

تدقيق اداء قطاع الفنادق في ظل جائحة Covid-19 وانعكاسه على نتيجة النشاط / بحث تطبيقي

Performance Auditing Of Hotels Sector Under (Covid-19) And It's Reflection On The Outcome Of Activity/ Applied Research

Nawar Bassim Majeed¹Dr. Sabeha Barzan Farhod²

Received

18/7/2023

Accepted

20/8/2023

Published

30/9/2023

Abstract:

The hotel sector is one of the most vital sectors exposed to risks, and the authorities concerned with control must take their active and influential role in putting the hotel sector on the right track and compatible with the internationally approved approaches, and the importance of auditing the performance of the hotel sector in light of the (Covid-19) pandemic is embodied in the fact that it gives a clear and realistic picture to the management and regulatory bodies about the performance and activities of this sector and the shortcomings and deviations that must be addressed, and also helps government decision makers to obtain appropriate information about the performance and activities of this The sector and the extent to which it can develop its performance in the future , Therefore, the research sought to identify the (Covid-19) pandemic that occurred during the research period and its reflection on the performance of the hotel Research sample, as well as to identify the reality of auditing the hotel Research sample and develop indicators to measure the performance of the sector and identify its reflection on the result of the activity, and the research problem lies in the impact of the (Covid-19) pandemic on the hotel sector, which was represented in the decline in revenues derived from the operational activities it performs, as this pandemic led to a weak turnout of customers to the hotel, which was reflected On the percentage of accommodation in hotel rooms and revenues derived from services provided to guests, The research was based on the premise that the outbreak of the (Covid-19) pandemic affects hotel performance and is reflected as a result of the activity, and the research reached several conclusions, the most important of which is that during the year 2020, the impact of the (Covid-19) pandemic was reflected on the performance of the hotel The research sample and the result of its activity, as the room occupancy rate reached its lowest level compared to other years under research due to the weak turnout of Iraqi guests as a result of the imposition of a curfew in Iraq, as well as the lack of turnout of guests from outside Iraq, especially in The second and third quarters of the year due to the strict measures of most countries, which resulted in the closure of airports and the suspension of flights to other countries, and the research reached several recommendations, the most important of which is the need for the hotel management to conduct a serious study

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

to find alternative investment opportunities that contribute to increasing the hotel's resources, which would reduce the impact of such a pandemic on the result of the activity.

Keywords: (Covid-19) , Performance Audit

المستخلص:

يعد القطاع الفندقي من أكثر القطاعات الحيوية عرضة للمخاطر، وعلى الجهات المعنية بالرقابة ان تأخذ دورها الفاعل والمؤثر في وضع القطاع الفندقي على المسار الصحيح والمتوافق مع المناهج المعتمدة عالمياً ، وتتجسد أهمية تدقيق أداء القطاع الفندقي في ظل جائحة (Covid-19) من كونها تعطي صورة واضحة وواقعية للإدارة والأجهزة الرقابية حول أداء وأنشطة هذا القطاع وأوجه القصور والانحرافات التي يجب معالجتها، كما يساعد متخذي القرارات الحكومية من الحصول على المعلومات المناسبة حول أداء وأنشطة هذا القطاع ومدى إمكانية تطوير أدائها في المستقبل، لذا سعى البحث الى التعرف على جائحة (Covid-19) التي حدثت خلال فترة البحث وانعكاسها على أداء الفندق عينة البحث فضلاً عن التعرف على واقع التدقيق في الفندق عينة البحث ووضع مؤشرات لقياس أداء القطاع والتعرف على انعكاسه على نتيجة النشاط ، وتكمن مشكلة البحث في تأثير جائحة (Covid-19) على القطاع الفندقي والتي تمثلت في انخفاض الإيرادات المتأتية من الأنشطة التشغيلية التي تؤديها مع وجود مصاريف ثابتة التي تحملتها خلال تلك الفترة مما انعكس ذلك على نتيجة النشاط ، إذ أدت هذه الجائحة الى ضعف اقبال الزبائن الى الفندق مما انعكس على نسبة التسكين في غرف الفندق والإيرادات المتأتية من الخدمات التي يتم تقديمها للزلاء، واستند البحث الى فرضية مفادها ان تفشي جائحة (Covid-19) يؤثر في الأداء الفندقي وينعكس نتيجة النشاط ، ولقد توصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها ان خلال سنة 2020 انعكس تأثير جائحة (Covid-19) على أداء الفندق عينة البحث ونتيجة نشاطه حيث وصلت نسبة اشغال الغرف الى ادنى مستوى لها مقارنةً مع السنوات الاخرى مدار البحث بسبب ضعف اقبال النزلاء العراقيين نتيجة فرض حظر التجوال في العراق فضلاً عن عدم اقبال نزلاء من خارج العراق خصوصاً في الربعين الثاني والثالث من السنة بسبب الاجراءات المشددة لمعظم الدول التي كانت نتيجتها غلق المطارات وايقاف الرحلات الى الدول الاخرى وتوصل البحث الى عدة توصيات أهمها ضرورة قيام ادارة الفندق عينة البحث باجراء دراسة جادة لايجاد فرص استثمارية بديلة تسهم في زيادة موارد الفندق والتي من شأنها تقليل تأثير مثل هذه الجائحة على نتيجة النشاط .

الكلمات المفتاحية: جائحة (Covid-19) ، تدقيق أداء .

المقدمة

يعتبر النشاط الفندقي اليوم من اهم الأنشطة الاقتصادية المتطورة في جميع انحاء العالم ، وتعد صناعة الفنادق العصب الاساس الذي تركز عليه السياحة ، ولعل طبيعة الخدمات الفندقية ومدى تنوعها والنهوض بمستواها يقودنا الى هدفنا والذي هو النهوض بمستوى الصناعة الفندقية، وان عملية تدقيق الأداء للقطاع الفندقي من الابحاث المهمة التي تستهدف تطوير القطاع السياحي كونه يمثل رافداً مهماً من روافد الاقتصاد الوطني ، لما يحتوي من أنشطة 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 توفير متطلبات اساسية متينة لتدقيق أداء هذا القطاع لتتمكن من مواجهة التحديات التي تواجهها في السوق وتحقيقاً للنجاح والتميز. ويحتل موضوع تدقيق أداء القطاع الفندقي في ظل جائحة (Covid-19) اهمية كبيرة ومن هنا دعت الحاجة الى اجراء دراسة مستقلة وموضوعية وموثوق بها ما اذا كان أداء القطاع الفندقي يؤدي

على وفق عناصر الفاعلية والكفاءة والاقتصادية ، وإذا ما كانت هناك امكانية لإدخال تحسينات ، أذ يسعى تدقيق الاداء الى تقديم معلومات وتحليلات وتوصيات للتحسين .

المبحث الأول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث: يُعد قطاع الفنادق من القطاعات الاقتصادية الهامة في الاقتصاد العراقي ، اذ تأثر هذا القطاع في الازمات التي ظهرت في السنوات الاخيرة والتي تمثلت في جائحة (Covid-19) والتي اجتاحت العالم منذ نهاية عام 2019 والاعوام التي تلتها مما أثر كثيراً في أداء هذا القطاع الحيوي مما انعكس سلباً على اداء القطاع ، لتقليل السفر من خلال التعليمات والاجراءات التي اتخذتها العديد من الدول للتقليل من الانتقال بين الدول واغلاق الحدود لتفادي تفشي الوباء ، مما أثر على اسعار الاسهم وانخفاض حجم الاستثمارات وحجم الايرادات، وتكمن مشكلة البحث في تأثير جائحة (Covid-19) على القطاع الفندقي والتي تمثلت في انخفاض الايرادات المتأتية من الانشطة التشغيلية التي تؤديها مع وجود مصاريف ثابتة التي تحملتها خلال تلك الفترة مما انعكس ذلك على نتيجة النشاط.

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

أ- التعرف على جائحة (Covid-19) التي حدثت خلال فترة البحث وانعكاسها على اداء الفندق ونتيجة النشاط.

ب- التعرف على واقع تدقيق الاداء في الفندق عينة البحث .

ج- وضع مؤشرات لقياس اداء القطاع الفندقي والتعرف على انعكاسها على نتيجة النشاط.

3-أهمية البحث: تبرز أهمية البحث من كونه يأخذ بعداً رقابياً عن طريق توجيه الأنظار إلى تدقيق الأداء وما يمثله من أداة هامة تستخدم للوقوف على مستوى أداء الفنادق في ظل جائحة (Covid-19) الحاصلة خلال الفترة موضوع البحث، من خلال تحديد نقاط القوة لتطويرها وتنميتها وكذلك نقاط الضعف تمهيداً لمعالجتها وتلافيها في المستقبل وبذلك يمكننا وقاية الفنادق من مخاطر الانزلاق في أزمات التعثر المالي مما يساهم في تقليل أثار الازمات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسات الفندقية.

4-فرضية البحث: استند البحث الى فرضية مفادها ان تفشي جائحة (Covid-19) يؤثر في الاداء الفندقي وينعكس نتيجة النشاط

5- الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية : تم اختيار شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) ميدانا للتطبيق العملي

الحدود الزمانية : تم اختيار البيانات المالية للسنوات (2017 - 2021) حدوداً زمانية للبحث .

6-اسلوب البحث: لغرض تحقيق الاهداف المتوخاة من هذا البحث سيتم تقسيم البحث الى قسمين اساسين اولهما الجانب

النظري للبحث مستندا الى المنهج الوصفي لتناول مشكلة البحث فرضياته اعتمادا على الدراسات السابقة والادبيات التي تناولت

موضوع الدراسة ، اما القسم الثاني فيتناول الجانب العملي استنادا الى المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لتدقيق

اداء الفندق عينة البحث في ظل جائحة (Covid-19) وانعكاسها على نتيجة النشاط.

المبحث الثاني: الجانب النظري لتدقيق الاداء ، جائحة (Covid-19)

1-2 تعريف التدقيق : عملية منظمة لجمع وتقييم الادلة والقرائن لاثبات الافتراضات حول الحقائق والاحداث الاقتصادية بطريقة

موضوعية من اجل معرفة صحة هذه الافتراضات والمعايير المحددة وابلاغ النتيجة لمستخدمي المعلومات.

