

دور مراقب الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية مع اشارة لما مطبق في العراق

فاصل كامل الصابري *

د. علي حسين الدوغجي *

المقدمة :-

مراقب الحسابات هو خبير في الامور المحاسبية يعرض خدماته على الشركات والمنشآت ومؤسسات الاعمال والتي تتمثل من وجهة النظر التقليدية بالمراجعة التقليدية الفنية للنشاطات المالية وغير المالية والتي لها اثر مباشر وغير مباشر على المركز المالي لها ، وذلك بهدف اصدار راي مهني محايد حول صحة الحسابات العائدة لها .

والمتبع للتطور التاريخي لنشؤ مهنة التدقيق يستطيع تفصي اتجاهين واضحين ، الاول كان يميل الى قصر مهمة المراقب على فحص الحسابات والقوائم المالية للتأكد من صحتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومسايرتها لقواعد القانون والنظام اما الاتجاه الثاني فقد كان ينحو الى الاستفادة من المؤهلات والقدرات الكبيرة التي يمتلكها مراقب الحسابات ليس فقط فيما يتعلق بتدقيق الحسابات وانما توسيع هذه الخدمات الى مجال اخر الا وهو تقديم المشورة او النصيح الى منشآت الاعمال فيما يتعلق بالمشاكل والمعضلات التي تواجهها تلك المنشآت مساهمة منه في تقديم افضل الحلول وذلك بما له من تاهيل وخبرة وكفاءة عالية في مجالات متعددة اهمها المجال المالي والمحاسبي . ويظهر من التطور التاريخي لمهنة التدقيق والمحاسبة ان الاتجاه الثاني قد تغلب على الاتجاه الاول بعد اتساع حجم المنشآت بشكل كبير وتعقد الظروف التجارية المحيطة بمنشآت الاعمال.

* استاذ مساعدا ، جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

** مدرس / جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مقبول النشر بتاريخ 1992/3/11

ان تاهيل مراقب الحسابات في غالبية دول العالم يخضع الى القوانين واللائحة وهي تختلف من دولة لاخرى . حيث نجد ان كافة الاقطار التي تنظم المهنة بموجب القوانين تشترط في المراقب التدرج بمراحل دراسية وتدريبية تتركز بشكل اساسي على اكتساب الكفاءة والخبرة في العلوم المحاسبية والتدقيق اضافة الى علوم اخرى لها اتصال او تاثير على النشاط المالي والمحاسبي ، كالعلوم الادارية والاقتصادية والاحصائية والقانونية الخ . وتختلف المدة التي يستغرقها التدرج بتلك المراحل من دولة الى اخرى حسب ظروف تلك الدولة التي تعكسها تلك القوانين واللائحة السائدة بها . ففي العراق مثلاً يحتاج الشخص الى سبع سنوات من الدراسة والتدريب على الاعمال المحاسبية للوصول الى درجة مراقب حسابات اربع منها للحصول على الشهادة الجامعية الاولى في المحاسبة وثلاث سنوات للتخصص والمران في كيفية فحص الحسابات لتقديم رايه حول صحة تلك الحسابات والذي يعتبر من وجهة النظر التقليدية نوعاً من الاستشارة . وفي ضوء ما ورد اعلاه هل يقصر المراقب عمله على مهمات التدقيق الاعتيادية وبذلك تكون اعمال مكاتب المحاسبة محدودة بحدود ضيقة قد تصبح في بعض الاحيان غير مربحة بسبب تزايد عدد المكاتب واتساع نطاق المنافسة فيما بينها ، او القبول بمبدأ القيام ببعض الاعمال الاخرى التي يكون مؤهلاً للقيام بها والتي يساعد مركزه في العمل التدقيقي لانجازها الا وهي الخدمات الاستشارية ؟ الجواب يتوقف على مدى استعداد المراقب للقيام بمثل هذه الاعمال الاضافية من جهة ورغبته في تنمية موارد المكتب من مصادر اخرى غير التدقيق من جهة اخرى . فمراقب الحسابات الذي يعرض عليه تقديم استشارة محاسبية بصفته خبير امام محكمة مختصة لا يمكنه رفض مثل هذا الطلب اذا كان لديه الاستعداد للقيام بهذه المهمة وذلك لان قيامه بمثل هذا العمل سيؤدي الى رفع سمعته بين اعضاء المهنة الاخرين وزيادة شهرة المكتب الذي يديره واطافة مورد جديد الى موارده التي يجنيها من ممارسته لمهنة التدقيق الاعتيادية .

المشكلة:

تواجه اغلب المنشآت سواء اكانت منشآت قطاع عام او خاص مشاكل عديدة في المجالات المحاسبية والادارية عند مزاولتها لنشاطاتها ، واغلب هذه المشاكل لا تستطيع المنشأة حلها لعدم وجود المؤهلين القادرين على وضع المقترحات والحلول لها ، ولامتلاك مراقب الحسابات للعديد من المعارف والخبرات المحاسبية والادارية وذلك لارتباطه بالمحيط الاقتصادي ومتابعته للقوانين

والنظم التي تحكم العلاقات الاقتصادية والتي تحكم المجتمع . فالتساؤل هو هل يستطيع المراقب بهذه المؤهلات ان يعطي رايًا او استشارة لحل هذه المشاكل ؟

الاهداف البحث :

ان اهم اهداف هذا البحث هي :

1. التعريف بالخدمات الاستشارية ومضامينها واشكالها المختلفة .
2. ما هي انواع الخدمات الاستشارية التي يستطيع المراقب تقديمها الى عملائه .
3. دراسة العلاقة بين الخدمات الاستشارية وعمليات التدقيق الاعتيادية بشكل عام وبينها وبين عمل المراقب بشكل خاص .
4. تحديد مسؤولية المراقب عن الخدمات الاستشارية المقدمة من قبله امام المنشأة التي قدمت اليها تلك الخدمات في حالة حصول خطأ في تقديراته حول المشكلة المطلوب حلها.
5. وضع برنامج عمل مقترح قابل للتطبيق في جميع النشاطات الاستشارية يتضمن الخطوط العريضة التي يمكن اتباعها للوصول الى حل مقبول للمشكلة .
6. دراسة تطبيقات الخدمات الاستشارية السائدة في العراق على مستوى القطاع العام والخاص .
7. الوسائل الفنية المستخدمة في تنفيذ النشاط الاستشاري .
8. العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستويات الاداء المهني .
9. نوع التقرير المقدم من قبل المراقب عن المهمة الاستشارية .

فرضيات البحث :

- على الرغم من كون هذا البحث يتركز على وصف عام للخدمات الاستشارية وعلاقتها بعمل مراقب الحسابات فهو لا يخلو من بعض الفرضيات وهي :
1. لا تقع مسؤولية مهنية او قانونية على مراقب الحسابات عن تقديمه الخدمات الاستشارية تجاه المنشأة التي قدمت اليها تلك الخدمات اذا كانت الحلول المقدمة على شكل مقترحات مبنية على فروض غير حقيقية.
 2. لا يوجد برنامج محدد يمكن تطبيقه على كافة انواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات لعملائه .

