

انعكاس تدقيق التعاقدات على وفق "الخدمات ذات العلاقة" على تقرير مراقب الحسابات

بحث تطبيقي في شركة فندق فلسطين الدولي - مساهمة مختلطة

Reflection of the audit of contracts according to "related services" on the report of the auditor, applied research in Palestine International Hotel Company / shareholding company

ali.abdalwahd@yahoo.com

ديوان الرقابة المالية الإتحادي

علي عبد الواحد خلف

ali.mamouri@yahoo.com

جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م. د علي محمد ثجيل

المستخلص:

يعد موضوع تدقيق التعاقدات على وفق الخدمات ذات العلاقة من المواضيع المهمة إذ أصبح من الضروري تطوير الإجراءات التقليدية و التدقيق على وفق المعايير الدولية للإرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق ، ومن هذا المنطلق جاء البحث بهدف لبيان انعكاس تدقيق التعاقدات على وفق الخدمات ذات العلاقة على تقرير مراقب الحسابات بما ينسجم مع التوجهات الجديدة بشأن تبني المعايير الدولية في البيئة العراقية ، و تركزت مشكلة البحث بعدم شمولية برامج التدقيق التي تتناول تدقيق التعاقدات على وفق إرتباطات التأكيد لتساهم في الحصول على أدلة إثبات حاکمة واستند البحث على فرضية مفادها ان إعتداد معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ لتدقيق التعاقدات في الصناعة الفندقية يؤثر بشكل ايجابي على تقرير مراقب الحسابات. وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ، ومن ابرز الاستنتاجات وجود توافق وانسجام بين معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ "الخدمات ذات العلاقة" ونشاط التعاقدات في الصناعة الفندقية من خلال توفيره لإرشادات تفصيلية لوضع وتطبيق برامج التدقيق على وفق اجراءات متفق عليها . وقد خلصت الدراسة الى العديد من التوصيات من اهمها ضرورة الاستفادة من الارشادات التي يوفرها معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ في نشاط التعاقدات في الصناعة الفندقية لوضع وتطبيق برامج التدقيق على وفق اجراءات متفق عليها .

الكلمات المفتاحية : تدقيق ، تعاقدات ، الخدمات ذات العلاقة ، تقرير مراقب الحسابات

Abstract:

The issue of auditing contracts according to the related services is one of the important topics It has also become necessary to develop traditional procedures and auditing according to international standards to improve the profession of accounting and auditing. From this standpoint, the research aims to indicate the reflection of the contracting audit in accordance with the related services on the auditor's report. in line with the new directions regarding the need to adopt international standards in the Iraqi environment as the research problem focused on the non-comprehensiveness of the audit programs that deal with auditing contracts according to assurance commitments to contribute obtaining Governing evidence, The research was based on the hypothesis that the adoption of International Auditing Standard 4400 to audit contracts in the hotel industry positively affects the report of the auditor. The researchers reached a set of conclusions and recommendations, Among the most prominent conclusions are the existence of compatibility and harmony between the international auditing standard 4400 "related services" and contracting activity in the hotel industry, by providing detailed instructions for setting and applying the audit programs according to agreed procedures. The study concluded with many recommendations, the most important of which is the need to take advantage of the guidance provided by the international auditing standard 4400 in the contracting activity in the hotel industry to develop and implement audit programs in accordance with agreed procedures.

Keywords:Audit, contracts, the related services, the auditor's report

المقدمة :

يقوم المدقق بالعديد من الخدمات بمقتضى خبرته ومهنته ومنها الخدمات ذات العلاقة التي يوفر المدقق على ضوءها تفاصيل وافية كافية للجهة التي كلفته بالتدقيق . كما ان تقرير مراقب الحسابات وما يحتويه من معلومات ومعان ودلالات يحدد طبيعة القرارات التي سوف يتم اتخاذها من المستخدمين سواء بالاعتماد على ثقة وتأكيد منحه التقرير لهم او بناءً على حقائق تم اكتشافها لذا يعد التدقيق وفق "الخدمات ذات العلاقة" اي على وفق معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) الذي يوفر تقرير متضمن للاجراءات التي اتبعت والنتائج التي تم التوصل إليها ولا يهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في ارتباطات التأكيد أمر في غاية الأهمية .

ولتحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيم البحث إلى اربع محاور

المحور الاول: منهجية البحث

المحور الثاني: مدخل مفاهيمي عن المعيار الدولي للتدقيق (٤٤٠٠)

المحور الثالث: تقرير الحقائق المكتشفة على وفق معيار التدقيق (٤٤٠٠)

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المحور الاول: منهجية البحث

١.١ مشكلة البحث: تتمثل بعدم شمولية البرامج التدقيقية التي تتناول تدقيق التعاقدات على وفق ارتباطات التأكيد لتساهم في الحصول على أدلة إثبات حاکمة مما ينعكس على تقرير مراقب الحسابات.

٢.١ أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من أهمية تدقيق التعاقدات على وفق "الخدمات ذات العلاقة" وانعكاسه على تقرير مراقب الحسابات .

٣.١ هدف البحث: تحديد انعكاس تدقيق التعاقدات على وفق معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ على تقرير مراقب الحسابات

٤.١ فرضية البحث: ان اعتماد معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ لتدقيق التعاقدات يؤثر بشكل ايجابي على تقرير مراقب الحسابات.

٥.١ مجتمع وعينه البحث: يتمثل مجتمع البحث في الفنادق ذات الدرجة الممتازة التي تم تأهيلها عام ٢٠١٠ لاجراض انعقاد مؤتمر القمة العربي اما عينة البحث فتتمثل في فندق فلسطين الدولي / مساهمة مختلطة .

المحور الثاني: مدخل مفاهيمي عن المعيار الدولي للتدقيق (٤٤٠٠)

لإعطاء فكرة عن التدقيق على وفق المعيار الدولي ٤٤٠٠ ضمن الخدمات ذات العلاقة التي يمكن ان يقدمها المدقق وليبيان امكانية استخدام هذا الاسلوب في تدقيق التعاقدات فسيتم تناول اهم المفاهيم المتعلقة بالموضوع وانعكاس تطبيق المعيار على تقرير مراقب الحسابات .

١-٢- الخدمات ذات العلاقة ما بين خدمات التدقيق

تم اصدار المعيار (٤٤٠٠) من بين الخدمات ذات العلاقة التي يمكن تعريفها بأنها تكليف بانجاز اجراءات متفق عليها (AUP) (Agreed-Upon,Procedures) وهي عبارة عن ارتباطات توفر إمكانية تقديم خدمة سريعة من مراقب الحسابات ، ولكن المستخدمون يستفادون منها بشكل كبير لتلبية احتياجاتهم ، وتتحقق الادارة بموجبها من بعض عملياتها بأنها تعمل بفاعلية وفقاً لمعيار ٤٤٠٠، ويمكن توضيح هذه الخدمة بين الخدمات التي أشارت إليها معايير التدقيق الدولية كما في الأمثلة الآتية :-

(Dawn, et.al., 2014: 2)

جدول (١) أمثلة عن الارتباطات على وفق معايير التدقيق الدولية

نوع الارتباط	الضمان	المعيار	عنوان المعيار
ارتباطات المراجعة	محدود	٢٤٠٠	عمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية
ارتباطات ضمان أخرى	معقول	٣٠٠٠	عمليات التأكد عدا عن المعلومات المالية التاريخية
ارتباطات التجميع	لاضمان	٤٤١٠	عمليات الجمع
ارتباطات الإجراءات (AUP)	لاضمان	٤٤٠٠	إنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

المصدر / اعداد الباحثان بالاعتماد على (Dawn et.al, 2014: 2)