(بجاي ومحمد ، 2021 : 66)

2-2 اهداف التدقيق : تتمثل اهداف التدقيق بالاتي :- (ابراهيم ويعقوب ، 2022 : 341-342)

- ابداء الرأي المحايد اتجاه عدالة وصحة القوائم المالية وانها معدة وفق اطار التقرير المالي المطبق.

- التأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء الجوهرية
- تعزيز الكفاءة والدقة في تقديم المعلومات المحاسبية الى مستخدمي القوائم المالية
- منع او تقليل الاخطاء والاحتيال وفرص حدوثها.

3-2 أهمية التدقيق : تظهر أهمية التدقيق الى اهمية الجهات التي تستفيد من نتائج عملياتها، فكلما زاد حجم المنشأة واتسعت

نطاق عملها زاد عدد المستفيدين من نتائج التدقيق وبالتالي تتمثل أهمية التدقيق في اضافة الثقة على القوائم المالية التي تعدها المنشأة (المعموري والشريفي، 2021: 118) ونظرا ل: -

- 1- صعوبة في الوصول المباشر من قبل المستخدمين الى المعلومات: حيث توجد صعوبة في الوصول بسبب التباعد المكاني فضلاً عن تقييد الوصول الى المعلومات على اعتبار انه ليس جميع المستخدمين داخليين.
- 2- تعقيد وكبر حجم المعلومات: غالبا ما تكون سجلات المعاملات معقدة للغاية وكبيرة الحجم الى الحد الذي لا يستطيع فيه المستخدم تقييم ما إذا كان قد تم اعدادها وفقا لأطار التقرير المالي المطبق ام لا، كما انه لا يمتلك الخبرة اللازمة لذلك.

3- التحيز من جانب معدي القوائم المالية : عادة ما يمثل معدي القوائم المالية المدراء الماليون في المنشأة فضلاً عن بعض الموظفين الاخرين ليس هناك شك في ان هؤلاء معدي القوائم المالية لديهم اهداف تختلف بالضرورة عن اهداف مستخدمي هذه القوائم. وبسبب هذا التعارض في المصالح بين معدي القوائم المالية ومستخدميها يتم اللجوء الى المدققين المحايدون لتدقيق تلك القوائم.

4-2 انواع التدقيق من حيث هدف التدقيق: ان المحاسبين القانونيين يقومون بعمل ثلاثة انواع من التدقيق وهي (Arens,2013: 12-14):

اولاً- **تدقيق القوائم المالية:** حيث يتم اجراء هذا النوع من التدقيق لغرض تحديد ما اذا كانت القوائم المالية قد جرى تقريرها وفق معايير محددة من عدمها، حيث تتمثل القوائم المالية بالميزانية العامة وحساب الارباح والخسائر والتدفق النقدي وغيرها من الكشوفات المالية ، لغرض ابداء الرأي حول عدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية كما في تاريخ الميزانية، ويمثل حساب الارباح والخسائر والتدفق النقدي نشاط الوحدة للفترة المنتهية بذلك التاريخ وان الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية ، حيث يتم هذا النوع من التدقيق من قبل شخص محايد ومؤهل ومستقل ومدرب علمياً ومهنيّاً ومجاز لممارسة هذه المهنة (التميمي ، 2004 : 23).

ثانياً- **تدقيق الالتزام:** عرفت لجنة المعايير المهنية والرقابية التابعة للأربوساي بانه تقييم مستقل عن مدى التزام موضوع معين بقوانين الميزانية والانظمة والقرارات المتعلقة بها والسياسات المقررة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين (مجلة الرقابة المالية، 2021 : 15).

كما عرفه آرنز بانه احد انواع التدقيق الذي يحدد ما اذا كانت الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق قد اتبعت قواعد او اجراءات او لوائح محددة والموضوعة من قبل هيئة أو سلطات عليا ويتم رفع تقرير نتائج عملية تدقيق الالتزام الى الادارة لانها الطرف الرئيسي الذي يهتم بمدى الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات (آرنز، 2013 : 58).

ثالثاً- **تدقيق الاداء :**

ويسمى ايضاً بتدقيق الاجراءات التشغيلية (Operational Audit) حيث تتم عملية تدقيق الاجراءات التشغيلية بتقييم كفاءة وفاعلية اي جزء من طرق واجراءات التشغيل داخل الوحدة الاقتصادية ، وتتوقع الادارة الحصول على توصيات لتطوير عملياتها عند اكتمال عملية هذا النوع من التدقيق ، ونظراً لتنوع النواحي التي يمكن لتدقيق الاداء تناولها فيكون من الصعب تحديد اسلوب معين لهذا النوع من التدقيق.

5-2

تدقيق الأداء : يعد تدقيق الأداء من المصطلحات المهمة المستخدمة كوسيلة لقياس كفاءة وفعالية واقتصاد الإدارة وتحسين أدائها في تقديم البرامج والخدمات (Armstrong,2006:121)، وقبل التطرق لمفهوم (تدقيق الأداء) يجب معرفة التدقيق (Audit) حيث يتم تعريفه على أنه "جمع وتقييم الأدلة حول المعلومات لتحديد مدى الامتثال للمعايير الموضوعية مسبقاً وتقديم تقرير عن ذلك ، ويجب أن يتم إجراء التدقيق من قبل شخص كفؤ ومستقل." (ارينز ولوبك، 2005 : 21)، كما تم تعريفه أيضاً على أنه "علم يتم تمثيله في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن من خلالها إجراء فحص انتقادي منظم لنظم الرقابة الداخلية والبيانات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية بهدف ابداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية محددة." (المغربي، 2016 : 15). من ناحية أخرى يُقصد بالأداء (Performance) أنه "تنفيذ العمل بناءً على هدف أو مجموعة من الأهداف ، مع مراعاة النتائج المترتبة على هذه الاعمال" (وفاء، 2011 : 7)، ويعني أيضاً "مدى تحقيق الأهداف بالاستخدام الأمثل للموارد ، وباعتباره نظاماً شاملاً ومتكاملاً وديناميكياً ، فإنه يتطلب اتباع مسيرتي العمليات (Processes) والتحسين المستمر ، كما أنه متعدد المعايير مثل التكلفة والوقت والجودة" ، (يحيوي، 2007 : 2). وهنا يمكن إعطاء مفهوماً لمصطلح تدقيق الأداء (Performance Audit) بأنه تحقيق الرقابة الفاعلة والكفوءة على ما أنجز من أهداف قياساً بالغايات والطموحات المنشودة، ودرجة التواصل بين الأهداف المنجزة والموارد المستخدمة في تحقيقها أو عقلنة وترشيد الانفاق العام وتجنب مظاهر الهدر والضياع والاسراف أو التبذير (القرشي، 2011 : 409)، كما يشير مفهوم تدقيق الأداء إلى انه اختبار منظم ومستقل للوحدة الإدارية للبرامج أو وظائف معينة لإثبات كفاءة وفعالية الأنشطة الإدارية و بيان مدى دعمها لتحسين وتطوير تلك الأنشطة في الوحدة الإدارية (شحاتة، 2014 : 434).

ويختلف تدقيق الأداء (Performance audit) عن مصطلحات تقييم الأداء (Performance evaluation) وتقييم الأداء (Performance evaluation) ، حيث يقصد بتقييم الأداء إعطاء قيمة عددية أو وصفية لأداء الموظف من خلال مقارنة أداء الموظف الفعلي في فترة مع الأداء المتوقع قبل المؤسسة ، وهذا يشمل ملء نماذج معينة، وتعتبر عملية تقييم الأداء جزء من برنامج إداري يهدف إلى تطوير وإصلاح الأداء وتذليل المعوقات السلوكية والتنظيمية التي تعيق الفاعلية الإدارية (محمد وعنبر، 2014 : 10) ، أما بالنسبة لعملية تقييم الأداء فهي قياس نتائج الأعمال على مستويات مختلفة باستخدام المعايير والمؤشرات ومقارنة ما تم تحقيقه بالفعل مع ما تم التخطيط له خلال فترة زمنية محددة لتحديد الانحرافات واكتشاف نقاط القوة والضعف وتوجيه الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية . وتجدر الإشارة إلى أن البعض يرى أن إحدى العمليتين (التقييم والتقييم) للأداء هي أكثر شمولاً من الأخرى ، بينما يرى البعض الآخر أن العمليتين متكاملتان ، فالتقييم هو مراقبة لواقع الأداء الفعلي في مختلف جوانب العمل ، في حين ان التقييم يأتي كعملية إصلاح يتم من خلالها اقتراح آليات تحسين الأداء لتحقيق الأهداف المرجوة (أبو شرح، 2012 : 22)، بالإضافة إلى ذلك يشمل تقييم الأداء وضع معايير يتم من خلالها قياس العمل الذي تم إنجازه وفقاً للكمية والنوع والدرجة المحددة لهذا المقياس ، ومن خلال جمع المعلومات حول حقيقة ما تم إنجازه من هذه الأعمال من قبل المسؤولين عنها بالصلاحيات المحددة لإصدار حكم حول الوصول إلى كفاءة الأداء من عدمه، ومن ثم الوقوف عند الانحرافات والمشكلات لمعالجتها والعمل على تفاديها في المستقبل (William N. Lanen et al,2011: 443).

يرى الباحثان أن مفاهيم تقييم الأداء وتقييم الأداء وتدقيق الأداء كلها متشابهة من حيث الأهداف لكنها تختلف من حيث الجهة التي تقوم بها، إذا تم تنفيذه من قبل الأجهزة الرقابية العليا فإنه يسمى تدقيق الأداء اما عند قيام جهة داخل المؤسسة ذاتها فإنه يعتبر تقييماً للأداء لأنه يقع ضمن إحدى الوظائف الرئيسية للإدارة التي تتمثل ب(الرقابة).