3. ان قواعد السلوك المهني المطبقة حاليا لا تتكلم مع التطورات الجديدة في نوعية الخدمات التي يقدمها المراقب في المجال الاستشاري .
4. يضع مراقب الحسابات الاستشاري مصلحة المنشأة التي طلبت منه الاستشارة في المقام الاول.
5. لا تؤثر ممارسة النشاط الاستشاري على نوعية العمل التدقيقي الاعتيادي الذي يزاوله المراقب.

تطور الخدمات الاستشارية :

ان التطور الكبير الذي حصل في حجم منشآت الاعمال وتعقد العمليات الانتاجية والنمو الكبير في حجم التجارة الدولية واتساع اسواق الاستثمار الدولية والشركات متعددة الجنسية كل ذلك ادى الى حدة المنافسة بين المنشآت وظهور المشاكل الادارية المعقدة داخل الوحدات الاقتصادية . ولكون هذه المشاكل تؤثر بشكل مباشر على نجاح المنشآت وتطورها نحو الاحسن ، لذلك نجد ان منشآت الاعمال تحاول بمختلف الوسائل حل المشاكل التي تواجهها بسرعة وذلك بهدف المحافظة على النجاح او كسب ميزات افضل بالمقارنة مع المنشآت المثيلة .

وتختلف المشاكل التي تواجه هذه المنشآت حسب طبيعة عملها وحجم النشاط الذي تمارسه والظروف الاقتصادية المحيطة بها والهيكل التنظيمي والاداري المطبق في داخلها فقد تكون هذه المشاكل ذات طبيعة هندسية او تقنية او مالية او ادارية او تسويقية او محاسبية .. الخ ، فهناك مثلا مشاكل العلاقات العمالية والنقابية ، تغيير خطوط الانتاج اضافة خطوط انتاج جديدة ، دراسة طرق تسويق السلع والخدمات ، وضع نظم محاسبية ، دراسة الارتفاع المستمر بكلف الانتاج . طرق استثمار الاموال الفائضة ، الاسلوب الامثل لاستثمار راس المال المقترض .. الخ . ولم تكن المشاركة على هذه الدرجة من التعقيد قبل الثورة الصناعية وظهور اسلوب الانتاج الكبير . فقد كانت المشكلات التي تواجهها تلك المنشآت بسيطة جدا ولذلك كانت تحل من قبل المنشأة نفسها دون الحاجة الى اللجوء للخبرة الخارجية

الا ان ظهور الملكية الجماعية لرأس المال وانفصال الملكية عن الادارة وتعقد اساليب الانتاج الحديث ادى الى بروز مشاكل الانتاج والاستثمار والتسويق بشكل فعال بحيث اصبح يؤثر على نجاح المنشأة واستمرارها في السوق ، ولئن كانت المنشآت تلجا في السابق الى قدراتها الداخلية في حل تلك المشاكل ، نجد ان هذا الاسلوب لم يعد يجني نفعا في الوقت الحالي نظرا لحاجة تلك المشكلات الى مزيج من الخبرة والاختصاص العالي في مختلف المجالات خصوصا وان المشاكل

التي تواجه المنشآت ليست من نوع واحد ولا ذات طبيعة مستمرة . ازاء هذه الاسباب فان المنشآت تفضل الاستعانة بخبراء واستشاريين من خارج المنشأة لتقديم الحلول المناسبة لتلك المشاكل ، ويختلف الخبراء من حيث الاختصاص او العدد بحسب طبيعة ونوع المعضلة التي تواجه ادارة المنشأة ، فقد تحتاج المنشأة الى مهندسين او فنيين او اداريين او احصائيين او ماليين او رجال القانون او خبراء في الحاسبات الالكترونية .. الخ ، ولكن هذا القول لا يعني حصرا وجوب اللجوء الى الخبراء الخارجيين في حل المشاكل التي تواجهها المنشأة ، فقد تكون المشكلة من البساطة بحيث لا تحتاج الى خبرة عالية فتتفرد هي بمعالجتها .

من العرض اعلاه انه لا يتم اللجوء الى الخبرة الخارجية الا اذا كانت المنشأة تعاني من وجود مشكلة او معوق او ان هناك الزام قانوني على المنشأة الاستعانة بخبير من خارج المنشأة لفحص الكشوفات المالية للتأكد من سلامة الوضع المالي ونتيجة الاعمال . ومن الملاحظ ان هذا الخبير او مراقب الحسابات يقدم تقريرا بعد انتهائه من عملية الفحص ، فاما ان يكون التقرير مختصرا وهو الذي يرفق عادة مع القوائم المالية ويكون خاضعا للنشر ويتضمن الملاحظات التي تؤثر على المركز المالي ، او يكون التقرير مطولا وهو الذي يتضمن بعض البيانات والاحصائيات المفيدة بالاضافة الى المقترحات والارشادات والتحسينات والمشورات التي تساهم في تقدم المنشأة ، ان ما يتضمنه التقرير المطول للادارة من مقترحات وارشادات واراء مفيدة قد شجع المنشآت والشركات على اللجوء الى مراقب الحسابات في مشاكل اكبر عمقا واكثر شمولاً ومن هذا المنطلق فقد بدأت الخدمات الاستشارية التي اصبحت الان تنافس في مردودها المادي مكاتب التدقيق في بعض الدول المردود المادي للتدقيق الاعتيادي .

ولاهمية الخدمات الاستشارية فقد اناط المشرع العراقي لكل من ديوان الرقابة المالية والمركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري مهمة القيام بهذه الخدمات وكذلك للجامعات العراقية .

انواع الخدمات الاستشارية :

انه من غير المتوقع حصر جميع انواع الخدمات الاستشارية التي يحتمل تقديمها من قبل مراقبي الحسابات الى المنشآت التي يكون بحاجة اليها في اطار محدد ، فالخدمات الاستشارية تختلف وتتنوع تبعا لطبيعة المشكلة التي تواجه المنشأة ، كما ان قبول المراقب القيام بمهمة معينة في مجال الخدمات الاستشارية يتوقف على نوع المؤهلات التي يحملها وخبراته المكتسبة اثناء

ممارسته للعمل التدقيقي ومدى استعداده القيام بالمهمة المذكورة وكذلك نوعية المساعدين الذين يشتغلون في مكتبة واختصاصتهم ، ولا يجوز لمراقب الحسابات قبول تقديم الاستشارات التي لا يتمتع بها بخبرة واختصاص كافيين

اما اهم المجالات التي يمكن للمراقب ان يكون مؤهلا للقيام بها فهي :

1. وضع الانظمة المحاسبية للإدارة او للمعمل او تطوير العمل الحالي بما في ذلك نظم الحسابات الالكترونية .
2. تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية او وضع نظام جديد .
3. وضع نظام تكاليف في مجال الانتاج او التوزيع او الخدمات او تطوير النظام القائم .
4. وضع او تطوير نظام الميزانيات التقديرية .
5. دراسة التقارير الداخلية التي تقدم للإدارة وتقديم المقترحات فيما يتعلق بنماذجها والجهات التي تساهم في تحضيرها والجهة التي ترفع اليها .
6. تحليل كشوفات النشاط ودراسة الانحرافات والاسباب التي ادت الى تلك الانحرافات .
7. دراسة كشوفات المركز المالي عن طريق النسب المالية واقتراح الاساليب الملائمة للتمويل الطويل او القصير الاجل وكل ما يتعلق بدوران المدينين او البضاعة .. الخ .
8. الدراسات الخاصة بعمليات الاندماج او التوسعات في الفعاليات الانتاجية او التسويقية او الخدمية وكذلك الدراسات الخاصة بالاتفاق الراسمالي .
9. البحوث الخاصة بحقوق وامتيازات الافراد العاملين كنظام الحوافز ونظام التقاعد والضمان الاجتماعي ونظام المشاركة في الارباح .
10. الدراسات الخاصة بتحويل ملكية المنشأة او اعادة تنظيمها او السيطرة على مشاريع قائمة او اقامة منشآت جديدة .