ان خدمة انجاز الاجراءات المتفق عليها هي الاتفاق بين المحاسب المسؤول عن المزاعم وبين أشخاص محددين مستخدمين التقرير لتحديد الاجراءات والاتفاق عليها ويتم توزيع هذه التقارير الى الاطراف المعنية فقط الذين يملكون معرفة اساسية بشأن الاجراءات. (Arenset, 2013: 1267). كما يمكن تعريف خدمة انجاز الإجراءات المتفق عليها بانها تلك الخدمة التي يؤديها الممارس لإصدار تقرير النتائج بناءً على إجراءات محددة أجريت على الموضوع المتفق عليه ، ويشترك العميل مع الممارس فيها لمساعدة الأطراف المحددة في تقييم الموضوع أو نتيجة احتياجات الأطراف المحددة ويتم استخلاص النتائج بشكل مستقل ، و تنفيذ الإجراءات المتفق عليها والإبلاغ عن النتائج الى الأطراف المحددة . وقد تختلف الأطراف المحددة مع الممارس في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتفق عليها وهم من يتحملون المسؤولية لكفاية الإجراءات لأنهم يفهمون أفضل طريقة خاصة بهم وهم بحاجة لها (AICPA,SSAE, 11,2016:3) ويستخدم مصطلح "المدقق" ضمن خدمة انجاز اجراءات متفق عليها للإشارة ان التقرير تم إعداده عن خدمة مقدمة من أشخاص لديهم الخبرة الكافية والكفاءة في التدقيق (AARF,2002:4) يرى الباحثان ان خدمة التكاليف بانجاز اجراءات متفق عليها على وفق ماصنفها الاتحاد الدولي للمحاسبين من بين "الخدمات ذات العلاقة" لا تقتصر على الاطراف ذات العلاقة بل تتعدى ذلك لان المميزات التي يوفرها هذا النوع من الخدمات تلقي بضلالتها بشكل ايجابي على عمل المدقق .

٢-٢- الفرق بين التدقيق وفق إجراءات متفق عليها والتدقيق وفق ارتباطات التأكيد

إن جوهر عملية التدقيق بأجراءات متفق عليها هو قيام مراقب الحسابات بتدقيق بعض مكونات البيانات المالية أو احدى القوائم المالية أو اجراءات تتعلق بالبيانات المالية و على المدقق (مراقب الحسابات) ان يعمل فوق طاقته الطبيعية أي ان يعمل ١٠٠% وليس بان يبذل العناية المهنية المعقولة . اذاً هي عملية تدقيق في المستندات والحسابات والقوائم المالية الخاصة لمنشأة معينة عن سنة أو سنوات سابقة بهدف الوصول الى حقائق معينة (النعيمة، ٢٠١٣: ٢٦). ويهدف التدقيق وفق (AUP) البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقاً عادياً بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الاعمال. ومن الامثلة على ذلك فحص السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على اسباب اختلاس معين ، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام شريك اخر، أو لأغراض خدمات التدقيق الضريبي . (حوسو، ٢٠٠٥: ٢١) وميز البعض بين التدقيق الخارجي وبين عملية الفحص حيث تتمثل الاخيرة في قيام أحد المحاسبين او المدققين ، بإجراء دراسة انتقادية وتحليل وتدقيق، لحسابات ودفاتر إحدى منشآت الاعمال ، عن سنة أو سنوات سابقة، وذلك لتحقيق هدف معين ، بقصد الوصول الى حقائق معينة. وإذا قام المدقق الخارجي ، بعملية الفحص، فإنه يقوم بها بصفته محاسباً، وليس بصفته مدققاً ، على الرغم من أنه يتبع نفس إجراءات التدقيق ، ويستخدم نفس وسائلها الفنية عند قيامه بمهمة الفحص . ويختلف الفحص عن عمليات التدقيق الخارجي المعتادة ، في أن التدقيق الخارجي يتمثل هدفة في تقرير ما إذا كانت قائمة المركز المالي ، تفصح بعدالة وصدق عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وما إذا كانت حسابات نتائج الاعمال ، تعرب بوضوح عن النتيجة الحقيقية لاعمال المنشأة ؛ في حين أن الفحص يهدف الى الحصول على معلومات لتلائم أغراض العميل طالب الفحص. وأمور كثيرة اخرى يختلفان فيهما غير الهدف من قبيل طبيعة المهمة ؛ نطاق العمل؛ حدود المهمة ؛ توقيت المهمة ؛ المسؤولية والتقرير. (ليبب واخرون، ٢٠١٨: ١٨٠)

يرى الباحثان انه يمكن ايجاز ما يمتاز به التدقيق على وفق (AUP) من فروقات أساسية بثلاثة عناصر هي (الضمان ، الاجراءات ، المسؤولية) وكالاتي :

١- قيام المدقق بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية لإكتشاف الحقائق دون اعطاء ضمان بينما الاجراءات وفق التدقيق لارتباطات التأكيد مبنية على أساس إعطاء ضمان (معقول / محدد) وليس لإكتشاف حقائق .

٢- ان الاجراءات يتم الاتفاق عليها ومحددة وعند اضافة اجراءات جديدة يتم الاشارة اليها في التقرير وان عرض الاخير للنتائج يكون حسب كل اجراء متفق عليه والحقائق المكتشفة (على وفق معيار التدقيق الدولي رقم ٤٤٠٠)

٣- أكد المعيار ان التقييم والاستنتاج هو من مسؤولية المستخدم المستهدف على ضوء تقرير الحقائق المكتشفة المعد من المدقق الذي توصل للحقائق بناءً على الاجراءات التي اعتمدت وتم تحديدها مع الاطراف ذات العلاقة ، الا انه لا بد من أن تكون للمدقق المؤهلات الكافية العلمية والعملية والفهم الواضح لطبيعة المهمة لان مسؤوليته شاملة في حدود الاجراءات المكلف بها وليست في ضوء العناية المعقولة كما في التدقيق لارتباطات التأكيد .

٢-٣- مسؤولية المدقق في ظل معيار التدقيق ٤٤٠٠

فيما يتعلق في التدقيق على وفق الاجراءات المتفق عليها فإن على المدقق أن يؤدي الفحص بأقصى درجات الدقة والعناية والتأكد من كافة الأمور كون مسؤوليته شاملة وليس في ضوء العناية المعقولة ، كما ان عليه الحصول على تعليمات مكتوبة من الزبون يوضح بها الغرض الأساس الذي من اجله يطلب التدقيق ويحدد المدة الزمنية التي يستغرقها وغير ذلك من الامور كي يستطيع المدقق إخلاء مسؤوليته إذا حدث نزاع وعرض أمام القضاء ، ويجب على المدقق أن يبين في رسالة الارتباط شروط الاتفاقية جميعها بشكل واضح سواء مايتعلق منها بالإجراءات التي سيقوم بها أو الجهات التي ستعتمد تقريره وتحديد ماهي مسؤوليته تجاه هذه الجهات . (الموسوي، ٢٠١٤: ٤٦) كما أن معايير التدقيق أكدت على مسؤولية مراقب الحسابات في ظل التكاليف باجراءات متفق عليها إذ أشارت ان رسالة الارتباط يجب ان تتضمن شروط الاتفاقية جميعها بشكل واضح سواء ما يتعلق منها بالاجراءات التي سيقوم بها المدقق أو بالجهات التي ستعتمد تقريره ومسؤوليته تجاه هذه الجهات. وبما ان المدقق يقدم تقريراً بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها ، فانه لايقوم بإبداء أي تأكيد وبدلا من ذلك فان المستفيدين من التقرير يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق لانفسهم ولهم استنتاجاتهم الخاصة من اعمال المدقق (النعمي، ٢٠١٣: ٣٢) كما يجب ان يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن المتطلبات الاخلاقية للاجراءات المتفق عليها (IFAC, 2014: II,361)

