لمؤشر جيد لعنصر الاقتصادية المتمثل بضمان تحقيق الاستخدام الامثل للمدخلات للوصول الى اكبر قدر ممكن كن المخرجلات وذلك من خلال الاتي:- | | |
| 1-3 | احتساب معدل مصروفات النشاط الجاري للفندق لسنة التدقيق نسبةً الى ايرادات النشاط الجاري وللسنة نفسها. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2-3 | احتساب نسبة تطور مصروفات النشاط الجاري للفندق من خلال احتساب معدل رصيدها لسنة التدقيق مقارنةً مع رصيدها للسنة السابقة بالنسبة الى رصيدها للسنة السابقة ، سواء بصورة اجمالية ام بحسب نوعها :-<br>- رواتب واجور<br>- المستلزمات السلعية<br>- المستلزمات الخدمية<br>- الاندثارات<br>- الضرائب والرسوم | | |
| 4 | التأكد من تحقيق الفندق لأهدافه من خلال الاتي :- | | |
| 1-4 | احتساب نسبة تطور ايرادات النشاط الجاري من خلال احتساب معدل تغير رصيدها لسنة معينة عن رصيدها للسنة السابقة نسبةً الى رصيدها للسنة السابقة.<br>سواء بشكل اجمالي او حسب نوع الايراد:-<br>- ايراد الغرف<br>- ايراد الاطعمة<br>- ايراد المشروبات<br>- ايراد اللوندري<br>- ايراد قاعة الاجتماعات والمؤتمرات<br>- ايراد ايجار الموجودات الثابتة (عدا الاراضي) | | |
| 2-4 | مقارنة نسبة تطور الارباح المتحققة للفندق للسنوات وذلك من خلال احتساب معدل تغير فائض (عجز) العمليات الجارية من النشاط التشغيلي بين السنة الحالية والسنة السابقة نسبةً الى فائض (عجز) العمليات الجاري من النشاط التشغيلي للسنة السابقة | | |
| 5 | التأكد من أثر السياسات العامة والعوامل الخارجية في نتيجة النشاط : | | |
| 1-5 | قياس تاثير تغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي وذلك من خلال احتساب معدل تغير رصيد حساب الايرادات العرضية (مصروفات عرضية) للسنة الحالية مع رصيدها للسنة السابقة نسبة الى رصيدها للسنة السابقة. | | |
| 2-5 | التأكد من مدى تأثير الازمات التي حصلت خلال سنوات التدقيق على سعر السهم الواحد، وذلك من خلال مقارنة اخر سعر اقفال للسهم الواحد خلال تلك السنوات | | |
| 3-5 | دراسة اعداد الغرف المتاحة والمستغلة كما ورد في الفقرة (2-2) و (2-3) و (2-4) وللفترات الاتية :-<br>- الربع الاخير من عام 2019 بسبب ماصاحب هذه المدة من وضع امني غير مستقر وغلق الكثير من الطرق المؤدية الى الفندق.<br>- لعام 2020 بسبب ماصاحب هذه المدة من تاثير جائحة كورونا في نتيجة النشاط . | | |
| 6 | التأكد من كفاءة سياسة ادارة الفندق في كيفية توظيف اموالها ومدى الاستفادة منها بصورة صحيحة، من خلال مقارنة الايرادات المتحققة للفندق (من عدمها) جراء استثماراتها المالية لدى شركات اخرى خلال سنوات التدقيق. | | |
| 7 | التأكد من مدى اهتمام ادارة الفندق بالعاملين لديها بغرض زيادة ولاء المنتسبين لها فضلاً عن زيادة ثقافتهم وامكاناتهم وخبرتهم من اجل رفع الكفاءات والابداع في مجال عملهم، وذلك من خلال الاتي:- | | |
| 1-7 | مقارنة عدد الندوات والدورات التطويرية التي جرى تنظيمها داخل الفندق للعاملين لديها وعدد المساهمين فيها لسنوات التدقيق. | | |
| 2-7 | مقارنة عدد المساهمين في الدورات والورش والندوات التي اقيمت خارج الفندق لسنوات التدقيق. | | |
| 3-7 | مقارنة عدد المساهمين في الدورات والورش والندوات التي اقيمت خارج العراق لسنوات التدقيق. | | |
| 8 | التأكد من قدرة الفندق على تحقيق اقصى الموارد المالية (تحقيق السيولة الملائمة) :- | | |
| 1-8 | التأكد من قوة الموقف الاقتصادي للفندق من خلال قدرته على الوفاء بالتزاماته قصيرة الاجل من اصوله المتداولة وذلك باحتساب معدل رصيد موجوداته المتداولة خلال سنة التدقيق نسبةً الى رصيد مطلوباته المتداولة وللسنة نفسها، وان ارتفاع النسبة هو مؤشر جيد لسيولة الفندق. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2-8 | التأكد من كفاءة الفندق بالاحتفاظ بسيولة جيدة وقدرته على تمويل عملياته اليومية ، إذ يعد ذلك بمثابة امان للدائنين وذلك من خلال مقارنة رصيد موجوداته المتداولة لسنة التدقيق مع رصيد مطلوباته المتداولة للسنة نفسها . | | |