ويلاحظ ان غالبية الخدمات السابقة تتعلق بشكل مباشر او غير مباشر بنشاطات محاسبية وتحتاج من المراقب معرفة واسعة وارضية عميقة بالعلوم الادارية ، ولكن هذا لا يعني حصر جهود المراقب في هذه المجالات فقط بل من المحتمل ان يقوم بتقديم انواع اخرى من الخدمات غير المحاسبية خصوصا اذا كان مكتبه يضم بعض الاختصاصات في مجالات اخرى كالهندسة مثلا وقد اكدت هذه الناحية لجنة الخدمات الادارية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الامريكي ، فبعد ان ذكرت النشرة مجموعة كبيرة من انواع الاستشارات المحاسبية تطرقت الى بعض الخدمات التي ليس لها اساس محاسبي مثال : (JOHSON 1965 P. 625)

1. في مجال الإنتاج : الدراسات الخاصة باختيار الموقع ، تقديم المشورة في مجال انتقاء انواع المكائن والمعدات ، تقييم اساليب الانتاج ، الدراسات الخاصة بمواقع المخازن وطرق الاستفادة منها في خزن المواد والبضاعة ، طرق مناولة المواد .
2. في مجال البيع : دراسة احتمالات السوق ، تقديم المشورة فيما يتعلق بطرق التغليف دراسة وتحليل السوق ، البحوث الخاصة بطرق الدعاية .
3. برنامج السلامة الصناعية والعناية الصحية للعاملين .

مستويات الاداء المهني والخدمات الاستشارية

مستويات الاداء المهني تمثل معايير توضع من جهة او سلطة ذات اختصاص لغرض قياس نوعية العمل التدقيقي المنجز من قبل مراقب الحسابات ، فهي بهذا المعنى تحكم طبيعة ونطاق الفحص اللازم لانجاز المهمة التدقيقية ، وباختصار فهي قواعد عامة يسترشد بها المراقب في الوصول الى فئاعة تامة حول كفاية اجراءات التدقيق التي قام بها لاكمال العملية وتتناول مستويات الاداء المهني ثلاث محاور رئيسية الاول يختص بشخص المراقب والثانية بنوعية العمل الذي يقوم به والثالث بالاجراءات النهائية بعد اكمال العمل التدقيقي .

ففيما يتعلق بصفات الشخص الذي يقوم بالعملية ، يجب ان يكون مؤهلا من الناحية العلمية والعملية قبل البدء بالعمل وان يتخذ موقف الحياد والاستقلال تجاه جميع الاطراف التي تستفيد من عملية التدقيق ، بالاضافة الى وجوب بذله العناية المهنية المعقولة ، او المعتادة في انجاز المهمة المكلف بها .

اما بالنسبة لنوع العمل الذي يقوم به المراقب فيجب ان يشمل على دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية والحصول على اثباتات كافية عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والتأيد لغرض بناء اساس معقول للرأي الذي سيقدمه حول الكشوفات المالية للمنشأة ، ويعتبر من واجب المراقب ايضا التخطيط للعملية وفرض اشراف تام على اعمال المساعدين الذين يقومون بالعمل الفعلي

اما بالنسبة للخطوات النهائية اللازمة لانجاز الاتفاق او التعهد وتشمل هذه النقطة ضرورة التأكد من ان القوائم المالية قد تم تحضيرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المنشأة قد قامت بتطبيق نفس المبادئ التي استخدمتها في السنة السابقة كما يستوجب ان تتضمن الكشوفات

المالية على افصاح كاف لجميع البيانات اللازمة لوضوح المركز المالي للمنشأة . واخيرا يجب ان تنتهي العملية بتقرير يقدم من قبل المراقب الى الجهة التي عينته ، يبين فيه رأيه حول القوائم المالية .

بعد هذا الاستعراض الوجيز يرد السؤال التالي : هل هناك علاقة بين هذه المبادئ والخدمات الاستشارية ؟

في البدء نقول ان تقديم الخدمات الاستشارية يحتاج الى تخصص في المجال الذي تعطي فيه تلك المشورة ، فالمراقب لا يتمكن تقديم اية استشارات الا بعد ان يكون قد تمكن من ناصية العلوم المحاسبية والتدقيقية بالإضافة الى معرفة عامة بالعلوم الاخرى التي لها علاقة بهذه العلوم كالاقتصاد والادارة والاحصاء والحسابات الالكترونية .. الخ ، كما ان من واجبه ان يبذل العناية الكافية او المناسبة لاتمام المهمة الاستشارية ، اما بالنسبة لفكرة الحياد فيميز الباحثان بين الحياد العلمي والحياد الذهني ، فالاستنتاجات التي يتوصل اليها المراقب بعد دراسته لجوانب المشكلة والتوصيات التي يقترحها لحلها يجب ان تكون مجردة من اي تأثير بنظرية او طريقة او أسلوب معين وهذا هو الحياد العلمي الذي يتطلبه اصول البحث العلمي الصحيح في اثبات اية فرضية او تقديم اية استشارة ، اما الحياد الذهني فهو حالة من الاستقلال في الرأي ، فمراقب الحسابات يجب ان يكون بعيدا عن التحيز او المحاباة الى احد الاطراف مما يؤدي الى تقديم رأي مغاير وهو ما ينطبق على المهنة التدقيقية ، اما فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية فيعتقد الباحثان بان على المراقب الذي كلف بتقديم استشارة معينة ان يميل الى تحقيق مصلحة الجهة التي كلفته عند وضع الحلول المقترحة للمشكلة وذلك تحقيقا لفائدة الجهة طالبة الاستشارة والا فما هي المصلحة من استشارته ، فوضع نظام محاسبي للمنشأة من قبل المراقب المستشار يجب ان يضمن مصلحة المنشأة قبل اي طرف اخر .

وقد ايد هذا النهج بعمل الكتاب (الجمال والجزار 1975 ص 199- 200 و الشافعي 1980 ص 114 : حيث يرى هؤلاء بان الاستقلال مطلوب من مزاولي المهنة فقط في حالة قيامهم بتدقيق الحسابات لغرض ابداء الرأي عنها ، اما الخدمات الاخرى مثل تصميم النظم المحاسبية والمعاونة في نظم المراقبة عن طريق الميزانيات التقديرية وتجهيز اقرارات الضرائب واعطاء الاستشارات الضريبية واعداد الحسابات الختامية فانه ينتظر فيها من المراقب ان يضع مصلحة عميله في المقام الاول . ويرى اخرون ⁽²⁾ بان المراقب يقدم استشارته للادارة ولصالح المنشأة ويهدف رفع الكفاءة الانتاجية او الادارية او التسويقية او التمويلية بها .