يرى الباحثان إن المدقق في ظل معيار التدقيق ٤٤٠٠ يكون معرضاً لجميع أنواع المسؤوليات قانونية كانت أم مهنية عند أداء عمله وفقاً لما يرد في العقد المبرم مابين الوحدة الاقتصادية والمدقق الخارجي لذلك يتطلب منه الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني لكي لايقع تحت المساءلة القانونية والمهنية والارتقاء بعمله وبمستوى المهنة

٢-٤- إجراءات التدقيق على وفق معيار التدقيق ٤٤٠٠

يقوم المدقق بالاجراءات المتفق عليها بعد حصوله على أدلة الاثبات من خلال الاجراءات يستخدمها كأساس لتقرير الحقائق المكتشفة، ومما يتضمنه هذا التكاليف بإنجاز اجراءات متفق عليها ما يلي :- (IFAC، 2014، II : 363)

١- الاستفسار والتحليل: عملية توجيه أسئلة معينة إلى أشخاص لديهم معلومات حول جانب من جوانب نشاط الوحدة الاقتصادية وتوجه عادة إلى العاملين لدى الزبون كما أنها تتكرر عادة في كل خطوة من خطوات عملية التدقيق بدءاً من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية.

يتم توجيه الاسئلة حسب الاجراءات المتفق عليها مع ادارات الفنادق او اي اطراف لها علاقة او العاملين في الفنادق سواء في المرحلة التمهيديّة للتخطيط او خلال تنفيذ الاجراءات ثم يتم تحليل الاجابات وقد تضاف اجراءات جديدة من خلال تلك الاجابات يفصح عنها

٢- إعادة الاحتساب والمقارنة والطرائق الكتابية الأخرى للتأكد من الدقة : مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوفات لكي يتأكد المدقق من الدقة الحسابية للسجلات، حيث يقوم المدقق بعدة عمليات منها إعادة الجمع للتحقق من الإجماليات بأنها تتفق مع التفاصيل الواردة بها وغالبا ما يقترن هذا الإجراء بأساليب جمع أدلة الإثبات الأخرى كفحص المستندات والمصادقات. إذا ماتم اعتماد هذا الاجراء وتم الاتفاق عليه لتدقيق التعاقدات فسيتم الافصاح عن الاجراء المتفق عليه ونتائجه في التقرير سواء اختلفت النتائج عما كانت عليه الارصدة او المبالغ او الكميات عموماً او كانت مطابقة لما هي عليه ايضاً تذكر في التقرير كحقيقة مكتشفة وفق الاجراء

٣- الملاحظة : تعد طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات فعالية العناصر أو الأمور الملموسة والتي تهم المدقق يمكن ملاحظتها وغالباً ما يستخدم هذا الإجراء من إجراءات التدقيق في تحقيق واستيفاء أهداف التدقيق المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية وكذلك الوجود الفعلي من خلال مقارنة ماتم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر الزبون .

يمكن من خلال هذا الاجراء مطابقة التعاقدات وماترتب عنها مع السجلات والمستندات وهو اجراء مهم وعام للمدقق ، وخبرة المدقق في هذا الاجراء لها الاثر البالغ فكلما كانت خبرته عالية كانت ملاحظاته مؤثرة ويكتشف حقائق على ضوءها .

٤- الفحص : يعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل وينظر إليه على انه احد أكثر أدلة التدقيق الموثوق فيها والمفيدة ويمثل الفحص وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل، كما يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل مع ذلك لا يعد الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من الأصول مملوكة فعلاً من قبل الزبون.

يتبع هذا الاجراء مضامين التعاقدات في الفنادق فان هذا الاجراء ضمن تعاقدات الشراء مثلاً مهم او عقود التجهيز

٥- الحصول على المصادقات: تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق، ونظراً للحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المدقق ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بوساطة المدققين وبرغم ذلك تكون المصادقات دليلاً مكافئاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات، ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. هذا الاجراء قد يعتمد بالاتفاق مع ادارة الفنادق او الجهة ذات العلاقة اذا ما كانت هناك تعاقدات قدمت بموجبها وثائق يراد التأكد من دقتها كعقود المقاولين او غيرها .

ويجب على مراقب الحسابات الحصول على الادلة الكافية والمناسبة لتحديد تقديرات الإدارة الأفضل من الافتراضات المحتملة وانها تتفق مع الغرض من المعلومات المراد الحصول عليها ، وقد لا يكون قادر على مناقشة الإجراءات من جميع الجوانب ، وفي هذه الحالة قد يكون من الضروري مناقشة الإجراءات التي يجب تنفيذها مع ممثلي الأطراف المعنية (Szora,2010:85)

يرى الباحثان ان المدقق يمكنه استخدام العديد من الادلة التي من خلالها يتمكن من اكتشاف الحقائق الا ان خبرته تكون له بمثابة الموجه نحو الادلة المناسبة التي يستطيع الحصول عليها من خلال الاجراءات وبالتالي اكتشاف الحقائق .

المحور الثالث: تقرير الحقائق المكتشفة على وفق معيار التدقيق (٤٤٠٠)

يتضمن هذا المحور الجانب التطبيقي للبحث وسيتم فيه بيان التدقيق على وفق المعيار المذكور بعد وصف عينة البحث وكما يلي:

١-٣ - نبذة عن شركة فندق فلسطين الدولي / مساهمة مختلطة :

أ- تأسيس الفندق :

صدرت شهادة تأسيس الشركة من دائرة سجل الشركات بتاريخ (١٩٨٩/١١/١٥) برأسمال قدره (٦٠) ستون مليون دينار موزعة على (٦٠) مليون سهم قيمة السهم الواحد(١) واحد دينار. وإن الأساس في التأسيس هو المساهمة في خطة التنمية القومية في تشجيع وتطوير وتنشيط العمل الفندقي والسياحي عن طريق تقديم الخدمات المتطورة على وفق أحدث الطرائق بإدخال التقنية الحديثة . وقد تم زيادة رأس المال من(٦٠) مليون دينار إلى(٩٠) مليون دينار ومن ثم إلى (٣٦٠) مليون دينار ومن ثم إلى (٩٠٠) مليون دينار ومن ثم إلى (٢٢٥٠٠٠٠٠٠٠) ملياران ومائتان وخمسون مليون سهم ومن ثم إلى(٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠) ثلاثة مليار سهم بموجب قرار الهيئة العامة في(٢٠٠٧/٨/١٩) بعلوّة إصدار دينارين للسهم الواحد. ومن ثم الى (٤٤٧٠) اربعة مليار

واربعمائة وسبعون مليون دينار بموجب قرار الهيئة العامة في ١٦/٦/٢٠٠٩ بعد رسملة احتياطي علاوة الاصدار بنسبة ٤٩% ، وتبلغ اسهم قطاع الدولة كما يلي :

الخطوط الجوية العراقية : ٢١٩٤٠٢٥٠٠٠ سهم ، وهيئة السياحة : ٢٢٠٥٢٠٠ سهم

ب. هدف الشركة:

إن هدف الشركة هو المساهمة في خطة التنمية القومية في تشجيع وتطوير وتنشيط العمل الفندقي والسياحي عن طريق تقديم الخدمات المتطورة على وفق أحدث الطرائق بإدخال التقنية الحديثة. وكان عدد العاملين في الفندق لسنة ٢٠١٨ كما يلي :

جدول (٢) اعداد العاملين في فندق فلسطين لسنة ٢٠١٨

عدد العاملين	القسم
٣٧	الإدارة العامة
٣٧	القسم المالي
٢٠	قسم الأفراد
٥	قسم الرقابة الداخلية
١٨	قسم المكتب الامامي
٦٩	قسم الاطعمة والاشربة
٦	قسم العلاقات والمبيعات
٤٤	قسم التدبير الفندقي
٤٥	قسم الصيانة
١٣	قسم اللوندي
٢٩٤	المجموع