6-2 أهمية تدقيق الاداء : تبرز أهمية تدقيق الأداء من خلال الجهات التي تهتم بنتائجها ومن خلال الأهداف التي تحققها وإظهار التطور الذي حققته الوحدة الاقتصادية من خلال مقارنة الإنجاز الفعلي للأداء زمنياً من فترة لأخرى ومكانياً مقارنة بالوحدات الاقتصادية المماثلة (الرزق ، 2009 : 29). كما يوفر تدقيق الأداء تحليل موضوعي لمساعدة الإدارة والاجهزة الرقابية على استخدام المعلومات لتحسين أداء الأنشطة والبرامج التشغيلية وتخفيض التكاليف وتسهيل اتخاذ القرار والإجراءات التصحيحية والمساهمة في المساءلة العامة (Burkhardt & Goldman,2013:2)، وتبرز أهمية تدقيق الاداء وفق الآتي: (الكرخي، 2010 : 35)

- 1- المساعدة في معالجة وتصحيح الأداء غير الفعال لمختلف الوحدات الحكومية إنتاجية كانت أو خدمية.
- 2- بيان رؤية أوضح لأداء الوحدات والتي لا يستطيع التدقيق المالي توفيرها حيث أن معظم أعمال أجهزة الرقابة العليا في دول العالم أصبحت تركز على تدقيق الأداء .
- 3- التأكد من أن الإنفاق الحكومي يتم وفقاً للقرارات السياسية المرسومة وأن الأهداف المرسومة يتم تحقيقها بفعالية واقتصادية وكفاءة عالية.
- 4- التحقق من كفاءة وضع الخطط والتزام الوحدة الحكومية بالمسار الذي حددته الخطة لتحقيق الأهداف، وأنها اتخذت الإجراءات التصحيحية اللازمة التي تتطلبها الحالة أثناء التنفيذ.
- 5- اختبار تطبيق أنظمة الرقابة والضبط الداخلية ودراسة نقاط الضعف الهامة والإبلاغ عن الظروف القائمة واستخلاص النتائج ووضع التوصيات بشأنها.
- 6- الكشف عن مخالفة قواعد المشروعية في إدارة الأموال بالسرعة الكافية لإتاحة إمكانية اتخاذ قرارات تصحيحية للمعالجة.
- 7- فحص كفاءة وفاعلية أنشطة الوحدات الحكومية والتأكد من استخدام الموارد المتاحة لها بطريقة اقتصادية كفوءة وفاعلة.

ويرى الباحثان ان تدقيق الاداء تتجسد اهميته في كونه يعطي صورة واضحة وواقعية لأداء وأنشطة الوحدات الاقتصادية للجهات العليا وأوجه القصور والانحرافات التي يجب معالجتها، كما يساعد متخذي القرارات الحكومية من الحصول على المعلومات المناسبة حول أداء وأنشطة الوحدات الحكومية ومدى إمكانية تطوير أدائها في المستقبل.

7-2 العناصر الرئيسية لتدقيق الاداء : تتم الاشارة إلى تدقيق الأداء أحياناً بما يعرف ب (E3) والتي تشير إلى الحروف الأولى من عناصر تدقيق الأداء المتمثلة ب الكفاءة (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 (7, ISSAI 300). ويعني أيضاً تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة للحصول على أكبر فائدة. ولقياس الكفاءة يجب على المدقق مراعاة العوامل التالية: (دليل المراقب العام، 2007، 8):

- ما إذا كانت الأهداف واضحة ومحددة لكافة مستويات الوحدة
- 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

اذ تهتم الكفاءة بترشيد تكلفة الموارد المملوكة أو المستخدمة إلى أدنى مستوى ممكن مع مراعاة النوعية أو الجودة المناسبة، وتعتبر العملية كفوءة إذا تم تحقيق أعلى المخرجات بكميات محددة من المدخلات أو الموارد المادية والبشرية (القرشي: 412 ، 2011).

أما الفاعلية فهي مفهوم يهتم بمدى تحقيق الغايات والأهداف الموضوعية لأي نشاط أو برنامج ومقارنتها بالنتائج المتحققة (دليل تقويم البرامج والسياسات المعدل: 2017، 7)، وهي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو التي يعتزم تطبيقها لتحقيق الأهداف المحددة من خلال مقارنة الأثر الفعلي لعمل معين (دليل رقابة الاداء، 2012: 12).

في حين ان الاقتصادية تهتم بمراقبة العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات (أو النتائج الأخرى) والموارد التي تم استخدامها لإنتاجها ، وتهدف أيضًا إلى ضمان تحقيق أفضل المخرجات من مُدخل معين وفي نفس الوقت استخدام الحد الأدنى من المدخلات للوصول إلى أفضل المخرجات (الاروساي/ دليل المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بلا: 265)، ووفقًا للمعايير الرقابية فإن المقصود بالاقتصاد هو تقليل تكلفة المدخلات المستخدمة في أنشطة الوحدة الاقتصادية ، مع مراعاة الجودة المناسبة لها ، كما يقدم إجابات عن اسئلة مثل ما إذا كانت الموارد البشرية أو المالية أو المادية قد استخدمت بطريقة اقتصادية، (معياري الانتوساي ، 3000 ، 2004 : 15)

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

ويرى القرشي انها تعني بيئة الوحدة الاقتصادية التي تعمل فيها أي أنها تعمل على تحقيق أهداف البيئة في نفس الوقت الذي تعمل فيه لتحقيق أهدافها الخاصة مما يؤدي إلى تعظيم المساهمات الإيجابية وتقليل الآثار السلبية الى الحد الأدنى (القرشي ، 2011 : 415)

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 الأدنى من المدخلات للوصول إلى تحقيق أفضل المخرجات، وهناك بيئة محيطة بها وهي تؤثر وتتأثر بها.

8-2 الاختلاف بين التدقيق المالي وتدقيق الاداء: يختلف تدقيق الأداء عن التدقيق المالي في جوانب عديدة والجدول ادناه يوضح ذلك:

الجدول (1) الاختلاف بين التدقيق المالي وتدقيق الاداء

الجانب	تدقيق الأداء	التدقيق المالي
الغرض	تقييم ما إذا كانت الموارد تدار بكفاءة وفاعلية واقتصادية.	تقييم ما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها وفقاً للمعايير والقوانين ذات الصلة وبشكل قانوني ومنظم.
التركيز	التركيز على السياسات والأنشطة والنظم الإدارية المعمول بها.	التركيز على المعاملات والأحداث المالية والمحاسبية.
الأسس	التركيز على الكفاءة والفاعلية والاقتصادية.	التركيز على ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
الأسلوب	الاقتصادية والكفاءة والفاعلية	تقتصر على الجوانب المحاسبية والقانونية
الأسلوب	تنوع الأساليب تبعاً لطبيعة الأداء قيد التدقيق	أسلوب موحد
معايير التدقيق	تتمتع بالمرونة من حيث الطرق والاجراءات واعتمادها أكثر على الحكم الشخصي للمدقق.	اقل مرونة لوجود معايير محددة يتم الالتزام بها ويكون حكم مراقب الحسابات محدد نسبياً.

تكون الأدلة حاسمة وفعالة، بمعنى ان تكون صحيحة او خاطئة (نعم / لا) .	تكون الأدلة نوعية أكثر مثل مؤشرات النشاط والاستنتاجات.	طبيعة ادلة التدقيق
قد يكون التقرير السنوي موحدًا كونه يوجه الى جهات عديدة.	التقارير متفاوتة من حيث الشكل والمحتوى اعتمادا على الاهداف المرسومة كون التقرير يوجه الى الادارة وفق صيغ متباينة .	التقرير
يتم تقديمها الى مستخدمي القوائم المالية مثل (المساهمين ، المستثمرين).	يتم تقديم التقرير بشكل اساسي الى الادارة.	المستفيدون من التقرير

المصدر: اقتبس بتصريف من الباحث من

(ECA Performance Audit Manual, European Court Of Auditors, 2017)

9-2 مفهوم جائحة (Covid-19): أطلقت منظمة الصحة العالمية الاسم العالمي nCOVID19 على السلالة الجديدة من فيروس كورونا ، وبعدها أطلقت عليها اللجنة الدولية لتصنيف الفيروسات اسم SARA-COV-2 ، وبعدها أطلقت منظمة الصحة العالمية على فيروس كورونا المستجد اسم (COVID-19) لتمييزه عن سلالات الفيروس الأخرى الذي تقدمه بالظهور والانتشار، في الحادي عشر من شهر شباط 2020 صنفت منظمة الصحة العالمية فيروس كورونا (COVID-19) بأنه جائحة ، والجائحة لغة تعني (وباء ينتشر على مساحة كبيرة قد تصل إلى قارة وأكبر من ذلك). إذ تكون سريعة العدوى والانتشار ، وقد ظهرت عدة جوائح في الماضي، مثل الجدري والطاعون الاسود والسل (عبد الحسين، 2020: 7).

شكلت جائحة (COVID-19) ضربة موجعة وصدمة كبيرة للنظام العالمي بعد الحرب العالمية الثانية وعلى مدى (80) عام الماضية ، حيث مر العالم بتحويلات اقتصادية كبيرة ونشاط ونمو وازدهار للدول، أدت سرعة انتشار هذا الفيروس وانتقاله من الصين إلى أوروبا والولايات المتحدة وبقية دول العالم إلى إرباك الأنظمة الصحية التي لم تتجح التطبيقات الصحية والتعليمات في التباعد الاجتماعي والحجر الصحي وإغلاق المدن في الحد من هذا الوباء وعدم اكتشاف لقاح ضد هذا الفيروس، بالرغم من أن بعض الدول مثل الصين وروسيا وبريطانيا وألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية أجرت عدة اختبارات ووصلت إلى مراحل متقدمة للحصول على نتيجة هذه التجارب، إلا أن منظمة الصحة العالمية أكدت عدم وجود لقاح لهذا الفيروس، وفقا لبيان لها في شهر تموز 2020.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي :

3-1 محور تدقيق الزبون:

سيجري في هذا المحور احتساب نسب التطور في عدد الزبائن للسنوات (2017-2021) للتأكد من مدى قدرة الفندق على مواجهة المنافسة والنجاح المتواصل وبقائه في السوق وذلك من خلال دراسة حجم الطاقات التصميمية والمستغل منها وعلاقة ذلك بالطاقة المتاحة السنوية وتحديد الانحرافات والوقوف على اسبابها.