اما فيما يتعلق بتفاصيل العمل الذي يقوم به المراقب فهي حالة تتعلق بالمهمة التدقيقية اكثر مما تتعلق بالخدمات الاستشارية ، فالمفروض ان يقوم المراقب بالتخطيط للعملية التدقيقية سواء بوضع برنامج عمل (برنامج التدقيق) او باختيار المساعدين الذين ينفذون العملية او بتوقيت اجراءات التدقيق المتعارف عليها ، كما يستوجب عليه الحصول على براهين كافية عن صحة مركز المالي للمنشأة ، وكلا هذين المبدئين يمكن ان يكونا دليل عمل عام عند تنفيذ احدى الخدمات الاستشارية ، اما عن دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية فاذا كان يعتبر احد الاجزاء الضرورية في كل مهمة تدقيقية فهو يمكن ان يكون الموضوع الاساسي للمشكلة التي يطلب من المراقب تقديم الخدمات الاستشارية فيها .

اما فيما يخص المحور الثالث ، فان العناصر الثلاث الاولى منه تشمل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثبات عليها واطهار كل الحقائق التي تساهم في وضوح المركز المالي فهي تمثل شروط يجب توافرها في الكشوفات المالية لكل عملية تدقيقية ولكن ليس من الضرورة توافرها في الخدمة الاستشارية التي يقدمها المراقب او من الممكن توافر قسما منها بشكل يساهم في وضوح المشكلة .

اما العنصر الرابع وهو وجوب تقديم تقرير بعد الانتهاء من التكليف فهو ينطبق على العملية التدقيقية مثلما ينطبق على المهمة الاستشارية ولكن باختلاف شكل ومحتويات التقرير الذي يقدم في الخدمة الاستشارية .

وخلاصة القول ان الخدمات الاستشارية تختلف من حيث الطبيعة والموضوع عن خدمات التدقيق الاعتيادية ، لذلك نقترح تطوير مستويات الاداء المهني الحالية لكي تكون قادرة على استيعاب التطورات الجديدة في طبيعة عمل مراقبي الحسابات او وضع مستويات اداء مهني مستقلة تتفق مع طبيعة الخدمات الاستشارية .

مسؤولية المراقب عن الخدمات الاستشارية :

يتعرض مراقب الحسابات الى المسؤولية عند تقصيره في اداء واجباته المهنية وتختلف الجهة التي توقع العقاب على المراقب حسب نوع الخطأ المرتكب وصنف الضرر والجهة المتضررة ، فقد تكون المحكمة او النقابة التي تجمع منتسبي المهنة وقد يتعرض الى العقوبة ايضا من قبل المعهد او الجمعية التي حصل منها تأهيله منها ، وتحدد المسؤولية باربعة انواع رئيسية . وهي

المسؤولية المدنية الناشئة عن العقد المبرم بين المراقب والعميل ، والمسؤولية الجنائية التي يحكمها قانون العقوبات عن افعال المراقب التي تدخل ضمن تعريف الجريمة والمسؤولية التأديبية او النقابية باعتباره عضوا في مهنة رفيعة المستوى واخيرا مسؤولية الشخص الثالث اذا ثبت تضرره من نتائج عمل المراقب .

اما مسؤولية المراقب عن الاعمال الاستشارية فنرى بان تقديم الخدمات الاستشارية لا يدخل ضمن الواجبات المهنية الاعتيادية للمراقب ، بل يحتاج الى اتفاق مستقل وعقد منفصل عن عقد التدقيق ، وينبغي التسليم ايضا بعدم وجود مستويات اداء مهني لغرض قياس نوعية الخدمات الاستشارية المقدمة فضلا عن عدم تشابه الاعمال الاستشارية بعضها مع البعض الاخر كما هو الحال بالنسبة لاعمال التدقيق الاعتيادية ، لكل هذه الاسباب فان من الصعوبة بمكان تحديد موقع التقصير ودرجته في العمل الاستشاري خاصة وان الادارة غير ملزمة بالاعتماد بالاستشارة في حالة عدم موافقتها عليها . ولكن القول بعدم مسؤولية المراقب عن هذه الخدمات يؤدي الى تشجيع بعض مراقبي الحسابات على عدم الاهتمام بدراسة المشكلة بصورة جدية وتقصى الحلول الصحيحة ، وينتج عن ذلك تقديم حلول سطحية غير ناجحة ، لهذا السبب يجب ان يعتبر المراقب الاستشاري مسؤولا عن اعطاء مشورة جيدة في المشكلة التي طلب منه تقديم نصيحة فيها ، ويقاس ذلك بمدى استفادة المنشأة من المقترحات والتوصيات التي ضمنها المراقب في تقريره الذي يقدمه في نهاية الامر ولكن الامر يختلف في حالة اشتراط عقد الخبرة الاستشارية على وجوب توافر بعض الصفات والطرق او البيانات في التقرير ، ففي مثل هذه الحالة يجب ان يلزم المراقب بالشروط التي تعهد على نفسه اتجازها والا اعتبر مخلا بعقد الاستشارة .

ولكن اذا كانت هناك مهمة معينة قد يطلب من المراقب القيام بها ويكون لتقريره منها اثره على ما يتخذه الغير من قرارات وهي مهمة اعداد التنبؤات التي تساعد ادارة المنشأة على التخطيط لعمليات المنشأة المستقبلية ، في مثل هذه الحالة قد يستخدم اسم المراقب مرتبطا بهذه التنبؤات ، وحيث ان الغير يعطون ثقة كبيرة لما يبديه المراقب من رأي عن القوائم المالية فقد يعتمدون على هذه التنبؤات اعتمادا كبيرا في اتخاذ قرارات اقتصادية هامة ، وقد تنبّهت الجمعيات المهنية الى هذه النقطة ، فوضع معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الامريكية (AIPCA) هذه لقاعدة ضمن دستور المهنة فالمراقب يجب ان لا يسمح لاسمه ان يقترن بتنبؤات عن نتائج العمليات مستقبلا بطريقة قد تؤدي الى الاعتقاد بانه يضمن سلامة هذه التنبؤات ، فهو يستطيع مساعدة

- الإدارة في اعداد الموازنات والقوائم المالية التقديرية والموازنة النقدية .. الخ ، ولكن اذا كان اسمه سوف يقترن باعداد هذه التنبؤات فيجب ان يتخذ الاحتياطات التالية (الشافعي 1980 ص 117) :
1. يجب ان يوضح بصورة لا تقبل الشك الفروض التي بنى عليها تنبؤاته .
 2. ان يوضح المصادر التي اعتمد عليها في الحصول على البيانات .
 3. ان يحدد مسؤوليته عن العمل .
 4. ان يذكر بوضوح انه لا يضمن دقة وصحة هذه التنبؤات .