| 3-8 | التأكد من عدم استبعاد رصيد حساب المخزون من رصيد الاصول المتداولة عند القيام باحتساب نسبة التداول السريعة، نظراً لخصوصية مخزون الفندق في كونه سريع التحول الى نقدية . | | |
| 4-8 | التأكد من قدرة الفندق على الوفاء بالتزاماته عن طريق مصادره النقدية وذلك من خلال احتساب معدل رصيد النقدية لسنة معينة نسبةً الى اجمالي موجودات الفندق للسنة نفسها. | | |
| 9 | التأكد من كفاءة وفاعلية اداء الفندق في توليد الارباح وتعظيم الربحية من النشاط التشغيلي للفندق | | |
| 1-9 | التأكد من مدى كفاءة ادارة الفندق في ادارة عناصر تكاليفه وذلك من خلال احتساب معدل الفائض (العجز) المتحقق من عملياته الجارية لسنة معينة بالنسبة الى ايرادات نشاطه الجاري للسنة نفسها. | | |
| 2-9 | التأكد من كفاءة الفندق في استخدام الاموال التي حصل عليها من مصادر خارجية وذلك من خلال احتساب نسبة الفائض (العجز) المتحقق من نشاطه الاجمالي لسنة معينة نسبةً الى رصيد ايرادات نشاطه الجاري للسنة نفسها. | | |
| 3-9 | التأكد من حجم العائد الذي يحققه الملاك عن استثمار اموالهم في الاسهم العادية بالفندق وذلك من خلال احتساب معدل الفائض (العجز) المتحقق من نشاطه الاجمالي لسنة معينة نسبةً الى رصيد حقوق الملكية للسنة نفسها . | | |
| 4-9 | التأكد فيما اذا كانت هناك اسهم ممتازة فأنها تطرح من حقوق الملكية عند احتساب معدل العائد على حقوق الملكية | | |
| 5-9 | التأكد من مدى كفاءة الفندق في استخدام وادارة معظم الاموال المتاحة لديه من المساهمين والاموال المقترضة في تحقيق عائد تلك الاموال وذلك من خلال احتساب معدل الفائض (العجز) من نشاطه الاجمالي لسنة معينة نسبةً الى اجمالي الاستثمار للسنة نفسها. | | |
| 6-9 | التأكد من كفاءة استخدام الاصول في توليد الارباح وذلك من خلال احتساب معدل الفائض (العجز) من نشاط الفندق الاجمالي لسنة معينة نسبةً الى اجمالي اصوله للسنة نفسها. | | |
| 10 | التأكد من مدى كفاءة الفندق في ادارة اصوله المتداولة غير المادية وتحويلها الى نقدية من خلال توليد الايرادات من تلك الاصول. | | |
| 1-10 | التأكد من قدرة الفندق على توليد وزيادة ايراداته من خلال استخدامه لرأس المال العامل وذلك من خلال احتساب معدل ايرادات نشاطه الجاري لسنة معينة نسبةً الى متوسط رأس المال العامل للسنة نفسها. | | |
| 2-10 | التأكد من قدرة الفندق على توليد وزيادة ايرادات الخدمات المقدمة من خلال استخدامه للاصول من خلال احتساب معدل ايرادات نشاطه الجاري لسنة معينة نسبةً الى اجمالي اصوله للسنة نفسها. | | |
| 3-10 | التأكد من كفاءة الاصول الثابتة ومساهمتها في زيادة الايرادات للفندق من خلال احتساب معدل ايراد نشاطه الجاري لسنة معينة نسبةً الى اصوله الثابتة للسنة نفسها. | | |
| 4-10 | التأكد من كفاءة الاصول المتداولة ومساهمتها في زيادة الايرادات للفندق من خلال احتساب معدل ايراد نشاطه الجاري لسنة معينة نسبةً الى اصوله المتداولة للسنة نفسها. | | |
| 11 | التأكد من ملاءة رأس المال | | |
| 1-11 | التأكد من مدى اعتماد الفندق بشكل كبير الى تمويل اصوله من ملاكه وليس عن طريق الاقتراض الخارجي وذلك من خلال احتساب معدل حق الملكية لسنة معينة نسبةً الى اجمالي اصوله للسنة نفسها. | | |
| 2-11 | التأكد من مدى قدرة الفندق على مقابلة مخاطر الاستثمار في محفظة الاوراق المالية والتي تنجم عن الهبوط في قيمة هذه المحفظة من حقوق الملكية وذلك من خلال احتساب معدل حق الملكية لسنة معينة نسبةً الى اجمالي الاستثمارات للسنة نفسها. | | |