الجدول (2) نسب اشغال غرف الفندق للسنوات (2017-2021)

نسبة التطور	نسب الاشغال الشهري (2/3)	مجموع الغرف المشغولة (3)	نسبة (1/2)	مجموع الغرف المتاحة (2)	مجموع الغرف الكلية (1)	السنة
-	%21	14383	%54	68953	127020	2017
%10-	%19	19810	%81	103480	127020	2018
%16-	%16	16337	%80	101398	126645	2019
%75-	%4	4030	%88	111814	127368	2020
%125	%9	9401	%86	109359	127020	2021

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير البيانات المالية لشركة فندق فلسطين للسنوات (2017-2019)

واحتساب نسب اشغال الغرف للسنوات (2020 و 2021) من الباحث بالاعتماد على تقرير المكتب الامامي للفندق وذلك كون هذه البيانات لازالت قيد التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

من الجدول اعلاه تبين الاتي:

اولاً- ان نسب الاشغال لغرف الفندق في سنة/2020 البالغة (348) غرفة انخفضت انخفاضاً كبيراً مقارنةً مع السنوات السابقة إذ بلغت (4%) محققة ادنى نسبة تطور خلال السنوات عينة البحث وبنسبة (75%) عن السنة السابقة بسبب ضعف اقبال النزلاء الى الفندق نتيجة فرض حظر التجوال في عموم العراق وغيرها من الاجراءات المشددة التي اتخذتها الدولة في تلك المدة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) مما انعكس سلباً على نسب التسكين في غرف الفندق.

ثانياً- ان نسب الاشغال في سنة/2021 ارتفعت ارتفاعاً ملحوظاً مقارنةً مع السنة السابقة إذ بلغت (9%) وبنسبة تطور (125%) عن السنة السابقة بسبب زيادة اقبال النزلاء الى الفندق نتيجة تخفيف الاجراءات التي اتخذتها الدولة في تلك المدة في مواجهة جائحة (Covid-19) التي انخفض تأثيرها في تلك السنة مما انعكس ايجاباً على نسب التسكين في غرف الفندق.

الجدول (3) تقرير شهري لعدد غرف الفندق المشغولة للفترة (2021 - 2019)

2021			2020			2019			
اجانب	عرب	عراقيين	اجانب	عرب	عراقيين	اجانب	عرب	عراقيين	
4	42	580	32	26	435	104	32	1950	كانون الثاني
21	48	170	27	54	421	146	59	1517	شباط
15	16	590	-	13	285	180	217	1636	اذار
40	196	1340	59	93	1141	430	308	5103	مجموع الربع الاول
19	29	419	-	-	30	157	145	1777	نيسان
11	12	634	-	-	35	72	25	375	ايار
93	36	1216	-	-	83	212	50	765	حزيران
123	77	2269	-	-	148	441	220	2917	مجموع الربع الثاني
90	2	628	-	-	293	158	97	1025	تموز
10	16	1222	-	-	344	87	243	1450	اب
53	18	538	1	-	94	100	67	769	ايلول
153	36	2388	1	-	731	345	407	3244	مجموع الربع الثالث
118	26	635	2	21	358	55	13	558	تشرين الاول
330	23	747	-	40	724	63	5	410	تشرين الثاني
27	79	584	24	29	718	1627	9	401	كانون الاول
475	128	1966	26	90	1800	1745	27	1369	مجموع الربع الرابع
791	347	7963	86	183	3820	2961	962	12633	المجموع الكلي

المصدر : الجدول من اعداد الباحث، بالاعتماد على تقارير المكتب الامامي للفندق.

من الجدول رقم اعلاه يتبين الاتي :-

اولاً- في سنة 2020 انخفضت عدد الغرف المشغولة بصورة عامة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) إذ يلاحظ انخفاض عدد الغرف المشغولة من قبل النزلاء العراقيين نتيجة فرض حظر التجوال في العراق فضلاً عن عدم اقبال نزلاء من خارج العراق سواء عرب او اجانب لاسيما في الربيعين الثاني والثالث من السنة مما انعكس ذلك على نتيجة نشاط الفندق محققاً عجزاً من نشاطه الجاري والاجمالي في تلك السنة.

ثانياً- في سنة 2021 ارتفع عدد الغرف المشغولة بشكل واضح نتيجة لاقبال النزلاء سواء من داخل العراق او خارجه بسبب انخفاض تاثير الجائحة وقرار الدولة بعودة العمل في كافة مؤسسات الدولة وبصورة تدريجية مما ساعد ذلك على زيادة نسب التسكين في الفندق محققاً فائض من عملياته الجارية في تلك السنة.

2-3 محور تدقيق النشاط الجاري

أ- تطور مصروفات النشاط الجاري

الجدول (4) تطور المصروفات الجارية خلال السنوات (2017-2021)

اسم الحساب	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
	الف دينار	الف دينار		الف دينار		الف دينار		الف دينار	
الرواتب والاجور	2259352	2767129	%22	3021258	%9	2210438	(%27)	2232000	%1
المستلزمات السلعية	2169660	2081128	(%4)	1242365	(%40)	451269	(%64)	1344320	%198
المستلزمات الخدمية	576549	524443	(%9)	565820	%8	309817	(%45)	384644	%24
مقاومات وخدمات	25408	-	-	-	-	-	-	-	-
الاندثارات	214943	218719	%2	225346	%3	225682	%0,15	187182	(%17)
الضرائب والرسوم	586614	282867	(%52)	320989	%13	21421	(%93)	867	(%96)
المجموع	5832526	5874287	%1	5375777	(%8)	3218627	(%40)	4149013	%29

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للفندق للسنوات (2017 - 2021)

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

- 1- انخفاض الرواتب والاجور لسنة/2020 بنسبة (27%) عن السنة السابقة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) الذي ادى الى انخفاض رواتب المنتسبين ، كما انخفضت المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية للسنة نفسها بنسبة (64%) و(45%) عن السنة السابقة على التوالي بسبب انخفاض الطاقة التشغيلية للفندق نتيجة جائحة (Covid-19).
- 2- ارتفاع المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية لسنة/2021 بنسبة (198%) و(24%) عن السنة السابقة على التوالي بسبب ارتفاع الطاقة التشغيلية للفندق نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) وعودة الفندق لمزاولة نشاطه في تلك السنة.
- 3- يلاحظ استمرار الفندق في احتساب مصروف الاندثار السنوي على الرغم من كون العمل في الفندق شبه متوقف، وعليه فان جائحة (Covid-19) لم تؤثر في حساب الاندثار.

ب- تطور ايرادات النشاط الجاري: تتكون ايرادات النشاط الجاري لشركة فندق فلسطين من ثلاثة مصادر (ايراد الفندقية والسياحة،

ايراد ايجار موجودات ثابتة/عدا الاراضي، ايراد الفوائد وايجارات الاراضي) وكما مبينة في الجدول ادناه :-

الجدول (5) تطور الإيرادات الجارية للفندق خلال السنوات (2017-2021)

اسم الحساب	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
	الف دينار	الف دينار		الف دينار		الف دينار		الف دينار	
ايراد الفندقية والسياحة	1755310	2997917	%71	2001244	(%33)	673211	(%66)	1606311	%139
ايجار موجودات ثابتة	4246391	4784644	%13	4440198	(%7)	1824230	(%59)	2661824	%46
الفوائد وايجارات الاراضي	15619	6084	(%61)	6179	%2	6267	%2	6103	(%3)
المجموع	6017320	7788644	%29	6447621	(%17)	2503708	(%61)	4274237	%71

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للفندق للسنوات (2017 - 2021)

من الجدول اعلاه يتبين لنا الاتي :-

اولاً- ان النسبة الأكبر لإيرادات النشاط الجاري للفندق تركزت في ايجار الموجودات الثابتة (عدا الاراضي) بنسبة (71% ، 61% ، 69% ، 73% ، 62%) على التوالي مقارنةً مع مجموع إيرادات النشاط الجاري خلال سنوات التقييم في حين ان نسبة ايراد الفندق والسياحة بلغ (29% ، 39% ، 31% ، 27% ، 38%) على التوالي الأمر الذي يشير الى إقبال الزبائن على القاعات الخاصة بالحفلات وضعف اقبال النزلاء على غرف الفندق، الأمر الذي يشير الى ان لايرادات النشاط الخدمي اثر كبير في نتيجة نشاط الفندق فضلاً عن قلة تأثير باقي الإيرادات وتذبذبها خلال سنوات التقييم .

ثانياً- تدهور نسبة تطور إيرادات كل من الفندق والسياحة وإيجار موجودات ثابتة خلال سنة 2020 بنسبة (66% ، 59%) على التوالي مقارنةً مع السنة السابقة بسبب تاثير جائحة (Covid-19) الامر الذي انعكس على نتيجة نشاط الفندق محققاً عجزاً في تلك السنة.

وفيما يأتي سيقوم الباحث بتحليل ايراد الفندق والسياحة للتأكد من مدى تحقيق الفندق لاهدافه وكما يأتي:-

الجدول (6) ايراد النشاط التجاري / ايراد الفندق والسياحة

النسبة	2021	النسبة	2020	النسبة	2019	النسبة	2018	2017	الحساب
التطور	الف دينار	الف دينار							
%124	868833	%70-	388534	%34-	1290636	%97	1960422	995643	غرف
%159	442438	%67-	171371	%37-	527930	%26-	385621	518684	اطعمة
	3823		760		-		-	-	استراحة علاء الدين/ اطعمة
%112	34481	%66-	16681	%28-	49473	%16	69061	59527	مشروبات
	1347		224		-		-	-	استراحة علاء الدين/ مشروبات
	1958		821		-		-	-	استراحة علاء الدين/ اراكيل
%146	3965	%72-	1613	%61-	5767	%10-	14880	16593	لונديري
	63100		51596		-		60700	-	ماء
	40773		-		-		313180	-	قوة كهربائية
%250	145593	%67-	41611	%34-	127437	%18	194053	164863	الندوات والمؤتمرات
%139	1606311	%66-	673211	%33-	2001244	%71	2997917	1755310	المجموع

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على موازين المراجعة لفندق فلسطين للسنوات (2017-2021)

من التحليل اعلاه يتبين الاتي :-

اولاً- حصل تدهور كبير في ايراد الفندق والسياحة خلال سنة/2020 إذ انخفض بنسبة (66%) عن السنة السابقة بسبب الانخفاض الكبير في اقبال النزلاء الى الفندق نتيجة فرض حظر التجوال في عموم العراق وغيرها من الاجراءات المشددة التي اتخذتها الدولة في تلك المدة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) إذ انخفضت إيرادات كل من (الغرف، الاطعمة، المشروبات، اللونديري، قاعات الندوات والمؤتمرات) بنسبة (70% ، 67% ، 66% ، 72% ، 67%) على التوالي مما انعكس سلباً على نتيجة نشاط الفندق لتلك السنة.