المصدر: التقرير السنوي الصادر من ادارة الفندق لسنة ٢٠١٨

ج - مؤشرات واهداف

(١) سعر تداول اسهم الشركة كما في اخر جلسة هو (١٣) دينار للسهم الواحد كما في ٢٤/١٢/٢٠١٨

(٢) بلغت الايرادات والمصروفات لسنة ٢٠١٨ كما يلي :

جدول (٣) اجمالي ربح فندق فلسطين

٨١٧٩٣٢٥٧٩٧	الايرادات
٦٧٣٥٠١٣٥٦٧	المصروفات
١٤٤٤٣١٢٢٣٠	اجمالي الربح

المصدر: التقرير السنوي الصادر من ادارة الفندق لسنة ٢٠١٨

(٣) ادناه تحليل لاتواع الايرادات المتحققة للشركة لسنة ٢٠١٨ :

جدول (٤) تحليل إيرادات فندق فلسطين ٢٠١٨

نوع الايراد	المبلغ / دينار
ايراد النشاط التجاري	٢٩٩٧٩١٦٥٥٦
ايراد النشاط الخدمي	٤٧٨٤٦٤٣٧٨٧
قوائد وايجارات اراضي	٦٠٨٣٧٥٤
ايرادات تحويلية	٢٣٨٩١٣٠٠
ايرادات اخرى	٣٦٦٧٩٠٤٠٠
المجموع	٨١٧٩٣٢٥٧٩٧

المصدر: التقرير السنوي الصادر من ادارة الفندق لسنة ٢٠١٨

(٤) سعت ادارة الفندق خلال السنة ٢٠١٨ الى زيادة نسب التشغيل والتسكين من خلال تخفيض الاسعار واتباع سياسة سعرية

مماساهم بزيادة الايرادات الفندقية عن السنوات السابقة واستغلال الطاقة المتاحة

(٥) كان لنشاط الشركة اثر ايجابي على حياة المجتمع الاقتصادي من خلال المساهمة في تشغيل ايدي عاملة بعدد (٢٩٤)

منتسب اضافة لتوفير فرص عديدة في أنشطة اخرى بشكل غير مباشر .

(٦) الطاقة التصميمية للفندق (٣٤٨) غرفة وبلغت نسبة المتاح منها خلال السنة ٢٠١٨ (٦٤% - ٨٩%)

(٧) حققت الشركة نسبة نمو عالية في مجال استغلال الغرف المتاحة والقاعات خلال السنة ٢٠١٨ مقارنة بالسنتين (٢٠١٦-٢٠١٧) كالآتي :

جدول (٥) نسب النمو باستغلال غرف فندق فلسطين ٢٠١٨

٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦
%٤٨- %١٠	%٢٣- %١٠	% ٢٤

المصدر: التقرير السنوي الصادر من ادارة الفندق لسنة ٢٠١٨

د. موقع الشركة :

يقع في منطقة أبو نؤاس بين ضفاف دجلة الخالد وشارع السعدون مقابل فندق عشتار/شيراتون، وهو من فنادق الدرجة الممتازة ويتألف من (٢٠) طابقاً ذات (٣٧٣) غرفة وأجنحة عدد (٣٣) ويحتوي على (٩٠٠) سرير ، ويتألف الفندق من صالات متعددة هي صالة صلاح الدين الأيوبي وصالة حيفا وصالة جنين وصالة القدس ومطاعم متعددة هي المطعم الرئيس ومطعم يقدم وجبات فرنسية والمطعم الشرقي ومطعم خاص بالمسيح . هذا وقد أنشئ الفندق على مساحة أرض تبلغ (٣٢٦٧٠) متر مربع.

٣-٢- الاتفاق على تأهيل الفندق

تم بتاريخ ٢٠١٠/٧/٥ تنظيم محضر إتفاق بين رؤساء مجالس إدارات الشركات الفندقية المعنية بالتأهيل واللجنة التحضيرية لمؤتمر القمة العربية في وزارة الخارجية حيث كان الحضور :-

الطرف الاول : اللجنة التحضيرية لمؤتمر القمة العربي يمثلها السيد (رئيس الدائرة الهندسية والفنية في وزارة الخارجية)

الطرف الثاني : السادة رؤساء واعضاء مجالس ادارة الشركات الفندقية المساهمة المختلطة

وتم الاتفاق بين الطرفين على مايلي :

اولاً : تتحمل الشركات الفندقية (٧٥%) من كلف التأهيل كمساهمة من هذه الشركات في تحمل نسبة كبيرة من مبالغ التأهيل كموقف وطني مع الدولة تجاه مؤتمر القمة .

ثانياً : تقوم اللجنة التحضيرية بدفع المبالغ المدرجة تفصيلها أدناه اضافة الى نسبة (٢٥%) من القيمة التعاقدية للتأهيل :-

أ- اجور إشغال الفندق بنسبة (١٠٠%) للغرف لكل فندق وفق الاسعار السائدة للفنادق وتم الاتفاق بان يتم الدفع بشكل شهري ومنتظم لمدة ٩ اشهر كاملة

ب- يتم دفع اجور العمال لكل فندق من قبل الطرف الاول (وزارة الخارجية) بشكل شهري ومنتظم او دفعة واحدة وحسب القوائم المنفق عليها

ج - يتحمل الطرف الاول كافة اجور الكهرباء والماء والضرائب والرسوم خلال فترة التأهيل وخلال فترة انعقاد المؤتمر ويتحمل الطرف الاول كذلك اجور الطعام والشراب لضيوف المؤتمر

ثالثاً : تم الاتفاق ان يقوم الطرف الثاني بتعيين مكتب استشاري عالمي يرتبط بادارة الفندق ويشرف مباشرة على المقاولين لضمان الجودة والنوعية في التنفيذ وفق المواصفات العالمية للفنادق وتتحمل ادارة الفنادق دفع الاجور الاستشارية لهذا المكتب وسيتم الاتفاق بين ادارة جميع الشركات على اختيار هذا المكتب لاحقا .

رابعاً : تقوم اللجنة التحضيرية بتمويل القيمة التعاقدية للمكتب الاستشاري ويسجل ديناً على الشركات يسدد ضمن اتفاق لاحق بين الطرفين .

خامساً : بناءً على ما جاء بكتاب وزارة الثقافة / هيئة السياحة المرقم (٩٢٨٨) في ٢٠١٠/٧/٤ والمعطوف على كتاب وزارة الخارجية المرقم (٢٢٠٣) في ٢٠١٠/٦/٢٤ يتم اخلاء الفنادق .

تم الاتفاق على ما جاء في الفقرات اعلاه والتوقيع في مقر وزارة الخارجية بتاريخ ٢٠١٠/٧/٥ وحرر بثلاث نسخ اصلية .

يلحظ في هذا الاتفاق الذي على أساسه أبرمت التعاقدات مع شركات المقاولات الاتي :-

١- تحميل الشركة نسبة كبيرة (٧٥%) من كلف التأهيل برغم وجود تخصيص مرصد ضمن الموازنة الاستثمارية لوزارة الخارجية لهذا الغرض

- ٢- لم يتم تحديد الالية في تسديد ٧٥% من تكلفة اعادة الاعمار من قبل ادارات الفنادق او تحديد الجهة المسؤولة عن اعتبار هذه النسبة كقروض بذمة الفنادق ولم تحدد الالية في تسديد نسبة (٢٥%) من اللجنة التحضيرية الى ادارات الفنادق
- ٣- المبالغة في اعتماد نسبة (١٠٠%) من اجور اشغال الغرف لكل فندق كما لم تحدد الالية او يشار لتشكيل لجنة لمعرفة نسب الاشغال السنوية ومعرفة الغرف او الطوابق التي قد لا تكون مؤهلة اصلا للاسكان
- ٤- لم تحدد ضمانات للالتزام في بنود هذا الاتفاق من الطرفين
- ٥- لم يشار لتشكيل لجان فنية لمعرفة الحاجة الفعلية لتأهيل كل فندق
- ٦- اعتمد المحضر وتمت التعاقدات على اساسه بالرغم من وجود فقرة ملزمة بالمصادقة عليه ليكون حيز التنفيذ ولم يتم المصادقة عليه.