اذ بالرغم من وجود مؤشرات خاصة بتقييم اداء الفنادق صادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي الا انه لم يتم استخدامها من قبل ادارة الفنادق والاستفادة منها وعمل تقرير بنتائج تقييم اداءها يبين جوانب الضعف والقوة لغرض تحسين الاداء مستقبلاً، فضلاً عن ان هذا البرنامج سلط الضوء على فقرات مهمة لم يتم عرضها ضمن مؤشرات تقييم الاداء مثل (تأثير تغيير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي ، تأثير الازمات على سعر السهم ، الاستثمارات المالية... الخ) والتي تنعكس على اداء الفندق

ونتيجة نشاطه ، مع العرض ان هذا البرنامج المقترح ركز على الفقرات التي تتأثر تأثراً كبيراً بالازمات ، وبالامكان تطويره استجابة للتغيرات التي قد تطرأ على عمل القطاع الفندقي.

ومما تقدم يمكن للباحثان اثبات فرضـية البحث والتي مفادها ان وجود برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات يسـهم في تحقيق اداء افضل ومن ثم ينعكس على نتيجة النشاط .

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### اولاً: الاستنتاجات

1- عدم اعداد تقارير تقييم اداء الشامل للفندق سواء أكانت داخلية (صادرة عن ادارة الفندق) ام تقارير تدقيق اداء خارجية (بالاستعانة بمكاتب تدقيق خارجية) والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط او مستهدف تمهيداً لبحث اسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من اجراءات لتصحيح التنفيذ الفعلي وضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط.

2- ان وجود برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات يسهم في تحقيق اداء افضل في حالة حدوث ازمات في المستقبل مما ينعكس على نتيجة النشاط.

### ثانياً: التوصيات

1- ضرورة اعداد تقارير اداء شامل للفندق سواء أكانت داخلية (صادرة عن ادارة الفندق) ام تقارير تدقيق اداء خارجية (بالاستعانة بمكاتب تدقيق خارجية) والتي يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط او مستهدف تمهيداً لبحث اسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من اجراءات لتصحيح التنفيذ الفعلي وضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط.

2- ضرورة تطبيق برنامج لتدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل الازمات والذي يسهم في تحقيق اداء افضل في حالة حدوث ازمات في المستقبل مما ينعكس على نتيجة النشاط.

**المصادر**

**القوانين والتعليمات**

1- دليل رقابة الاداء لدول مجلس التعاون في الخليج العربي 2012 .
2- دليل تقويم اداء البرامج والسياسات 2013 / ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق
3- دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات المعدل بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندية 2017/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي
4- دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات المعد بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندي 2019/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي
5- قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 (المعدل) .
6- شهادة التأسيس لشركة فندق فلسطين 1989 .
7- عقد التأسيس لشركة فندق فلسطين 1989 .
8- قانون ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق رقم 42 لسنة 1968
9- قانون ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق رقم 194 رقم 1980
10- قانون ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق رقم 6 لسنة 1990
11- قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق رقم 31 لسنة 2011 (المعدل).
12- معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)- معيار (3000-300-100=3100).

**الكتب العربية**

1- محمد، السيد سعيد عبد الوهاب، استراتيجية ادارة الازمات والكوارث ، دار العلوم للنشر، الطبعة الاولى، القاهرة، مصر، 2006.

2- هيكل، د.محمد احمد الطيب، مهارات ادارة الازمات والكوارث والمواقف الصعبة، الهيئة المصرية العامة للكتاب،القاهرة، مصر، 2006.

3- ابو فارة ، يوسف احمد ، " ادارة الازمات / مدخل متكامل " دار الاثراء ، عمان – الاردن ، 2009.

4- رفاعي ، ممدوح و جبريل ، ماجدة " ادارة الازمات " كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2007.