برنامج الخدمات الاستشارية :

لكي يكون العمل في اي مجال ناجحا ومفيدا يجب ان توضع له خطة مدروسة ومركزة توضح الخطوات او الاجراءات الواجب تطبيقها للوصول الى نتائج مرضية .

وتختلف هذه الخطة حسب نوع وحجم العمل المراد انجازه ، فالمهمة التدقيقية لا يمكن القيام بها الا بعد وضع برنامج شامل لخطوات العمل التدقيقي يتضمن اجراءات التدقيق المتعارف عليها وهو ما نطلق عليه اسم برنامج التدقيق (ابو طالب 1980 ص 139-140) .

وفي الخدمة الاستشارية ايضا يجب ان تكون هناك خطة عمل لكي يصل المراقب الى نتائج جيدة او توصيات او حلول مفيدة وفعالة ، فبعد استلام المراقب رسالة التكليف من العميل من الضروري تحضير الاجراءات وخطة العمل التي تحتوي على الاهداف التي يرمي الاستشاري الوصول اليها اضافة الى تثبيت العدد اللازم من المساعدين الذين يحتاجهم لانجاز المهمة في الوقت المحدد لها ، ويجب ان يأخذ المراقب المستشار بنظر الاعتبار اشراك موظفي العميل وذلك للاستفادة منهم سواء عند تحضير الخطة او اثناء الدراسة والتحليل ويتعين على المراقب عدم التقليل او المبالغة في كفاءة ومقدرة موظفي العميل ويجب عليه ان يبرهن على الوقائع بواسطة الفحص والتنقيب والاستفسار واختبار الحقائق التي توصل اليها ، وقبل وضع برنامج الخدمات الاستشارية يجب عليه ايضا الالتفات الى بعض المؤشرات الاساسية لكي لا يوقع نفسه في اخطاء فنية قد تؤدي في بعض الاحيان الى فشله في القيام بالمهمة على الوجه الاكمل ، وهذه النقاط هي (HOLMENS 1971 P. 902) :

- 1) لا يجوز القبول بالتشخيص او التحليل الذي يقدمه العميل للمشكلة ولكن يمكن الاستفادة منه .
- 2) لا يمكن اهمال اية حقائق متعلقة بالمشكلة مهما صغر حجمها او قيمتها .

3) على مراقب الحسابات الاستشاري مناقشة جوانب المشكلة وحدودها مع العميل وذلك لتجنب حصول سوء فهم من كلا الطرفين .

4) يجب تثبيت مجال المشكلة وحدودها .

ولغرض التوصل الى فهم كامل للموضوع من الممكن القول بأنه لا توجد امكانية بوضع صيغ موحدة او عناصر ثابتة لبرنامج الخدمة الاستشارية يمكن تطبيقه على كافة طلبات تقديم الخبرة وذلك لاختلاف طبيعة كل مهمة عن المهمات الاخرى ، وترتبا على ذلك يمكن ادراج الخطوات العامة التي تصلح كقواعد ارشادية وضع برنامج الخدمات الاستشارية لاي طلب وهي :

(HOLMES 1971 P.899)

تحديد الحقائق والظروف المتعلقة بالقضية الاستشارية ، التنقيب عن الاهداف ، تعريف المشكلة او المهمة ، جمع المعلومات والبيانات ، دراسة وتحليل المعلومات والبيانات ، تقييم النتائج والحلول المقترحة ، وضع الاستنتاجات ، اقتراح التوصيات .

يرى الباحثان ان اساس اي استشارة هو وجود مشكلة لدى المنشأة تروم حلها وذلك لكونها تؤثر على نتائج نشاطها او على مستوى ارباحها مع المنشآت المشابهة ، او ان هناك قضية او مسألة او نشاط ترغب المنشأة القيام به لا تعرف طريقة تنفيذه

ولغرض القيام بالاستشارة فانه يمكن اتباع الخطوات التالية (BUNGE 1967 P. 199-200):-

1. شرح وتفصيل المشكلة بشكل واضح .

2. تشخيص مكونات او عناصر القضية .

3. تحديد ابعاد القضية وموقعها .

4. اختيار طريقة دراسة القضية الاستشارية .

5. تبسيط عناصر العملية الاستشارية .

6. تحليل مكونات القضية الاستشارية .

7. وضع خطة العمل

8. معاينة القضايا المشابهة المحلولة .

9. الوصول للاستنتاجات .

10. تثبيت التوصيات .

11. تجربة صلاحية الحلول المقترحة .

الوسائل الفنية لتنفيذ الأعمال الاستشارية :

المعروف ان لكل مهنة وسائل او ادوات او اساليب يجري بواسطتها تنفيذ الاعمال التي يقوم بها صاحب المهنة . ولو استعرضنا الطرق الفنية التي يستخدمها مراقب الحسابات في اتمام مهمة التدقيق الاعتيادية لوجدناها ما يلي: (خضير 1969 ص 123-144 و الطحان 1976 ص 189-198 و الهواري 1978 ص 53-76) :

1. التدقيق الحسابي : وهدفه التأكد من الصحة الحسابية للسجلات .
 2. التدقيق المستندي : وغرضه التحقق من توافر الشروط الشكلية والموضوعية للمستندات .
 3. الجرد الفعلي : وغايته التوثيق من الوجود الفعلي للاصول من الناحية الكمية والنوعية
 4. نظام المصادقات : ويهدف الى الحصول على بيان او قرار مكتوب من خارج المنشأة او من داخلها بصحة او عدم صحة رصيد او بيان معين .
 5. نظام الاستفسارات : ويعني توجه الاسئلة الى العميل او موظفيه حول نقاط معينة والحصول على اجابات بشأنها .
 6. الدراسة الانتقادية : وهي دراسة تحليلية معمقة للسجلات والحسابات بغية اكتشاف الامور الغريبة او الشاذة فيها .
 7. الربط بين المعلومات والمقارنات : ويعني استنتاج حقيقة معينة من الربط بين البيانات او المقارنة بين بيانات سابقة وبيانات حالية .
- اما بالنسبة الى للخدمات الاستشارية فالحال يختلف عما سبق اذ ان الاستشارات المطلوبة ليست من نمط واحد ولا ضمن اختصاص واحد ولذلك فهي تحتاج الى الوسائل والادوات والاساليب الخاصة بالعلوم والمهن التي تدخل الاستشارة ضمن حيزها ، وترتيباً على ذلك فان الخطط والاجراءات والطرق الفنية والعلمية التي يحتاجها المراقب لاجاز المهمة الاستشارية هي التي تدخل ضمن المواضيع والعلوم والتطبيقات التي يستخدمها لصياغة واقتراح الحل الامثل للقضية.

وفيما يلي بعض الوسائل التي يستخدمها المراقب المستشار او يستعين بالمتخصصين بها وذلك على سبيل المثال لا الحصر :

العلوم المحاسبية والتدقيقية ، علوم الحاسبات والبرمجة ، بحوث العمليات ، دراسة الجدوى الاقتصادية ، التشريعات الضريبية ، التشريعات التجارية ، الادارة المالية ، ادارة الافراد ، ادارة الانتاج ، تحليل النظم ، ادارة المخازن والمشتريات ، ادارة المبيعات ، العلوم الاحصائية .