٣-٣ - التخطيط لعملية تدقيق الاتفاق على وفق معيار ٤٤٠٠

قبل البدء بتدقيق الاتفاق على تأهيل الفنادق للتهيئة لمؤتمر القمة العربية عام ٢٠١٠ سيتم التخطيط حسب المراحل المشار اليها في الجانب النظري على وفق معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ وكما يلي :

أولاً : قبول الزبون وأداء التخطيط الاولي

في هذه المرحلة من مراحل التخطيط يتم ارسال كتاب الموافقة على التكليف الذي يؤكد قبول المدقق بتولي المهمة إذ يمكنه من بيان الإجراءات التي سيتم تنفيذها حسب الاتفاق . وتكون صيغة الموافقة على كتاب التكليف كما وردت في معيار التدقيق الدولي رقم (٤٤٠٠) كما يلي :

إلى مجلس إدارة شركة فندق (فلسطين) مساهمة مختلطة -

إن هذا الكتاب يؤكد فهمنا لشروط وأهداف مهمتنا وطبيعة وحدود الخدمة التي سوف نقدمها، سنقوم بانجاز مهمتنا وفقاً للمعايير الدولية والمحلية المعتمدة القابلة للتطبيق لتدقيق الاتفاق على تأهيل شركتكم إستعداداً لإنعقاد مؤتمر القمة العربية وماترتب على ذلك من تعاقدات وسوف نشير إلى ذلك في تقريرنا.

لقد وافقنا على انجاز الإجراءات التالية وتقديم تقرير إليكم بالحقائق المكتشفة نتيجة عملنا :

١- مقابلة المدير المفوض

٢- دراسة الاجراءات الاولية ما قبل التعاقدات.

٣- دراسة وتحليل تعاقدات التأهيل للفندق .

٤- دراسة وتحليل تعاقدات الاستشاريين

٥- الاطلاع على التقارير الرقابية الموجه للغير بشأن الاتفاق

٦- مقابلة الفنيين وذوي العلاقة

٧- مدة انجاز العقود والتمديد

٨- فحص السجلات المالية في للفندق

٩- كتابة واصدار تقرير الحقائق المكتشفة .

إن الإجراءات التي سنقوم بانجازها مقصورة لمساعدتكم في بيان مدى ضمان حقوق الشركة والتزاماتها بشكل صحيح ، ولا يكون إستعمال تقريرنا لأي هدف آخر وإنه لمعلوماتكم فحسب. كما إن الإجراءات التي سنقوم بانجازها سوف لا تشكل عملية تدقيق أو اطلاع وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير المحلية المعتمدة القابلة للتطبيق ، وبناء عليه فسوف لا يتم إيداء أي ثقة.

إننا نتطلع للتعاون مع موظفيكم ونحن واثقون بأنهم سوف يقومون بتزويدنا بأية سجلات أو مستندات أو معلومات أخرى يتم طلبها ولها علاقة بمهمتنا في تدقيق الاتفاق على تأهيل شركتكم .

ثانياً : فهم عمل وصناعة الزبون

ان فهم الاجراءات والاتفاق عليها مرتبط بفهم عمل وصناعة الزبون لذا لا بد من مقابلة المدير المفوض للشركة الفندقية عينة البحث لفهم مايرتبط بالاجراءات التي سيتم الاتفاق عليها وما يتعلق بها ، وكما يلي :

١- مقابلة التكلفة

بادر الباحث بمقابلة المدير المفوض وطرح موضوع وجود المعيار (٤٤٠٠) الذي يقدم خدمات تنفيذ اجراءات متفق عليها للجهات ذات العلاقة لأهم المشاكل التي تواجهها الوحدات الاقتصادية ، وقد ذكر المدير المفوض لشركة فندق فلسطين أن الفندق يتم تدقيقه من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بشكل مستمر، فأوضح الباحث ان التدقيق المذكور وفق ارتباطات التأكيد على شكل عينات ولجميع المستخدمين بينما التدقيق على وفق المعيار للجهة المكلفة ومن ترائيه وبتفاصيل أكثر كونه شامل ومن جهة اخرى فإن هذا الاتفاق كما أشرتم لم تكونوا طرفاً فيه مما يعني أن الجهات التدقيقية أرسلت تقاريرها لأطراف التعاقدات وليس أليكم ، وقد أبدى المدير المفوض إستعداده لتقديم كافة متطلبات تطبيق المعيار وتم تكوين فهم يتعلق بالاجراءات التي يجب على إدارة الفندق الموافقة عليها ليتسنى لمراقب الحسابات القيام بعمله بصورة صحيحة ولا بد من توفير الدعم الكافي لإنجاز المهمة .

٢- هدف التكلفة بإجراءات متفق عليها

أوضح الباحث (مراقب الحسابات) للمدراء المفوضين ان الهدف من التكلفة بإجراءات متفق عليها هو :
أ- القيام بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية ، سيتم الاتفاق عليها بيننا وبينكم وأية أطراف ثالثة ذات علاقة وتقديم تقرير بالحقائق المكتشفة.

ب- المستفيدين من التقرير هم من يقومون بتقييم الاجراءات والنتائج المقدمة من قبلنا لأنفسهم ، ويستتجون استنتاجاتهم الخاصة ولا نقوم بمنح أي ثقة او تأكيد .

ج - يقتصر التقرير على ادارة الفندق والتي اتفقت على الاجراءات المطلوب انجازها ، او اي طرف يتم الاتفاق عليه ، أما الاخرين الذين لا يدركون أسباب هذه الاجراءات فقد يسيئون تفسير النتائج ولايقدم لهم التقرير .

٣- تحديد شروط التكلفة

أوضح الباحث للمدراء المفوضين ضرورة تحديد كل من سيستلم نسخ من تقرير الحقائق المكتشفة وبين أهم شروط انجاز التكلفة بإجراءات سيتم الاتفاق عليها

ثالثاً : تقييم المخاطر

بما ان التدقيق على وفق المعيار ٤٤٠٠ لايعطي اي تأكيد انما يوفر حقائق مكتشفة فأن تقييم المخاطر يتعلق بالتخطيط للاجراءات المتفق عليها حسب خطر الاعمال وقد يقاس بقيمة التعاقدات المبرمة .

رابعاً : الاجراءات التحليلية

لا يمكن على وفق هذا التكلفة استعمال الإجراءات التحليلية ان كانت تؤدي لتقليص الاختبارات التفصيلية كون المسؤولية شاملة وليست في ضوء العناية المعقولة كما في التدقيق لارتباطات التأكيد .اما كدعم للوصول للحقائق فسيتم تحليل التعاقدات و المعالجات المحاسبية المعتمدة لاكتشاف الحقائق وعرضها في التقرير على وفق المعيار

خامساً : تحديد الاهمية النسبية وخطر التدقيق

ان جميع الاجراءات المتفق عليها مع الشركة عينة البحث هي مهمة كون عمل المدقق على وفق اجراءات متفق عليها وليس على شكل عينات والمسؤولية شاملة اما أثناء تنفيذ الاجراءات فقد تظهر لدينا نتائج تتغير على ضوءها ترتيب الاولويات وقد تضاف اجراءات وقد سمح المعيار بذلك على ان يتم ذكر الاجراءات المضافة في التقرير .