ثانياً- ارتفاع ايراد الفندق والسياحة لسنة/2021 بنسبة (139%) عن السنة السابقة بسبب ارتفاع عدد الغرف المشغولة وبصورة كبيرة خلال تلك السنة وبنسبة (124%) مقارنةً مع السنة السابقة وارتفاع الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة للنزلاء من

الاطعمة والمشروبات واللوندي بنسبة (159%، 112%، 146%) على التوالي فضلاً عن ارتفاع الإيراد المتحقق من القاعات المخصصة لانعقاد المؤتمرات والندوات بنسبة (250%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لمزاولة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) مما انعكس بصورة ايجابية على نتيجة نشاط الفندق في تلك السنة.

الجدول (7) ايراد النشاط الخدمي / ايجار موجودات ثابتة عدا الاراضي

2021	2020	2019	2018	2017	الحساب
الف دينار					
295036	240544	478710	518603	499466	قاعة جنين
312239	198350	482704	482696	468416	قاعة ليالي مريديان
72500	169026	283680	425520	163903	قاعة الموال
192850	106380	232622	218079	96924	قاعة روتانا
159500	174936	319140	478710	512397	قاعة الاوتار
156600	77303	150322	236305	213584	بانوراما (1) هلا بار
-	-	160279	240419	126431	بانوراما (2)
375	-	113472	106380	97515	استراحة علاء الدين
14824	5685	13658	13652	13662	مخزن (2)
4060	2332	5674	5674	5674	مخزن (3)
3020	3700	9000	9000	9000	محل حلقة نسائي
-	2332	5674	5674	4255	محل حلقة رجالي
18122	12146	29546	29550	29547	محل حلقة بيروت يادكار
-	31559	56736	53190	53190	محل الكوشات والزهور
10200	5185	6000	6000	5700	محل تصوير زياد اللامي
5736	2409	5858	5858	5857	محل ملابس رجالي عباس سدخان
29000	42552	-	42552	42553	شركة اسيا سيل/ برج
87000	14400	14400	28800	-	شركة الخطوط الجوية
41144	11550	22000	22000	22000	شركة سامراء للسفر
-	17730	72102	29550	11968	شركة ايرثلنك
93772	58308	141840	98502	633357	مطعم وصالة النخيل
-	-	15130	22694	-	محل mtm
27200	27200	153000	235166	244998	مسيح
16685	24670	55000	45000	-	ملحق محل قاعة ليالي مريديان
116000	23640	-	-	-	شركة الموال للسفر والسياحة
36250	1773	-	-	-	ايجار الخطوط المصرية
-	922	-	-	-	رجال اعمال
827	-	-	-	-	مكتب مروان
-	-	10832	13298	-	محل مكتب تجاري ومخزن
-	-	16253	13298	-	محل شركة اعلان واعلام
-	-	16253	8865	-	ايجار محل مكتب تجاري
211792	-	236400	-	-	صالة الالعاب الالكترونية
76625	89000	192000	225000	88200	البارك الارضي
194391	124343	283680	265950	765936	حديقة ريم البوادي
9715	5540	13134	13132	13134	مخزن (1) ليالي مريديان
42680	32560	76800	112500	50000	البارك الجانبي
18256	12016	23640	28368	35460	شركة DHL للبريد السريع

415425	306138	744660	744660	722607	قاعة السحاب
2661824	1824230	4440198	4784644	4246391	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة للفندق للسنوات (2017-2021)

الجدول (8) نسب تطور ايراد النشاط الخدمي / ايجار موجودات ثابتة عدا الاراضي

نسبة التطور	2021 الف دينار	نسبة التطور	2020 الف دينار	نسبة التطور	2019 الف دينار	نسبة التطور	2018 الف دينار	2017 الف دينار	نسبة التطور
%46	2661824	%59-	1824230	%8-	4440198	%13	4784644	4246391	نسبة التطور

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة للفندق للسنوات (2017-2021)

من الجدول اعلاه تبين الاتي :-

1- انخفضت ايرادات النشاط الخدمي لسنة/2020 بنسبة (59%) عن السنة السابقة بسبب عدم تجديد ايجار بعض مرافق الفندق نتيجة شبه توقف الفندق عن مزاوله نشاطه بسبب جائحة (Covid-19) .

2- ارتفاع ايرادات النشاط الخدمي لسنة/2021 بنسبة (46%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لمزاوله نشاطه وقيام المستأجرين بتسديد المستحقات المترتبة بذمتهم فضلاً عن التأثير الايجابي في الفندق لتغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار .

ج- نتيجة النشاط التشغيلي والاجمالي

الجدول ادناه يبين الفائض (عجز) المتحقق للفندق من النشاطين التشغيلي والاجمالي للسنوات (2017 - 2021)

الجدول (9) نتيجة النشاط

اسم الحساب	2017 الف دينار	2018 الف دينار	2019 الف دينار	2020 الف دينار	2021 الف دينار
نتيجة النشاط التشغيلي	184794	1914357	1071844	(714919)	125225
نتيجة النشاط الاجمالي	(868635)	1444312	429680	(1111504)	315511

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للفندق للسنوات (2017 - 2021)

مما تقدم يتبين الاتي :-

اولاً- حقق الفندق فائض من نشاطه التشغيلي خلال سنوات البحث باستثناء سنة 2020 وذلك بسبب انخفاض ايرادات النشاط الجاري المتمثلة بايرادات الفندقة وايرادات ايجار موجودات ثابتة نتيجة لتوقف الفندق عن مزاوله نشاطه بسبب تاثير جائحة (Covid-19) مما ادى الى تحقيق عجز في النشاط التشغيلي للفندق في تلك السنة ، وقد ارتفع هذا العجز للنشاط الاجمالي للفندق في السنة نفسها بسبب زيادة المصروفات التحويلية والآخرى مقارنة مع الايرادات التحويلية والآخرى .

ثانياً- في عام 2021 ومع عودة الفندق لمزاوله نشاطه فقد حقق فائض من عملياته الجارية .

اما على صعيد سعر السهم الواحد والايرادات المتحققة عن استثمار الملاك اموالهم في رؤوس اموال شركات اخرى، يود الباحث

بيان ما يأتي :-

الجدول (10) اخر سعر تداول لاسهم الفندق وحسب اخر جلسة (سعر الاقفال)

تاريخها	سعر الاقفال دينار للسهم الواحد
2017/12/24	13
2018/12/24	13
2019/12/25	9,48

2020/11/3	8
2021/12/27	8,390

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير الادارة السنوي للفندق للسنوات (2017-2021)

من الجدول اعلاه يلاحظ انه مع تأثير جائحة كورونا في الاقتصاد العراقي بصورة عامة في سنة 2020 فقد انخفض سعر السهم الواحد لفندق فلسطين بمقدار (1,48) دينار/سهم محققاً ادى سعر له خلال السنوات (2017 - 2021). كما يلاحظ عدم كفاءة سياسة ادارة الفندق في كيفية توظيف اموالها والاستفادة منها بالشكل الصحيح بسبب عدم تحقيق ايرادات من معظم تلك الاستثمارات خلال السنوات (2017-2021) وكما مبين في الجدول ادناه :-

الجدول (11) الجهات المستثمر بها

الإيراد المتحقق					عدد الاسهم	الجهة المستثمر بها
2021	2020	2019	2018	2017		
-	-	-	-	-	17471809	شركة فندق المنصور
-	-	-	-	-	3460019	شركة فندق السدير
-	-	-	-	-	1384007	
-	-	-	-	-	1000000	الشركة العراقية للنقل البري
-	-	-	-	-	45653000	مصرف دار السلام
-	-	-	-	-	831889	شركة جزيرة السندياد

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة للسنوات (2017-2021)

3-3 محور تدقيق الاداء المالي للشركة عينة البحث :-

اولاً:- مجموعة نسب السيولة (Liquidity Ratios Group)

$$أ- \text{نسبة التداول} = \frac{\text{مجموع الموجودات المتداولة}}{\text{مجموع المطلوبات المتداولة}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2017 م} = 108\% = 100\% \times \frac{4763001}{4420387}$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2018 م} = 147\% = 100\% \times \frac{5866420}{3984741}$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2019 م} = 154\% = 100\% \times \frac{7034337}{4559705}$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2020 م} = 133\% = 100\% \times \frac{6310475}{4752705}$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2021 م} = 139\% = 100\% \times \frac{7256948}{5221397}$$

الجدول (12) نسبة تطور نسبة التداول للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
نسبة التداول	%108	%147	%36	%154	%5	%133	%14-	%139	%5

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات (2017-2021)

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

- 1- انخفضت نسبة التداول في سنة/2020 بنسبة (14%) بسبب توقف الفندق عن مزاوله نشاطه بسبب جائحة (Covid-19) مما ادى الى انخفاض رصيد النقد بنسبة (31%) عن السنة السابقة ومن ثم انخفاض نسبة التداول لتلك السنة.
- 2- حقق الفندق نسبة تداول (139%) في سنة/2021 وازدياد (5%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لممارسة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) فضلاً عن التأثير الايجابي لتغيير سعر صرف الدولار الامريكى مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار.

ب- صافي رأس المال العامل = مجموع الموجودات المتداولة - مجموع المطلوبات المتداولة

صافي رأس المال العامل لسنة 2017 م	=	4763001	-	4420387	=	342614
صافي رأس المال العامل لسنة 2018 م	=	5866420	-	3984741	=	1881679
صافي رأس المال العامل لسنة 2019 م	=	7034337	-	4559705	=	2474632
صافي رأس المال العامل لسنة 2020 م	=	6310475	-	4752705	=	1557770
صافي رأس المال العامل لسنة 2021 م	=	7256948	-	5221397	=	2035551

الجدول (13) نسبة تطور صافي رأس المال العامل للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
صافي رأس المال العامل	342614	1881679	%449	2474632	%32	1557770	%37-	2035551	%31

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات (2017-2021)

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

- 1- انخفض صافي رأس المال العامل في سنة/2020 بنسبة (37%) بسبب زيادة مجموع المطلوبات المتداولة (الدائون) وانخفاض مجموع الموجودات المتداولة وذلك بسبب توقف الفندق عن مزاوله نشاطه بسبب جائحة (Covid-19) مما ادى الى انخفاض رصيد النقد بنسبة (31%) عن السنة السابقة.
- 2- ارتفع صافي رأس المال العامل في سنة/2021 بنسبة (31%) عن السنة السابقة بسبب زيادة مجموع الموجودات المتداولة بسبب عودة الفندق لممارسة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) فضلاً عن التأثير الايجابي لتغيير سعر صرف الدولار الامريكى مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار.