5- اللامي ، غسان قاسم داوود والعيساوي ، خالد عبدالله ابراهيم "ادارة الازمات الاسس والتطبيقات" الدار المنهجية للنشر ، عمان – الاردن ، 2015.

6- نعيم، علي عبد العباس، "الدور الرقابي لهيئة الرقابة المالية المستقلة (دراسة مقارنة)"، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2016.

7- الحديثي ، جاسم محمد خلف " رقابة وتقويم الاداء الحكومي"، دراسة تحليلية وتطبيقية لواقع الانظمة الادارية والمالية والاقتصادية وافاق تطورها في العراق ما بين ( 1920–2003 ) ، الاهلية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009

**الرسائل الاطاريح الجامعية**

1- العبادي، ظافر حسين مفتن، "رقابة الاداء وانعكاسها في تحسين مستوى الانشطة الفندقية"، تطبيق ميداني شركة فندق السدير (المساهمة المختلطة)، بحث مقدم الى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2001

2- هندل، خالد صباح، تدقيق اداء مؤسسات التعليم العالي في ظل معايير توكيد الجودة والاعتماد الاكاديمي/ انموذج مقترح، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2016

3- حيدر مسلم رشيد، تقدير مخاطر التدقيق في ظل الأزمات وإنعكاسها على رأي المدقق، بحث تطبيقي في شركة مصافي الشمال، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية –جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية،2021.

4- ديانا هشام جاسم، دور القطاع المصرفي في تمويل عجز الموازنة في العراق في ظل جائحة كورونا، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية اقتصاديات الاعمال، العراق، 2022.

5- الملا ، عبد الرحمن مصطفى "السيناريوهات المستقبلية لادارة الازمات" ، رسالة دبلوم عالي ، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد ، 2017.

الدوريات والنشرات والمجلات العربية:

1- حواش، جمال الدين محمد، "ادارة الازمات والكوارث ضرورة حتمية" ، المؤتمر السنوي الثالث لادارة الازمات والكوارث، البحث (38)، القاهرة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1998

2- طوالبة، حيدر عبيسات زياد، دراسة ميدانية لمدى توفر نظام لادارة الازمات في مؤسسة المناطق الحرة ، مديرية الدراسات، عمان، الاردن، 2005.

3- المعموري ، علي محمد ثجيل ، الشريفي ، احمد عبد الامير محمود "تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على اجراءات الادارة /بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب" مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد (16) العدد (54)، 2021.

4- المعموري ، علي محمد ثجيل ، حسين ، هناء عواد "المسار النموذجي لتدقيق اداء الدور الاشرافي للبنك المركزي العراقي على المصارف الخاصة على وفق معايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية/بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي" مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص، 2016

**FOREIGN REFERNCES**

1- Daujotaite, Dalia & Macerinskiene, Lrena, Development of Performance Audit In Public Sector, 2008 .

2- Thomas, William, and Hencke, Emerson, (2009), “The Review between Theory and Practice”, Arabization of Ahmad Hamed Hajjaj, and Kamal Al-Din Saeed, Mars Publishing and Distribution House, Saudi Arabia.

3- Hayes,R. ; Dassen,R. ; schilder , A. & Wallaye, P. Principles of Auditing, Second edition, British Library Cataloging-in-Publication Data,2005

4- Norman Phelps, "setting up a crisis recovery plan", journal of business strategy,1986

5- Bieber,R,clutch “management in crisis” RIS management journal , 1998.

6- Swart, yolandy, An Integrated Crisis Communication Framework For Strategic Crisis Communication With The Media: A Case Study On a Financial Services Provider, Master Of Arts, University Of South Africa, 2010.

7- Timothy and Sherry, W. Timothy Coombs and Sherry J. Holladay, The Handbook of Crisis Communication, This edition first published, Hong Kong, Singapore, 2010 .

8- HAMIDOVIC , HARIES " An Introduction to Crisis Management " Independent Researcher , Journal Online , 2014.
9- HOLMGERN , FREDRIK AND JOHNASSON , KARL RIKARD " Crisis Management – The nature of managing crises" Jonkoping university , 2015.
10- BUNDY , JONATHAN AND PFARRER , MICHAEL, D AND SHORT COLE ,E " Crises and Crisis Management: Integration, Interpretation, and Research Development " University of Georgia , Journal of Management , 2016.
11- Voelker, Ansgar, Financial disclosure and market reaction in a crisis situation, thesis decree of doctor, University of Surrey, British, 2011.
12- Ulmer, RR, Sellnow, TL & Seeger, MW, Effective crisis communication: moving from crisis to opportunity, London,2007.