سادساً: فهم الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة

المدقق سيقدم تقريراً بالحقائق المكتشفة على ضوء الإجراءات المتفق عليها ومسؤوليته شاملة في حدود تلك الاجراءات وان المستفيدين من التقرير هم من يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة بانفسهم ويستنتجون استنتاجاتهم الخاصة من أعمال المدقق.

سابعاً : جمع المعلومات

تم جمع بعض المعلومات والوثائق الخاصة بالاتفاق ومانضمه من تعاقدات وسيتم تطبيق الاجراءات المتفق عليها للوصول لكل المعلومات والحقائق المتعلقة بالموضوع وعرضها في التقرير

ثامناً : برنامج التدقيق

تم تصميم برنامج مقترح للتدقيق على وفق معيار ٤٤٠٠ وسيتم تطبيقه بناء على الاجراءات الاساسية المذكورة في كتاب التكلفة وتم تحديد زمن لتنفيذ تلك الاجراءات

٣-٤ - تقرير الحقائق المكتشفة على وفق الارتباطات ذات العلاقة

ادناه تقرير الحقائق المكتشفة الموجه الى شركتي فندق (فلسطين / مساهمة مختلطة)

تقرير الحقائق المكتشفة

الى مجلس ادارة شركة فندق (فلسطين - مساهمة مختلطة)

لقد قمنا بإنجاز الاجراءات المتفق عليها معكم والمذكورة أدناه والمتعلقة بتعاقدات مؤتمر القمة العربية في (٢٠١٠) والمبينة بالكشوفات المرفقة .

لقد باشرنا مهمتنا وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (٤٤٠٠) أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات العلاقة القابلة للتطبيق على التكلفة بإجراءات متفق عليها.

وقد اقتصر إنجاز الاجراءات على مساعدتكم في تقييم تعاقدات مؤتمر القمة العربية ، وأدناه ملخصاً لها:

١- مقابلة المدير المفوض

لقد قمنا بمقابلة المدير المفوض لشركتكم بتاريخ ٣ / ٤ / ٢٠٢٠

واوضحنا المهمة التي سيتم انجازها وطبيعة التكلفة وتم لاحقاً ارسال كتاب الموافقة بعد الاتفاق على الإجراءات وقد اوضح المدير المفوض ان المشكلة في التعاقدات بانها لم تحقق النتائج المرجوة منها وأصبح الفندق مديوناً

٢- دراسة الاجراءات الاولية ما قبل التعاقدات

لقد قمنا بالحصول على الاوامر والتعليمات والكتب التي سبقت التعاقدات والمرتبطة باتفاق التأهيل للفندق والاطلاع على الاجراءات التي قامت بها اللجان المشكلة (لجنة التحضير والإعداد للقمة العربية واجراءات لجنة الاعمار ومقامت به لجنة التحليل والدراسات) وتم الاطلاع على محضر الاتفاق الذي تمت التعاقدات بموجبه ومعرفة الشروط التي تم الاتفاق عليها ومعرفة اجراءات هيئة السياحة وادارة شركتكم بهذا الخصوص

٣- دراسة وتحليل تعاقدات التأهيل للفنادق

تم الحصول على التعاقدات التي أبرمت بين وزارة الخارجية وشركات المقاولات لتأهيل شركتكم ومرفقة ضمن التقرير .

٤- دراسة وتحليل تعاقدات الاستشاريين

تم الحصول على التعاقدات التي أبرمت بين وزارة الخارجية والشركات الاستشارية المحلية والدولية لتقديم خدمات الاستشارة للمهندس المقيم وشركات المقاولات لتأهيل شركتكم ومرفقة ضمن التقرير وكما مبين في ادناه ، وتم ارفاق عقود الاستشاريين ضمن ملاحق البحث :

٥- الاطلاع على التقارير الرقابية الموجه للغير

لقد قمنا بالحصول على التقارير الرقابية المتعلقة بالاتفاق والتعاقدات المرتبطة به لتأهيل شركتكم .

٦- مقابلة الفنيين وذوي العلاقة

لقد قابلنا بعض الفنيين والاداريين وبعض اعضاء اللجان المشكلة للوقوف على جميع حيثيات الاتفاق وماتضمنه من تعاقدات لتأهيل شركتكم ولقد حصلنا في سبيل ذلك على كتب تسهيل المهمة من جهات مختلفة.

٧- مدة انجاز العقود والتمديد

لقد قمنا بدراسة مدد انجاز الاعمال لتأهيل شركتكم مع الواقع الذي حصل

٨- فحص السجلات المالية في الفندق

لقد فحصنا السجلات المالية وتم الاطلاع على المعالجات المتخذة من قبلكم لإحكام السيطرة والرقابة على تنفيذ اعمال التأهيل لشركتكم .

وأدناه ماتم أكتشافه**أ- بالنسبة للفقرة (١) مقابلة المدير المفوض تبين الاتي :-****قبل التعاقد**

١- لم يتم المدير المفوض بالمطالبة بتقديم كلف تخمينية لتأهيل شركاتهم الفندقية قبل توقيع الاتفاق

٢- لم يتم المدير المفوض بإعداد دراسات جدوى لبيان مدى المنفعة الممكن تحقيقها من التعاقدات

٣- لم يطالب المدير المفوض بادخال شركاتهم الفندقية كطرف بالتعاقدات او تنسيب مشرفين على الاعمال كشرط من شروط الاتفاق

أثناء التنفيذ

١- لم يرسل المدير المفوض فريق يتابع الجودة في الاعمال والقيام بتشكيل لجان لهذا الغرض

٢- تم الاعتماد من قبل المدير المفوض لمتابعة سير العمل على المهندس المقيم

بعد التنفيذ

١- لم يتم المطالبة من قبل المدير المفوض باستلام وتسليم اولي ونهائي

٢- تم تسليم مفتاح فقط للفندق دون تسليم وثائق استلام وتسليم .

ب- بالنسبة للفقرة (٢) دراسة الاجراءات الاولية ماقبل التعاقدات فقد وجدنا

لقد حرصنا من خلال هذا الاجراء على جمع أهم ماتضمنته الوثائق الكاشفة عن الخطوات السابقة لإجراء التعاقدات على تأهيل الفنادق ومن عدة أطراف والدوائر ذات العلاقة بالموضوع وكان أهمها الاتي :

- الاوامر والتعليمات

٢ : إجراءات لجنة التحضير والإعداد للقمة العربية

٤ : إجراءات لجنة الاعمار

٥ : إجراءات لجنة التحليل والدراسات

يلاحظ ان اللجنة لم تعتمد المعايير المحددة بإختيارها شركة البنيان بدلاً من شركة ضفاف النهرين رغم ان عطاء الاخيرة كان قد حصل على درجات أعلى في معايير المفاضلة المحددة .