ج- نسبة التداول السريعة: تقوم نسبة التداول السريعة باستبعاد الاصول المتداولة التي يصعب تحويلها الى نقدية مثل بند المخزون السلعي، وهناك شبه اتفاق عام على اعتبار بند المخزون فقط من البنود الصعبة التي ينبغي ان تستبعد من جانب الاصول المتداولة عند احتساب نسبة السيولة السريعة لذلك يعاب على هذه النسبة بانها لاتستبعد بنود اخرى من الاصول المتداولة

هي اكثر صعوبة من مخزون البضاعة في تحويلها الى نقدية مثل الديون المتعثرة ، الاوراق المالية غير المتداولة في سوق الاوراق المالية، المصروفات المقدمة. ويختلف الامر في القطاع الفندقي ، على اعتبار ان المؤن الخاصة بالاطعمة والمشروبات يمثل الجزء الاكبر من المخزون السلعي ، وان الاطعمة والمشروبات هي بطبيعتها سريعة التحول الى نقدية. لذلك عند احتساب هذه النسبة في الفنادق لا يستبعد المخزون السلعي من مجموع مفردات الاصول المتداولة، بينما يستبعد كل فندق حسب اوضاعه وطبيعة مفردات الاصول المتداولة ومدى سرعة تحويلها الى نقدية ما يرى ضرورة استبعاده للبقاء على الاصول المتداولة فقط. وتحسب هذه النسبة بالمعادلة الاتية :-

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{مجموع الموجودات المتداولة سريعة التحول الى نقدية}}{\text{مجموع المطلوبات المتداولة}} \times 100\%$$

يتضح للباحث ان نسبة التداول السريعة شبه متفق عليها في المنشآت التجارية والصناعية وتحسب بالمعادلة الاتية :

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{مجموع الموجودات المتداولة - المخزون}}{\text{مجموع المطلوبات المتداولة}} \times 100\%$$

لكن نسبة لطبيعة النشاط الفندقي فان المخزون لا يمثل اصل كتداول صعب تحويله الى نقدية فلذلك لا يستبعد المخزون من مفردات الاصول المتداولة.

$$\text{د- النسبة النقدية} = \frac{\text{النقد}}{\text{المطلوبات المتداولة}} \times 100\%$$

النسبة النقدية لسنة 2017 م =	$100\% \times \frac{526231}{4420387}$	=	12%
النسبة النقدية لسنة 2018 م =	$100\% \times \frac{1677071}{3984741}$	=	42%
النسبة النقدية لسنة 2019 م =	$100\% \times \frac{2978332}{4559705}$	=	65%
النسبة النقدية لسنة 2020 م =	$100\% \times \frac{2061397}{4752705}$	=	43%
النسبة النقدية لسنة 2021 م =	$100\% \times \frac{3080663}{5221397}$	=	59%

الجدول (14) نسبة تطور النسبة النقدية للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
النسبة النقدية	12%	42%	250%	65%	55%	43%	34%	59%	37%

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021 م .

من الجدول السابق يتبين الآتي:-

- 1- انخفضت النسبة النقدية في سنة/2020 بنسبة (34%) بسبب زيادة مجموع المطلوبات المتداولة (الدائنون) وانخفاض رصيد النقد بنسبة (31%) عن السنة السابقة وذلك بسبب توقف الفندق عن مزاولة نشاطه بسبب جائحة (Covid-19)
- 2- ارتفعت النسبة النقدية في سنة/2021 بنسبة تطور (37%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لممارسة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) فضلاً عن التأثير الإيجابي لتغيير سعر صرف الدولار الأمريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار.
- ويود الباحث توضيح ان الموجودات المتداولة لشركة فندق فلسطين تتركز معظمها في رصيد حساب النقد والذي كان له التأثير الكبير في نسب السيولة التي جرى عرضها آنفاً .

ثانياً:- مجموعة نسب الربحية (Profitability Ratios Group)

$$\text{أ- نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجموع إيرادات النشاط الجاري}}{\text{مجمول الربح}} \times 100\%$$

نسبة مجمل الربح لسنة 2017 م = $100\% \times \frac{184794}{6001701} = 3\%$

نسبة مجمل الربح لسنة 2018 م = $100\% \times \frac{1914357}{7782560} = 25\%$

نسبة مجمل الربح لسنة 2019 م = $100\% \times \frac{1071844}{6441442} = 17\%$

نسبة مجمل الربح لسنة 2020 م = $100\% \times \frac{(714919)}{2497441} = 29\%$

نسبة مجمل الربح لسنة 2021 م = $100\% \times \frac{125225}{4268134} = 3\%$

الجدول (15) نسبة تطور نسبة مجمل الربح للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
نسبة مجمل الربح	3%	25%	733%	17%	32%	29%	270%	3%	110%

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الآتي :-

- 1- تدهور نسبة مجمل الربح خلال سنة/2020 إذ انخفضت بنسبة (270%) عن السنة السابقة بسبب التدهور الكبير في إيرادات الفنادق والسياحة خلال سنة/2020 إذ انخفضت بنسبة (66%) عن السنة السابقة بسبب الانخفاض الكبير في اقبال النزلاء الى الفندق نتيجة فرض حظر التجوال في عموم العراق وغيرها من الاجراءات المشددة التي اتخذتها الدولة في تلك المدة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) إذ انخفضت إيرادات كل من (الغرف، الاطعمة، المشروبات، اللوندي، قاعات الندوات والمؤتمرات) بنسبة (70%، 67%، 66%، 72%، 67%) على التوالي مما انعكس سلباً على نتيجة نشاط الفندق من عملياته الجارية لتلك السنة، فضلاً عن انخفاض إيرادات النشاط الخدمي بنسبة (59%) عن السنة السابقة بسبب عدم تجديد ايجار بعض مرافق الفندق نتيجة شبه توقف الفندق عن مزاولة نشاطه بسبب جائحة (Covid-19) .

2- ارتفعت نسبة مجمل الربح لسنة/2021 بنسبة تطور (110%) بسبب ارتفاع ايرادات الفنادق والسياحة بنسبة (139%) عن السنة السابقة بسبب ارتفاع عدد الغرف المشغولة وبصورة كبيرة خلال تلك السنة وبنسبة (124%) مقارنةً مع السنة السابقة وارتفاع الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة للزلاء من الاطعمة والمشروبات واللوندي بنسبة (159%، 112%، 146%) على التوالي فضلاً عن ارتفاع الإيراد المتحقق من القاعات المخصصة لانعقاد المؤتمرات والندوات بنسبة (250%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لمزواله نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) فضلاً عن ارتفاع إيرادات النشاط الخدمي بنسبة (46%) عن السنة السابقة بسبب قيام المستأجرين بتسديد المستحقات المترتبة بذمتهم مما انعكس بصورة ايجابية على نتيجة نشاط الفندق من عملياته الجارية في تلك السنة.

وان هذا المؤشر هو من اهم المؤشرات المستخدمة للتحقق من قدرة الشركات على تقديم خدمات بتكلفة مناسبة وارياح مرتفعة فضلاً عن امكانية استمراريتها.

$$\text{ب- نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{مجموع إيرادات النشاط الجاري}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة صافي الربح لسنة 2017 م} = 100\% \times \frac{(868635)}{6001701} = 14\%$$

$$\text{نسبة صافي الربح لسنة 2018 م} = 100\% \times \frac{1444312}{7782560} = 19\%$$

$$\text{نسبة صافي الربح لسنة 2019 م} = 100\% \times \frac{429680}{6441442} = 7\%$$

$$\text{نسبة صافي الربح لسنة 2020 م} = 100\% \times \frac{(1111504)}{2497441} = 45\%$$

$$\text{نسبة صافي الربح لسنة 2021 م} = 100\% \times \frac{315511}{4268134} = 7\%$$

الجدول (16) نسبة تطور نسبة صافي الربح للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
نسبة صافي الربح	14-	19%	236%	7%	63-	45-	743-	7%	116%

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

1- حقق الفندق عجز من نشاطه الاجمالي في سنة/2020 محقق ادنى نسبة تطور خلال السنوات عينة البحث بنسبة (743%) بسبب الانخفاض الكبير في اقبال الزلاء الى الفندق نتيجة فرض حظر التجوال في عموم العراق وغيرها من الاجراءات المشددة التي اتخذتها الدولة في تلك الفترة بسبب تأثير جائحة (Covid-19) إذ انخفضت إيرادات النشاط الجاري بنسبة (61%) مما انعكس سلبياً على نتيجة نشاط الفندق محققاً عجزاً من عملياته الجارية فضلاً عن ارتفاع المصروفات التحويلية والاخرى لتلك السنة.

2- ارتفاع نسبة صافي الربح لسنة/2021 بنسبة تطور (116%) عن السنة السابقة بسبب ارتفاع ايرادات الفنادق والسياحة بنسبة (139%) عن السنة السابقة بسبب ارتفاع عدد الغرف المشغولة وبصورة كبيرة خلال تلك السنة وبنسبة (124%) مقارنةً مع

السنة السابقة وارتفاع الإيرادات المتحققة من الخدمات المقدمة للزلاء من الاطعمة والمشروبات واللوندي بنسبة (159%)، 112%، 146%) على التوالي فضلاً عن ارتفاع الإيراد المتوقع من القاعات المخصصة لانعقاد المؤتمرات والندوات بنسبة (250%) عن السنة السابقة بسبب عودة الفندق لمزولة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) وكذلك ارتفاع إيرادات النشاط الخدمي بنسبة (46%) عن السنة السابقة بسبب قيام المستأجرين بتسديد المستحقات المترتبة بذمتهم مما انعكس بصورة ايجابية على نتيجة نشاط الفندق من عملياته الجارية في تلك السنة ، فضلاً عن ارتفاع الإيرادات العرضية بنسبة (572%) نتيجة التأثير الايجابي لتغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار .

وان هذا المؤشر هو من اهم مؤشرات قياس كفاءة الفندق في استخدام الاموال التي حصل عليها من مصادر خارجية او المتحققة من غير نشاطه الجاري.

$$\text{ج- معدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100\%$$

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية لسنة 2017 م} = \frac{(868635)}{4571742} \times 100\% = 19\%$$

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية لسنة 2018 م} = \frac{1444312}{6048617} \times 100\% = 24\%$$

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية لسنة 2019 م} = \frac{429680}{6514376} \times 100\% = 7\%$$

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية لسنة 2020 م} = \frac{(1111504)}{5439586} \times 100\% = 20\%$$

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية لسنة 2021 م} = \frac{315511}{5831929} \times 100\% = 5\%$$

الجدول (17) نسبة تطور معدل العائد على حقوق الملكية للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
معدل العائد على حقوق الملكية	19 - %	24 %	226 %	7 %	71 - %	20 - %	386 - %	5 %	125 %

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

1- تدهور معدل العائد على حقوق الملكية لسنة/2020 تدهوراً كبيراً وبنسبة (386%) عن السنة السابقة محققاً ادنى نسبة تطور خلال السنوات عينة البحث بسبب تحقيق الفندق لعجز من نشاطه الاجمالي نتيجة شبه توقف الفندق عن ممارسة نشاطه بسبب تأثير جائحة (Covid-19) .

2- ارتفع معدل العائد على حقوق الملكية لسنة/2021 بنسبة تطور (125%) عن السنة السابقة بسبب تحقيق فائض من النشاط الجاري نتيجة انخفاض تأثير جائحة (Covid-19) وعودة الفندق لممارسة نشاطه ، فضلاً عن ارتفاع الإيرادات العرضية بنسبة (572%) عن السنة السابقة نتيجة التأثير الايجابي لتغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار مما ادى الى ارتفاع الفائض من النشاط الاجمالي لتلك السنة.

وان هذا المؤشر هو من اهم مؤشرات قياس قدرة ملاك الفندق على تحقيق الارباح عن استثمار اموالهم في الاسهم العادية.

$$\text{د- معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الاستثمار}} \times 100\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار لسنة 2017 م} = 100\% \times \frac{(868635)}{2711609} = 32\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار لسنة 2018 م} = 100\% \times \frac{1444312}{2717686} = 53\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار لسنة 2019 م} = 100\% \times \frac{429680}{2725246} = 16\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار لسنة 2020 م} = 100\% \times \frac{(1111504)}{2731503} = 41\%$$

$$\text{معدل العائد على الاستثمار لسنة 2021 م} = 100\% \times \frac{315511}{2309688} = 14\%$$

الجدول (18) نسبة تطور معدل العائد على الاستثمار للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
معدل العائد على الاستثمار	32%	53%	266%	16%	70%	41%	356%	14%	134%

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الاتي :-

1- تدهور معدل العائد على الاستثمار في سنة/2020 بنسبة (356%) عن السنة السابقة وهي ادنى نسبة تطور خلال السنوات عينة البحث بسبب تحقيق عجز من النشاط الاجمالي نتيجة شبه توقف الفندق عن ممارسة نشاطه بسبب تاثير جائحة (Covid-19) مما انعكس سلباً على ايرادات الفندق من نشاطه الجاري لتلك السنة.

2- ارتفع معدل العائد على الاستثمار في سنة/2021 بنسبة (134%) عن السنة السابقة بسبب تحقيق فائض من النشاط الجاري نتيجة انخفاض تاثير جائحة (Covid-19) وعودة الفندق لممارسة نشاطه ، فضلاً عن ارتفاع الايرادات العرضية بنسبة (572%) عن السنة السابقة نتيجة التأثير الايجابي لتغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار مما ادى الى ارتفاع الفائض من النشاط الاجمالي لتلك السنة.

وكذلك ارتفاع رصيد الاستثمارات نتيجة تقييم رصيد الفندق في حساب التوفير/دولار بسعر صرف (1450) دينار/دولار .

وان هذا المؤشر يدل على مدى كفاءة الفندق في استخدام وإدارة كل الاموال المتاحة لديه من المساهمين والاموال المقترضة في تحقيق عائد تلك الاموال.

يود الباحث ان يبين ان الفائض المتحقق من النشاط الاجمالي له تاثير كبير في مؤشرات نسب الربحية كون جرى استخدامه في جميع مؤشرات هذه المجموعة المتمثلة بـ (نسبة صافي الربح، معدل العائد على حقوق الملكية، معدل العائد على الاستثمار، معدل العائد على اجمالي الاصول)

$$\text{ه- معدل العائد على اجمالي الاصول} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الاصول}} \times 100\%$$

$$\begin{aligned} & \text{اجمالي الاصول} \\ \text{معدل العائد على اجمالي الاصول لسنة 2017 م} &= \frac{(868635)}{8992437} \times 100\% = 10\% \\ \text{معدل العائد على اجمالي الاصول لسنة 2018 م} &= \frac{1444312}{10033665} \times 100\% = 14\% \\ \text{معدل العائد على اجمالي الاصول لسنة 2019 م} &= \frac{429680}{11074389} \times 100\% = 4\% \\ \text{معدل العائد على اجمالي الاصول لسنة 2020 م} &= \frac{(1111504)}{10192599} \times 100\% = 11\% \\ \text{معدل العائد على اجمالي الاصول لسنة 2021 م} &= \frac{315511}{11053634} \times 100\% = 3\% \end{aligned}$$

الجدول (19) نسبة تطور معدل العائد على اجمالي الاصول للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
معدل العائد على اجمالي الاصول	10%	14%	240%	4%	71%	11%	375%	3%	127%

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

يلاحظ هناك تدهوراً كبيراً في عام 2020 بسبب تحقيق عجز من النشاط الاجمالي نتيجة تأثير جائحة (Covid-19) وقد تحسنت النسبة عام 2021 بسبب عودة الفندق لممارسة نشاطه نتيجة انخفاض تأثير الجائحة فضلاً عن تحقيق ارتفاع في الايرادات العرضية بسبب تغير سعر صرف الدولار الامريكي مقابل الدينار العراقي من (1182 - 1450) دينار/دولار وان هذا المعدل هو من اهم مؤشرات قياس الارباح المحصلة من اصول الشركة، وهل تعمل الشركة بكفاءة في استخدام الاصول لتحقيق الارباح ام لا.

ثالثاً:- مجموعة نسب النشاط (Activity Ratios Group)

$$\begin{aligned} \text{أ-} & \text{معدل دوران رأس المال العامل} = \frac{\text{ايرادات النشاط الجاري}}{\text{متوسط رأس المال العامل}} \times 100\% \\ \text{معدل دوران رأس المال العامل لسنة 2017 م} &= \frac{6001701}{899678} \times 100\% = 6,7 \\ \text{معدل دوران رأس المال العامل لسنة 2018 م} &= \frac{7782560}{1112147} \times 100\% = 7 \\ \text{معدل دوران رأس المال العامل لسنة 2019 م} &= \frac{6441442}{2178156} \times 100\% = 3 \end{aligned}$$

$$1,2 = \%100 \times \frac{2497441}{2016201} = \text{معدل دوران رأس المال العامل لسنة 2020 م}$$

$$2,4 = \%100 \times \frac{4268134}{1796661} = \text{معدل دوران رأس المال العامل لسنة 2021 م}$$

الجدول (20) نسبة تطور معدل دوران راس المال العامل للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
معدل دوران راس المال	6,7	7	%4	3	%57-	1,2	%60 -	2,4	%100

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الاتي:-

- 1- تدهور معدل دوران راس المال العامل بصورة كبيرة في سنة/2020 وبنسبة (60%) عن السنة السابقة وهي ادنى نسبة تطور خلال السنوات عينة البحث بسبب الانخفاض الكبير في ايرادات النشاط الجاري وبنسبة (61%) بسبب شبه توقف الفندق عن ممارسة نشاطه نتيجة تاثير جائحة (Covid-19).
- 2- ارتفاع معدل دوران راس المال العامل في سنة/2021 بنسبة (100%) عن السنة السابقة نتيجة انخفاض تاثير جائحة (Covid-19) وعودة الفندق لممارسة نشاطه محققاً بذلك ارتفاع في ايراداته من النشاط الجاري لتلك السنة وان هذا المعدل هو من اهم مؤشرات قياس قدرة الفندق على توليد وزيادة ايراداته من خلال استخدامه لرأس المال العامل.

$$\text{ب- معدل دوران الاصول} = \frac{\text{مجموع ايرادات النشاط الجاري}}{\text{اجمالي الاصول}} \times \%100$$

$$0,7 = \%100 \times \frac{6001701}{8992437} = \text{معدل دوران الاصول لسنة 2017 م}$$

$$0,8 = \%100 \times \frac{7782560}{10033665} = \text{معدل دوران الاصول لسنة 2018 م}$$

$$0,6 = \%100 \times \frac{6441442}{11074389} = \text{معدل دوران الاصول لسنة 2019 م}$$

$$0,2 = \%100 \times \frac{2497441}{10192599} = \text{معدل دوران الاصول لسنة 2020 م}$$

$$0,4 = \%100 \times \frac{4268134}{11053634} = \text{معدل دوران الاصول لسنة 2021 م}$$

الجدول (21) نسبة تطور معدل دوران الاصول للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
معدل دوران الاصول	0,7	0,8	%14	0,6	%25-	0,2	%67-	0,4	%100

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من التحليل اعلاه نلاحظ ان افضل نسبة تطور لمعدل دوران الاصول هو عام 2021 بينما يلاحظ هناك تدهور في عام 2020 بسبب انخفاض ايرادات النشاط الجاري للفندق جراء تاثير جائحة (Covid-19) وان هذا المعدل هو من اهم مؤشرات قياس قدرة الشركة على توليد وزيادة المبيعات من خلال استخدامها للاصول.