تقرير مراقب الحسابات في مجال الخدمات الاستشارية :

بعد فراغ مراقب الحسابات من عمله الذي يتضمن تطبيقه لكافة اجراءات التدقيق المتعارف عليها ، فانه يعد تقريراً عن نتائج عملية التدقيق التي قام بها ، يوضح فيه رأيه الاجمالي المحايد عن القوائم المالية وما اذا كانت تعكس الوضع المالي ونتائج الاعمال بشكل واضح وصحيح ، ويصاغ التقرير بشكل مختلف حسب رأي المراقب ولكنه يجب ان يحتوي على فقرتين رئيسيتين وهما فقرة مجال التدقيق وفقرة الرأي . ويتأثر المراقب عند صياغته التقرير بعدة مؤثرات وكذلك القوانين والانظمة والتعليمات التي تنظم المهنة ، فمثلاً نصت تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم 1 لسنة 1985 على وجوب احتواء التقرير على النقاط التالية :

1. مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وحسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالحصول والاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في المعلومات التي تضمنها التقرير السنوي .
2. مدى تطبيق الشركة للاصول الحسابية والتشريعات المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسند الدفاتر والسجلات المحاسبية بما فيها المخزنية وعملية الجرد وتقييم موجودات والتزامات الشركة وبيان الرأي فيما اذا كانت المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشركة ونظامها الداخلي للسيطرة والمراقبة تضمن بصورة معقولة تسجيل كافة الموجودات والمطلوبات والنفقات وايرادات الشركة
3. مدى تعبير البيانات والحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتيجة اعمالها للفترة المهنية في ذلك التاريخ.
4. مدى تطابق البيانات والمعلومات المعروضة في الحسابات الختامية والتقارير وانكشافات المرفقة بها لمتطلبات احكام قانون الشركات والانظمة والتعنيات الصادرة بموجبه وعقد الشركة .

5. ما وقع من مخالفات لاحكام قانون الشركات والانتظمة والتعليقات الصادرة بموجبه او عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها او مركزها المالي مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية ام لا.

والسؤال الذي يطرح هل ، هناك فقرات محددة او معايير خاصة يمكن ان تطبق على التقرير الذي يقدمه المراقب الاستشاري عن خدماته التي يقوم بها الى المنشأة ؟

لاشك ان الخدمات الاستشارية التي يتولاها المراقب تختلف اختلافا جوهريا من مهمة الى اخرى حسب طبيعة الاستشارة ونوع العمل المطلوب . وبذلك يمكن القول لاول وهلة بان من غير المعقول ان يقترح شكل معين للتقرير الذي يعده المدقق عن نتائج المهمة الاستشارية ، فكل تقرير يتعلق بمهمة معينة لابد وان يصمم ويصاغ بحيث يناسب خصوصيات تلك المهمة ، ولكن مع ذلك يجب ان يتضمن التقرير بعض الفقرات الرئيسية وهي (HOLMES 1971 P. 907):

1. عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بكل جوانب القضية الاستشارية .
 2. بيان الاسس والفرضيات والمؤشرات التي استند اليها في اعداد تقرير الخدمات الاستشارية.
 3. شرح النتائج التي توصل اليها والحل المقترح .
 4. رأي المدقق المستشار في مدى صلاحية الحل المقترح .
- واخيرا فان عمل المراقب المستشار لا يقتصر على تقديم تقرير نهائي واحد عن نتائج المهمة الاستشارية بل يحتمل ان يقدم تقارير دورية الى العميل خلال مراحل الاجاز لتوضيح مدى تقدمه في اداء مهمته وفق الخطة المتفق عليها مع العميل .

دور ديوان الرقابة المالية في تقديم الخدمات الاستشارية :

بعد ان كانت اعمال المحاسبة القانونية الخاصة بالشركات والمنشآت الحكومية موكلة في السابق الى مكاتب التدقيق الخاصة ، اصبحت هناك رقابة مالية عامة تتولى مهام التدقيق القانوني للمؤسسات والشركات العائدة للدولة ⁽²⁾ . وقد كانت فكرة انشاء هذه السلطة قد جاءت في نص المادة 70 من الدستور المؤقت الصادر عام 1964 كما يلي :

(تؤسس في الجمهورية العراقية سلطة للاشراف والرقابة المالية العامة ، وتنظم اصول تأليفها ونهوضها باعمال الرقابة والاشراف بقانون)

وقد جرت عدة محاولات منذ ذلك الحين الى ان اثمرت بصدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم 42 لسنة 1968 الذي اصبح نافذ المفعول بتاريخ 1968/4/27 ، الا ان التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة بعد 17-30 تموز عام 1968 ادت الى الحاجة لوجود رقابة اكثر حزما وتطويرا واكثر وضوحا في الهدف والاسلوب لتأخذ مواقع متقدمة في مسيرة الدولة وتكون عينا ساهرة على تنفيذ الخطط التنموية باعلى درجة من الكفاءة ، كل ذلك اقتضى صدور قانون ديوان الرقابة المالية رقم 194 لسنة 1980 ليحل محل القانون رقم 42 لسنة 1968 .

وبسطع الديوان في الحالات الاعتيادية باعمال التدقيق والرقابة المالية على كافة النشاطات الحكومية بالاضافة الى نشاطات القطاع المختلط والشركات الاجنبية ، ولكن المادة الثانية من القانون لم تقصر مهمة الديوان على ابداء الرأي بنتائج الاعمال والاوزاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة بل تعدها الى تقييم الخطط والسياسات والتحقق من تطبيق القوانين والانظمة وتقييم كفاءة الاداء ، اما الفقرة الخامسة من المادة الثانية فقد ادخلت ضمن اهداف الديوان تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والادارية والتنظيمية ذات العلاقة بالنشاط الاقتصادي والمالي ، ولا يخرج مفهوم العون الفني المقدم من قبل الديوان عن كونه خدمة استشارية خصوصا وان الديوان مؤهل للقيام بهذه المهمة لما يضمنه من مجاميع كبيرة من مراقبي الحسابات ذوي المؤهلات المالية والخبرة الطويلة اضافة الى الاختصاصات الاخرى كالاقتصادية والادارية والقانونية . مما هيا له فرصة تقديم مثل هذه الخدمات الى الجهات الحكومية المختلفة .

يقدم ديوان الرقابة المالية الخدمات الاستشارية من خلال ثلاث محاور رئيسية هي (الحسون وامين)

اولا : التشريعات المالية والاقتصادية والمحاسبية :

حيث يمارس الديوان نشاطه في هذا الخصوص وفق الصيغ الاتية :

1. تقديم رأي تحريري : ويجري ذلك عن طريق دراسة مسودة القوانين والانظمة والنواحي والتعليمات المقترحة تشريعها او تعديلها ، وغالبا ما تعد تلك التشريعات بالامور المالية والاقتصادية ، وتتضمن الدراسة بناء على طلب من الجهة التي تتبنى اصدار التشريع او تعديله .
2. حضور ممثلي الديوان اجتماع البرلمان : ويتم الحضور بناء على استدعاء من اللجنة المالية في البرلمان قبل عملية تشريع القانون او النظام ، ويأتي الاستدعاء اما للاستئناس برأي الديوان او لكون ممثليه قد اشتركوا فعلا في وضع لائحة قانون او نظام مقترح .