٦: اجراءات هيئة السياحة وادارات الفنادق

٧ : اجراءات ادارات الشركات الفندقية لتنفيذ الاتفاق

ج - بالنسبة للفقرة (٣) دراسة وتحليل تعاقدات التأهيل للفندق فقد وجدنا

أ- لم يحدد تأريخ البدء بالعمل وحدد تأريخ الانتهاء بأن لايتجاوز موعد ٢٠١١/٣/١

- ب- لم يتم تحديد رقم العقار كما لم يتم الاشارة الى المساحة المشمولة بالتأهيل للفندق ضمن العقد .
- ج - لم تحدد انواع ومواصفات ومناشئ الاجهزة والاثاث والمواد والتي ذكرت ضمن الفقرة (٣-٢) للعقد .
- لم يتم ايضاح الفعاليات غير الرئيسية التي يمكن ان يتم تأجيلها بعد ٢٠١١/٣/١ ضمن العقد حيث بينت الفقرة (٣-٣) انه بالامكان تأجيل عدد من الفعاليات غير الرئيسية بعد التأريخ المذكور وتركبتها مطلقة دون تحديد .
- ط - لم يتضمن العقد نصاً يشير الى التحويلات الادارية البالغة (٢٠%) من مبلغ العقد وقد أشارت لذلك التقارير الرقابية الصادرة
- ي - لم يتضمن العقد نصاً يقضي باستحصال الديون الحكومية بموجب القانون رقم (٥٦) لسنة / ١٩٧٧ خلافاً للمادة (٨) البند (ثانياً) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ .
- د- بالنسبة للفقرة (٤) دراسة وتحليل تعاقدات الاستشاريين بفقد وجدنا**
- أ- قامت وزارة الخارجية بالتعاقد مع الشركات الاستشارية الدولية والمحلية دون الرجوع الى ادارة الفندق او هيئة السياحة اي بمعزل عن رأي الجهة المستفيدة والقطاعية
- ب- كانت الشركات الاستشارية ليست ذات تخصص فندي
- ج- لم يعطي اي أحقية ضمن بنود العقود لإدارات الفنادق لإبداء رأيها الفني
- د- لم يتم الحصول على عقد استشاري دولي عن تأهيل شركتكم برغم احتساب استحقاقات له من اللجنة التحضيرية
- هـ- لم يتم الالتزام ببند العقد الاستشاري المحلي بتقديم تقارير نصف شهرية عن سير العمل للطرف الاول (وزارة الخارجية)
- و- لم يحدد ضمن بنود العقد مقدار الغرامة التي يتحملها المهندس الاستشاري المحلي عند عدم تأديته للالتزامات الملقاة على عاتقه بموجب التعاقدات وترك الامر مطلق
- هـ - بالنسبة للفقرة (٥) الاطلاع على التقارير الرقابية الموجه الى الغير فقد وجدنا
- ملاحظات التقارير الموجه للجهات غير شركة فندق فلسطين**
- أ- تم التعاقد على جميع الأعمال دون وجود جداول بالكميات او كلف تخمينية وبطريقة الدعوة المباشرة إستثناء من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ استنادا لقرار مجلس الوزراء المرقم (٢٥١) لسنة ٢٠١٠ حيث تم تخصيص مبلغ (٤٥٢) مليون دولار (اربعمائة واثنان وخمسون مليون دولار) في الموازنة الاستثمارية لوزارة الخارجية .
- الاستثناء وفق القرار المذكور هو عن أسلوب التعاقد وماعداه يخضع للتعليمات المذكورة اذا ما عرفنا ان الطرف الاول هو وزارة الخارجية / اللجنة التحضيرية
- بتأريخ ٢٠١١/٢/٦ تم اجراء الزيارة الميدانية الى فندق فلسطين والذي تقوم شركة البنيان للمقاولات باعادة تأهيله بالكلفة البالغة (٢٨٠٠٠٠٠٠) دولار (ثمانية وعشرون مليون دولار) حيث تم اللقاء مع دائرة المهندس المقيم (دائرة الاشغال والصيانة) التابعة لوزارة الاعمار والاسكان والاطلاع على مراحل العمل ولدينا بصدد ذلك مايلي
- اولاً : بلغت نسبة الانجاز لاعمال التأهيل مايقارب (٤٠%) وبصورة اجمالية لجميع طوابق الفندق
- ثانياً : عدم قيام الشركة المنفذة باعتماد برنامج زمني متسلسل في تنفيذ الفقرات حسب الاولويات حيث قامت باعمال تغليف جدران غرف النزلاء بورق التغليف قبل القيام بتثبيت الابواب وكذلك تكسر بعض السيراميك المنفذة حديثاً في الحمامات عند انجاز اعمال التأسيسات الصحية الاخرى
- ثالثاً : عدم جودة أعمال تركيب المرمر والسيراميك في الحمامات المجاورة لمطعم قطار الشرق .
- رابعاً: لم يتم تأهيل مرآب السيارات الخاص بالفندق بسبب استخدامه كمخزن من قبل ادارة الفندق مما يتطلب اخلائه من المواد والموجودات وتأهيله بالشكل المناسب
- خامساً - لوحظ وجود عدد من الملاحظات التي تم تثبيتها من قبل لجنة الاستلام الاولي وكان من المفروض انجازها خلال مدة (١٥٠) يوم ابتداء من ٢٠١١/٦/٣٠ الا انه لم يتم معالجتها خلال المدة الممنوحة

و- بالنسبة للفقرة (٦) مقابلة الفنيين وذوي العلاقة فقد وجدنا

أ- اعلنا عضو اللجنة التحضيرية لمؤتمر القمة العربية ومدير المالية في الامانة العامة لمجلس الوزراء بتاريخ ٦ / ٤ / ٢٠٢٠ الاتي :-

١- هناك حساب القمة ضمن حسابات وزارة الخارجية تم تمويل اللجان المشكلة ومنها اللجنة التحضيرية لمؤتمر القمة العربية ويوجد (٤٠) اصابة بوكس فايل من قيود قبض وصرف تخص صرفيات التهيئة لمؤتمر القمة العربية لم يتم استلامها من قبل وزارة الخارجية ولم يتم تدقيقها من جهة خارجية لغاية تأريخه .

ب- اعلنا ممثل هيئة السياحة الذي كان ضمن الوفد الموقع على محضر الاتفاق مع لجنة الاعداد للمؤتمر بتاريخ ٩ / ٤ / ٢٠٢٠ الاتي :-

١- ان وزارة الخارجية اضطرت لادخال وزارة الاعمار والاسكان لتشكيل دوائر المهندس المقيم لكل فندق لكون هيئة السياحة والشركات الفندقية لايتوفر ضمن كوادرها مهندسين .

ز- بالنسبة للفقرة (٧) مدة انجاز العقود والتمديد فقد وجدنا

لم يتم تنفيذ انجاز الاعمال في المدة المحددة من قبل شركة المقاولات ولم يتخذ مقابل ذلك ما مثبت في التعاقدات من بنود بشأن احتجاز مبلغ قدره ٥٠ الف دولار عن كل انحراف يزيد عن ١ % عن برنامج تقدم العمل وعند وصول الانحراف (١٠%) يتم اذار المقاول وعند وصول نسبة تزيد عن ١٥ % يتم انتهاء العقد وسحب العمل من المقاول واعتباره ناكلا ولم يستقطع غرامات من شركة البنيان عن تأهيل فندق فلسطين ، بالرغم من انه أشار تقرير سير العمل (٣٩٧) في ٣/٣/٢٠١١ الصادر من دائرة المهندس المقيم عن وجود انحرافات وصلت لنسبة انحراف هي ٤٢,٤ % وهذا خلافاً للفقرة ثامناً للمواد (٣,٢,١)

ح - بالنسبة للفقرة (٨) فحص السجلات المالية في الفندق فقد وجدنا

لم تثبت كلف التأهيل في سجلات الشركة لغاية تأريخه وان ما مثبت في سجلاتها هي الموجودات القديمة بالرغم من ان موجودات التأهيل أدخلت للفندق ومستخدمة من سنة (٢٠١١)

(الاستثناءات)

١- بالنظر لكون الاجراءات المشار اليها أعلاه لا تشكل عملية تدقيق او اطلاع وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات العلاقة فإننا لم نقم بإبداء أي ثقة على تعاقدات مؤتمر القمة العربية لسنة (٢٠١٠) ولو افترض قيامنا بإنجاز اجراءات اضافية، أو قيامنا بعملية تدقيق أو اطلاع وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق او المعايير أو الممارسات الوطنية ذات العلاقة ، فقد يكون من الممكن ان نكون قد لاحظنا امور عديدة تستوجب اظهارها في التقرير المرفوع اليكم ان تقريرنا هذا هو للهدف المشار اليه بالفقرة الاولى من هذا التقرير حصراً ولمعلوماتكم، على أن لا يستعمل الى اي هدف آخر أو يوزع على أطراف اخرى . ان هذا التقرير يتعلق فقط بالتعاقدات والبنود المشار اليها أعلاه ولايمتد الى أية بيانات مالية لشركة فندق (فلسطين) مساهمة مختلطة ، مأخوذة ككل.