رابعاً- مؤشرات ملاءة رأس المال

$$\text{أ- نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة} = \frac{\text{حق الملكية}}{\text{الموجودات الثابتة}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة 2017 م} = 108\% = 100\% \times \frac{4571742}{4229437}$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة 2018 م} = 145\% = 100\% \times \frac{6048617}{4167245}$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى الموجودات لسنة 2019 م} = 161\% = 100\% \times \frac{6514376}{4040052}$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة 2020 م} = 140\% = 100\% \times \frac{5439586}{3882124}$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة 2021 م} = 154\% = 100\% \times \frac{5831929}{3796686}$$

الجدول (22) نسبة تطور نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة	108%	145%	34%	161%	11%	140%	13%	154%	10%

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من الجدول اعلاه يتبين الاتي:-

- 1- انخفضت نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة/2020 بنسبة (13%) عن السنة السابقة بسبب زيادة العجز المتراكم بنسبة (48%) نتيجة تحقيق عجز في هذه السنة بسبب تاثير جائحة (Covid-19).
 - 2- ارتفعت نسبة حق الملكية الى الموجودات الثابتة لسنة/2021 بنسبة (10%) عن السنة السابقة بسبب الزيادة الحاصلة في حساب الاحتياطات بنسبة (9%) التي تركزت معظمها في الفائض المتراكم المتحقق لتلك السنة نتيجة انخفاض تاثير الجائحة على اداء ونشاط الفندق عينة البحث.
- وان هذا المعدل هو من اهم مؤشرات قياس مدى اعتماد الشركة اعتماداً كبيراً الى تمويل اصولها الثابتة من ملاكها وليس عن طريق الاقتراض الخارجي وهو امر جيد يزيد قدرة الشركة على الحصول على الائتمان في المستقبل لوجود ضمانات كافية لها وعلى رأسها الاصول الثابتة الممولة داخلياً.

$$\text{ب- نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات} = \frac{\text{حق الملكية}}{\text{اجمالي الاستثمارات}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات لسنة 2017 م} = 169\% = 100\% \times \frac{4571742}{2711609}$$

$$\%223 = \%100 \times \frac{6048617}{2717686} = \text{نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات لسنة 2018 م}$$

$$\%239 = \%100 \times \frac{6514376}{2725246} = \text{نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات لسنة 2019 م}$$

$$\%199 = \%100 \times \frac{5439586}{2731503} = \text{نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات لسنة 2020 م}$$

$$\%252 = \%100 \times \frac{5831929}{2309688} = \text{نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات لسنة 2021 م}$$

الجدول (23) نسبة تطور نسبة حق الملكية الى اجمالي الموجودات للسنوات 2017 - 2021 م للفندق

التفاصيل	2017	2018	نسبة التطور	2019	نسبة التطور	2020	نسبة التطور	2021	نسبة التطور
نسبة حق الملكية الى اجمالي الاستثمارات	%169	%223	%32	%239	%7	%199	%17 -	%252	%27

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على بيانات شركة فندق فلسطين (مساهمة - مختلطة) للسنوات 2017-2021م

من التحليل اعلاه يلاحظ ان هناك تدهور في عام 2020 بسبب تحقيق الفندق لعجز جراء تأثير جائحة (Covid-19) وتحسنت النسبة في عام 2021 نتيجة تحقيق الفندق زيادة في ايراداته الجارية التي ادت الى تحقيق فائض من النشاط الاجمالي ومن ثم زيادة في حقوق الملكية التي تركزت في الفائض المتراكم لتلك السنة.

اختبار فرضية البحث: ان توقف الفندق عينة البحث عن ممارسة نشاطه خلال سنة/2020 والاجراءات المشددة التي فرضتها الدولة في ذلك الوقت بسبب تأثير جائحة (Covid-19) ادى الى تدهور كبير في حجم ايرادات الفندق من نشاطه الجاري المتمثلة بايراد الفنادق والسياحة والايارد المتحقق عن ايجار مرافق الفندق فضلاً عن وجود مصاريف ثابتة تحملها الفندق خلال تلك الفترة مثل مصروف الاندثار والرواتب والاجور وغيرها ومن ثم تحقيق عجز من النشاط التشغيلي والاجمالي، ويمكن للباحث عن طريق النتائج اعلاه التوصل الى اثبات الفرضية الاولى التي مفادها (ان تدقيق الاداء في ظل جائحة Covid-19 انعكست على نتيجة نشاط الفندق عينة البحث).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

- 1- وصلت نسبة اشغال الغرف في فترة جائحة (COVID-19) الى ادنى مستوى لها مقارنةً مع السنوات الاخرى مدار البحث اذ بلغت (4%) بسبب ضعف اقبال النزلاء العراقيين نتيجة فرض حظر التجوال في العراق فضلاً عن عدم اقبال نزلاء من خارج العراق لاسيما في الربعين الثاني والثالث من السنة بسبب الاجراءات المشددة لمعظم الدول التي كانت نتيجتها غلق المطارات وايقاف الرحلات الى الدول الاخرى.
- 2- حقق الفندق مؤشر جيد لعنصر الاقتصادية في فترة جائحة (COVID-19) اذ حقق ادنى نسبة تطور للمصروفات الجارية التي تركزت بصورة اساسية على (الرواتب والاجور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية) ، وجاء ذلك نتيجة شبه توقف الفندق عن مزاوله نشاطه في هذه السنة.

- 3- تدهور نسبة تطور إيرادات الفنادق والسياحة في فترة الجائحة والمتمثلة اغلبها في (الغرف ، الاطعمة ، المشروبات ، قاعة الندوات والمؤتمرات) اذ انخفضت عن السنة السابقة بنسبة (70% ، 67% ، 66% ، 67%) على التوالي.
- 4- انخفاض إيرادات ايجار الموجودات الثابتة (عدا الاراضي) في فترة الجائحة المتمثلة اغلبها في (قاعات الحفلات ، مطاعم ، مسبح ، البارك الامامي والخلفي) بنسبة (59%) مقارنة مع السنة السابقة الامر الذي انعكس على نتيجة نشاط الفندق محققاً عجزاً في تلك السنة.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة قيام ادارة الفندق بدراسة موضوع التدني بنسب الاشغال ووضع الحلول الفعالة لمعالجتها ومنافسة الفنادق الاخرى.
- 2- ضرورة اجراء دراسة جادة لايجاد فرص استثمارية تسهم في زيادة موارد الفندق والتي من شأنها تقليل تاثير مثل هذه الجائحة في نتيجة النشاط .

المصادر

القوانين والتعليمات

- 1- معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي)- معيار (3000-300-100=3100).
- 2- جهاز المراقب العام الامريكى - 2007
- 3- دليل تقييم الاداء للبرامج والسياسات المعدل بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندية 2017/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- 4- دليل رقابة الاداء لدول مجلس التعاون في الخليج العربي 2012 .
- 5- البيانات المالية لشركة فندق فلسطين للسنوات 2017 - 2021 .
- 6- ميزان المراجعة قبل وبعد الغلق للسنوات 2017 - 2021 .
- 7- شركة فندق فلسطين - التقرير السنوي للسنوات 2017 - 2021 .

الكتب العربية

- 1- اريزنز وآخرون، "المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل" ، دار المريح للنشر، الرياض، 2013.
- 2- اريزنز، الفين ، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2005.
- 3- المغربي، محمد الفاتح محمود بشير ، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2016.
- 4- القرشي ، ايداد رشيد "التدقيق الخارجي - منهج علمي نظرياً وتطبيقياً" ، مطبعة المغرب ، الطبعة الاولى ، بغداد ، 2011 .
- 5- شحاته، شحاته سيد شحاته، المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الواحد والعشرين، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر 2014.
- 6- الكرخي، مجيد عبد جعفر "تقييم الاداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية" ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان الاردن بدون عدد طبعة 2010 .
- 7- نعيم، علي عبد العباس، "الدور الرقابي لهيئة الرقابة المالية المستقلة (دراسة مقارنة)"، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2016.

الرسائل والاطارح الجامعية

- 1- أبو شرح، جمال حسن محمد، مدى إمكانية تقييم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين بالجامعة)، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية بغزة ، فلسطين ، 2012.
- 2- الرزق ، رامي صالح عبدالله، "مجالات التدقيق التشغيلي ومدى تطبيقها من قبل المدققين في الاردن " رسالة ماجستير ، جامعة العلوم التطبيقية ، الاردن ، 2009.

الدوريات والنشرات والمجلات العربية:

- 1- مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، العدد (78) ، 2021.
- 2- المعموري ، علي محمد ثجيل ، الشريف ، احمد عبد الأمير 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.
- 3- ابراهيم ، محمد خليل ، فيحاء عبدالله يعقوب "تأثير مخاطر مراكز العملات الاجنبية في اجراءات التدقيق" مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد (17) العدد (60) ،2022.
- 4- بجاي ،رغد رشيد ، موفق عبد الحسين محمد " تدقيق مخاطر الائتمان المصرفي على وفق معايير التدقيق الدولية /بحث تطبيقي في مصرف الرافدين الادارة العامة . بغداد" مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد (16) العدد (54) ،2021.
- 5- وفاء ، رايس، "دور التعلم التنظيمي في تحسين الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال" ، بحث مقدم للمشاركة في الملتقى الدولي المنعقد في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية تحت عنوان (رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الإقتصاديات الحديثة) ، 2011.
- 6- يحيوي، الهام، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية" دراسة ميدانية بشركة الإسمنت عين التوتة"، بحث منشور، مجلة الباحث، العدد(5)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، 2007.
- 7- محمد وعنبر ، موفق عبد الحسين ، أسيل جبار، "تقويم الأداء الجامعي في ضوء معايير الجودة الشاملة ونظم الإعتماد الأكاديمي وإنعكاسه على تحسين أداء المؤسسات التعليمية"، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي السنوي الرابع الذي نظمته جامعة التنمية البشرية/ السلیمانية جمهورية العراق، 2017.
- 8- عبد الحسين، فؤاد رزاق، الدليل العلمي الشامل لفايروس كورونا المستجد، جامعة المثني، 2020

FOREIGN REFERNCES

- 1- Armstrong , Michael" Performance Management" Key Strategies And Practical Guidelines 3RD Edition London and Philadelphia 2006
- 2- William N. Lanen et al, William N Lanen, Shannon Anderson, Michael W. Maher, Fundamentals of Cost Accounting (3th edition), McGraw-Hill Higher Education,2011 .
- 3- N. Burkhart and A. Goldman, Performance Audits, ASB Meeting, May 7-9, 2013.
- 4- Daujotaite, Dalia & Macerinskiene, Lrena ,Development of performance Audit In Public Sector, 2008 .
- 5- ECA Performance Audit Manual, European Court Of Auditors ,2017.