3. المشاركة في اللجان : ويتم ذلك عن طريق ترشيح ممثل الديوان لرئاسة احدى اللجان التي تكلف بصياغة اللوائح المالية والإدارية او لعضويتها ، ويجري الترشيح بناء على تكليف من الجهات العليا ، مثل رئاسة ديوان رئاسة الجمهورية ومجلس الوزراء . واهم الانظمة التي شارك الديوان في وضعها ما يلي :

- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم 7 لسنة 1984 .

- نظام فروع الشركات الاجنبية رقم 17 لسنة 1984

- قانون توزيع الارباح .

- قانون الموازنة العامة الموحد للدولة .

ثانيا : وضع الانظمة المالية والمحاسبية والادارية :

وتجري بنفس الصيغ انفة الذكر ولكن موضوع المهمة التي يقوم بها الديوان هنا هي وضع نظام محاسبي او اداري او قد يكون النظام المقترح نظام محاسبي واداري في ان واحد ومن امثلة نشاط الديوان في هذا الخصوص ما يلي :

1. تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم 1 لسنة 1985 .

2. نظم المعلومات الادارية التي تساعد اجهزة الدولة في الرقابة واتخاذ القرارات السليمة وتقييم

الاداء

3. نظم حوافز لبعض المنشآت .

ثالثا : بيان الرأي في المشاكل المالية والمحاسبية والادارية :

تواجه المؤسسات الحكومية في بعض الاحيان مشاكل ناشئة اما من تطبيق نصوص القوانين والقرارات والانظمة والتعليمات او من رغبة تلك المؤسسات في تطوير نشاطاتها نحو الاحسن ولذلك تلجأ هذه المنشآت لحل مشاكلها الى الديوان سواء من خلال المشاركة باللجان المؤلفة لوضع حلول لتلك المشاكل او عن طريق دراسة المشكلة من قبل الديوان مباشرة واعطاء رأيه فيها . واقرب مثال على ذلك المشاكل الناشئة عن تطبيق النظام المحاسبي الموحد حيث يعتبر الديوان المرجع الوحيد لتقديم الاستشارة اللازمة .

دور المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري في مجال الخدمات الاستشارية:

باشر المركز عمله بتقديم الخبرة والمشورة فيما يخص جوانب العمل الإداري في القطاع الصناعي من خلال تدريب الإداريين والاختصاصيين وتأهيلهم نظريا وعمليا للعمل في إدارة المنشآت الصناعية ، وتقديم الخدمات الاستشارية والأبحاث اللازمة لمعالجة المشاكل في حقل الإدارة الصناعية ، ولغرض توسيع نشاطات المركز وامتداد خدماته إلى قطاعات وأجهزة الدولة كافة ، وعدم اقتصر جهوده على القطاع الصناعي فقد وجد من الضروري توسيع مهامه لتشمل تقديم الخدمات الاستشارية وإعداد الدراسات والبحوث الإدارية والفنية والمهنية ذات العلاقة بالجوانب الإدارية لمشروعات التنمية بالإضافة إلى تطوير أساليب ونظم العمل في الوزارات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام والمختلط ، لكل هذه الأسباب شرع القانون رقم 186 لسنة 1970 وقد ربط المركز بمجلس التخطيط بدلا من وزارة الصناعة .

ويضم المركز خمس إدارات رئيسية وهي :-

إدارة الاستشارات والنظم ، وإدارة البحوث ، وإدارة المعلومات ، وإدارة التطوير الإداري . وإدارة التدريب ، وتهدف إدارة الاستشارات والنظم إلى تقديم الاستشارات في حقل التنمية الإدارية والاتجاه نحو النشاطات الاستشارية ذات الصلة الشاملة وتشجيع الأجهزة التنفيذية على ممارسة النشاط الاستشاري. وتضم هذه الإدارة بعض التخصصات الحاسوبية العليا التي تزاوّل تنظيم الاستشارات الحاسوبية إلى الأجهزة الحكومية المختلفة. ويمارس المركز تقديم الاستشارية في الحقول التالية (كاظم)

التنظيم وإعادة التنظيم ، النظم الحاسوبية ، نظم التكاليف ، النظم الإدارية ونظم الميزانيات التقديرية ، النظم المخزنية ، نظم المعلومات ، تبسيط الإجراءات .

ويمر تقديم الخبرة الاستشارية من قبل المركز بثلاث مراحل رئيسية وهي⁽³⁾ :

1. الترتيبات الأولية :

يتم الارتباط بتقديم الخدمة الاستشارية من قبل المركز إما عن طريق توجيهات من جهات عليا مثل رئاسة ديوان رئاسة الجمهورية أو مجلس الوزراء أو بطلب من المنشآت أو الإدارات الحكومية بشكل مباشر ، وقبل التوقيع على عقد العمل يستوجب اتمام إجراءات المسح الأولي وذلك لأخذ

فكرة أولية عن الموضوع المطلوب دراسته واعطاء الاستشارة فيه . ويقوم المركز في هذه المرحلة بإجراء

المقابلات والمسوحات الميدانية اللازمة ثم يقدم تقرير المسح الأولي الذي يبين فيه: هدف المهمة ، بيان واقع الحال ، التوصيات والدراسات والاجراءات الهادفة الى تطوير الوضع الحالي او حل المشكلة مع تحديد مراحل العمل ، المزايا التي تحصل عليها الجهة المستفيدة ، استعداد المركز للإشراف على تطبيق التوصيات ببيان رأي الجهة المستفيدة بهذه التوصيات.

وبعد موافقة المنشأة على تقرير المسح الأولي يتم التوقيع على العقد رسمياً بين المركز والمنشأة ذات العلاقة ، ويبدأ العمل الفعلي .

2. تنفيذ العمل الاستشاري :

يتم بموجب عقد العمل بين الطرفين تحديد مراحل العمل على ان يقدم المركز في نهاية كل شهر تقريراً عن تقدم النشاط الاستشاري ويحدد عقد العمل والمدة التي تستغرقها المهمة وطريقة تسديد الاجور ، وتتعهد المنشأة طالبة الاستشارة بتخصيص فريق من موظفيها بالاشتغال بمعية استشاري المركز وذلك للمساعدة على الاسراع في التنفيذ كما تتعهد بتوفير المعلومات اللازمة لانجاز المهمة وكافة المستلزمات الاخرى ، ويتم تنفيذ المهمة من خلال التشاور والاتفاق على وجهات النظر بين الطرفين .