تم تدقيق الإتفاق على تأهيل شركة فندق فلسطين / مساهمة مختلطة عينة البحث إستعداداً لإنعقاد مؤتمر القمة العربية وماتضمنه من تعاقدات على وفق معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) وقد أظهرت نتائج الاجراءات المنفق عليها حجم الحقائق الغائبة عن ادارة الفندق بناءً على الاجراءات وماحصل عليه الباحثان من أدلة وتضمنها تقرير الحقائق المكتشفة ممايعكس تأثير تطبيق المعيار المذكور على تقرير مراقب الحسابات حيث كانت هناك معلومات تفصيلية كافية ضمن التقرير وهذا مايبثت فرضية البحث بان اعتماد معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ التكلفة بانجاز اجراءات منفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية لتدقيق التعاقدات في الصناعة الفندقية يؤثر بشكل ايجابي في تقرير مراقب الحسابات الخارجي .

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات**٤-١ - الإستنتاجات**

يتناول هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث وهي كالآتي:

١- ان تبني أساليب جديدة في تدقيق التعاقدات وتطوير الاساليب التقليدية على وفق ارتباطات التأكيد يحقق اهداف التدقيق بناءً على مستجدات البيئة وتغييراتها .

٢- أهمية إعداد برنامج تدقيق يعنى بتدقيق التعاقدات في الصناعة الفندقية يستند في إجراءاته على معيار التدقيق الدولي ٤٤٠٠ فضلاً عن القوانين والتعليمات ذات العلاقة والتي تكون ملائمة لأنشطة جميع الوحدات والمنظمات بشكل عام ولصناعة الفنادق بشكل خاص .

٣- إن المدقق ملزم في تقرير الحقائق المكتشفة بجميع العناصر الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (٤٤٠٠)

٤- تُعدّ تعاقدات تأهيل الشركات الفندقية ذات الدرجة الممتازة تعاقدات مهمة عند تدخل الدولة فيها مما يؤدي إلى تشعب هذه التعاقدات وضرورة وضع أحكام مستقلة لها تتسجم مع حجم حالاتها سواء أكانت أعمالاً صغيرة أم كبيرة .

٥- لا بد ان يكون لمراقب الحسابات المؤهلات الكافية العلمية والعملية والفهم الواضح لطبيعة المهمة المكلف بها قبل قبوله مهمة تقديم خدمات ذات العلاقة على وفق معيار التدقيق ٤٤٠٠ كما يجب عليه الالتزام الكامل بمعايير التدقيق الدولية وبقواعد السلوك الاخلاقي .

٦- ان خدمة التكليف بانجاز اجراءات متفق عليها تتعدى الاطراف ذات العلاقة لان المميزات التي يوفرها هذا النوع من الخدمات تلقى بضلالتها بشكل ايجابي على عمل المدقق و خفض الكلفة ، وتحديدًا للاجراءات الموصلة للحقائق ، وتثبيناً للمسؤولية عن الحقائق المكتشفة ، بالتالي الوصول الى قرارات سليمة تتعدى منفعتها الاطراف ذات العلاقة .

٤-٢ - التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في المبحث السابق يمكن وضع التوصيات الآتية :

١- ضرورة تبني اسلوب التدقيق على وفق الاجراءات المتفق عليها لتدقيق التعاقدات في الصناعة الفندقية بما يخدم مراقب الحسابات والادارة والمستخدم المحدد وبالتالي يخدم جميع المستخدمين بشكل عام .

٢- الإستفادة من برنامج التدقيق المقترح لتدقيق التعاقدات في الصناعة الفندقية والذي يمكن ان يطبق بشكل نظامي لأغراض متعددة منها داخلية عند انجاز التدقيق من قبل فريق من منتسبي الشركات الفندقية واخرى خارجية من قبل هيئة الرقابة المالية العاملة في شركات الفنادق يأخذ بعين الإعتبار معايير التدقيق الدولية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

٣- على مراقب الحسابات الالتزام بجميع العناصر التي وردت في المعيار الدولي رقم (٤٤٠٠) عند كتابته لتقرير الاجراءات المتفق عليها والالتزام بالصفات الأساسية للتقرير التي وردت في دليل التدقيق المحلي رقم (٢) الموسوم " تقرير مراقب الحسابات " وحسب شروط العقد المبرم بين الطرفين .

٤- ضرورة وجود أحكام خاصة وضوابط بالتعاقدات لتأهيل الشركات الفندقية ذات الدرجة الممتازة كونها تعاقدات مهمة وشركات المقاولات تكون فيها شركات متخصصة ونؤكد على ضرورة إصدار قانون للعقود ينظم عملية التعاقد ويرسم السياسة والإجراءات العامة لعملية التعاقد بدلا من أمر سلطة الائتلاف رقم (٨٧) لسنة (٢٠٠٤) .

٥- تطوير القدرات العلمية والعملية لمراقب الحسابات ليتمكن من انجاز المهام التي يكلف بها لتنفيذ اجراءات متفق عليها على وفق معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) قبل قبوله بالتكليف من خلال اقامة ورش عمل ودورات وبرامج مختصة بذلك .

٦- ضرورة الاستفادة من الميزات التي يوفرها معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) لمراقب الحسابات من توسيع الصلاحيات في عمله وحركته لانجاز المهمة المكلف بها من خلال الاجراءات المتفق عليها مما يؤدي لاكتشاف الحقائق والوصول لقرارات سليمة للجهات المستفيدة

المصادر

- ١- التقارير الرقابية الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- ٢- معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) طبعة ٢٠١٤
- ٣- المشهداني، ياسين عبد صالح ياسين، "دراسة الجدوى الإقتصادية للمشاريع السياحية مع التركيز على الفنادق في العراق"، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، ٢٠٠٩
- ٤- النعيمي، زياد نزار عبد الجبار " اجراءات وادلة التدقيق في العمليات ذات التكاليف الخاص " بحث مقدم هيئة الأمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٣
- ٥- حوسو ، محمد محمود ذيب " التدقيق للأغراض الضريبية" ، بحث مقدم كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية لنيل شهادة الماجستير ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٥
- ٦- لبيب ، خالد عبد المنعم زكي ، امال محمد كمال، ثناء عطية فراج ، سمية امين علي، " دراسات في المراجعة" الطبعة الاولى ، الاصدار الثاني ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٨
- ٧- الموسوي ، رضا نوار كحيط " مسؤولية المدقق الخارجي عن تقويم ضبط الجودة في ضوء معيار التدقيق ذو الرقم ٤٤٠٠ " بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠١٤
- ٨- حداد ، أسماء " أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي " بحث مقدم الى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر ، ٢٠١٦

1- Dawn, Mcgeachy, & Christopher Arnold" Growing Applications: Agreed -Upon Procedures

2- Arenset, & Beasley, M. "Auditing and Assurance Services" 2012

3- Statement on Standards for Attestation Engagements (SSAE)

4- Szora, Attila tamas "The limitations of the Engagements to Perform (A-U P) Regarding Financial information According to ISRS 4400"PhD, University Alba Iulia, 2010

5 - Australian Accounting Research Foundation(AARF), 2002