3, متابعة تنفيذ التوصيات الاستشارية :

يقدم المركز تقريراً نهائياً بالانجازات التي تم اكمالها والاعمال التي شملتتها المهمة بالتفصيل وعندئذ تبدأ فترة المتابعة ، وتلتزم المنشأة خلال هذه الفترة بتنفيذ كافة التوصيات والمقترحات الواردة في التقرير النهائي وابداء كل المساعدات الى استشاري المركز للإشراف على متابعة تنفيذ التوصيات والمتطلبات الاخرى ضماناً لنجاح المهمة على اكمل وجه وتختلف مرحلة المتابعة من حيث المدة حسب طبيعة ونوع الاستشارة ونوع الاستشارة التي كلف بها المركز .

دور مكاتب التدقيق الخاصة في تقديم الخدمات الاستشارية :

ظهرت مكاتب التدقيق الخاصة في العراق مع الاستقلال الوطني في بداية العشرينات . وقد كانت المكاتب الاولى تمثل فروعاً لشركات التدقيق الكبرى في المملكة المتحدة ، حيث كانت تقوم بتدقيق الشركات الانكليزية التي تمارس نشاطها في العراق بالإضافة الى تدقيق لشركات العراقية التي بدأت تظهر في الثلاثينات ومع بداية الاربعينات بدأت بعض مكاتب التدقيق العربية بممارسة نشاطها ثم تليها المكاتب العراقية في الخمسينات وقد كانت هذه المكاتب بمجموعها تمارس التدقيق القانوني على شركات القطاع الخاص والشركات والمؤسسات الحكومية (الصابري ص 164) . الا ان تأسيس ديوان الرقابة المالية بالقانون رقم 42 لسنة 1968 قد ادى الى تقليص دور تلك المكاتب واقتطاع اجزاء كبيرة من العمل التدقيقي الذي كانت تقوم به المكاتب قبل تأسيس الديوان ان هذا الانكماش الكبير في الاعمال التدقيقية للمكاتب قد ادى بدوره الى تقليص حجم الخدمات الاستشارية التي تقدمها تلك المكاتب خصوصاً في الفترة المحصورة بين نهاية الستينات وبداية الثمانينات الا انه في الآونة الاخيرة قد طرأ تحسناً ملحوظاً في انواع الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المكاتب نظراً لما يشهده القطر في نمو اقتصادي واسع وسريع في مختلف المجالات في ضوء توجه الدولة نحو تشجيع القطاع الخاص وبيع العديد من القطاع العام الى الجمهور . ولغرض تسليط الضوء على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق الخاصة الى عملائها فقد جرى اختيار ثلاث مكاتب عريقة : (الشكري وسابا والسكوتي) ، كما تم جمع البيانات الضرورية عن طريق المقابلات الشخصية وذلك لندرة المعلومات المتوفرة في المراجع من جهة ولإصالة هذه الطريقة في استقاء المعلومات من مصادرها الاصلية من جهة اخرى .

وقد كانت الاسئلة التي طرحت على اصحاب تلك المكاتب وهم مراقبي حسابات ومحاسبين قانونيين من الرعي الاول كانوا قد مارسوا المهنة لسنوات طويلة تدور حول النقاط التالية :-

1. هل يقدم المكتب خدمات استشارية لعملائه ؟
2. هل التكاليف بالخدمات الاستشارية مستقل عن مهمة التدقيق الاعتيادية
3. ما هي نسبة ايرادات الخدمات الاستشارية للمكتب قياساً الى ايرادات التدقيق الاعتيادية ؟
4. هل قام المكتب ببعض الخدمات الاستشارية لمنشآت حكومية ؟
5. ما هي طريقة قياس اجور واتعاب الخدمات الاستشارية ؟
6. هل ان اجور الخدمات الاستشارية اعلى من اجور التدقيق الاعتيادية ؟
7. هل توجد في المكتب شعبة متخصصة لتقديم الخدمات الاستشارية ؟

8. ما هي مؤهلات منتسبي المكتب الذين يقومون باتجاز الخدمات الاستشارية ؟
9. هل لدى المكتب اتفاقيات كتابية مع خبراء من اختصاصات اخرى كالمهندسين والمحامين للمساعدة في انجاز بعض فقرات الخدمة الاستشارية التي تحتاج الى اختصاص فني ؟
10. ما هي انواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المكتب الى عملائه؟
- نظرا لكون مكاتب التدقيق الخاصة في العراق تتشابه من حيث الظروف التي تواجهها في الوقت الحاضر لذلك نجد ان الاجابات التي حصلنا عليها للمكاتب الداخلة ضمن العينة متفقة في غالبيتها مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة الناتجة عن التفاوت في احجام تلك المكاتب سواء من حيث عدد العملاء او عدد الموظفين الذين يضمهم المكتب .

فقد ظهر ان كافة المكاتب الثلاث تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية لعملائها بشكل اعتيادي ومنظم . وفيما يتعلق بالتكليف بالخدمات الاستشارية فهي تتم بشكل مستقل عن المهمة التدقيقية وفقا لاتفاقيات منفصلة خصوصا اذا كانت العملية الاستشارية كبيرة الحجم وتستغرق وقتا طويلا اما اذا كان العمل الاستشاري من النوع البسيط المكمل لمهمة التدقيق الاعتيادية ويمكن تقديم الخدمة الاستشارية ضمنا مع عمليات التدقيق . وتشكل ايرادات الخدمات الاستشارية جزءا مهما من ايرادات مكاتب التدقيق الخاصة وهي اخذة بالنمو والتطور وقد ظهر بان هذا المصدر من الايرادات يصل في بعض الاحيان الى ما يقارب 25 % من ايرادات التدقيق الاعتيادية وهي نسبة جيدة اذا اخذنا بنظر الاعتبار حادثة هذا النوع من الخدمات في العراق . وقد تبين من الاستقصاء ان مكاتب التدقيق الخاصة كانت تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية بشكل نشط الى المؤسسات الحكومية في الخمسينات وبداية الستينات خصوصا ما يتعلق منها بوضع الانظمة المحاسبية والكفوية والمخزنية . الا ان الادارات الحكومية اخذت تتوجه الى ديوان الرقابة المالية والمركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري عند حاجتها الى الاعمال الاستشارية بعد تأسيس هاتين المنشأتين .

ان الطريقة التي يجرى بها قياس الاجور او الاتعاب الاستشارية من قبل المحاسب القانوني تتم بشكل اتفاقي مقطوع وذلك حسب حجم العملية الاستشارية ومستواها ونوعيتها ، كما تبين من الاستقصاء ان الاجور التي تستوفي مقابل تقديم الخدمات الاستشارية اعلى من الاجور التي تؤخذ عن خدمات التدقيق الاعتيادية .

ونظرا لكون الخدمات الاستشارية حديثة العهد في العراق بالاضافة الى ان مكاتب التدقيق الخاصة لم تكن في يوم من الايام بالحجم الكبير الذي وصلت اليه في الدول المتقدمة لذلك وجدت هذه المكاتب بانه ليس من الضروري في الوقت الحاضر فتح شعبة متخصصة على تقديم الخدمات

الاستشارية فقط وكذلك تدريب بعض موظفيها النشطين وذوي الكفاءة العالية على اعمال الخبرة الاستشارية لكي يكونوا مهنيين لمثل هذه الاعمال عند الطلب اليهم من قبل المكتب اضافة الى اعمال التدقيق الاعتيادية ، كما ان قسما من هذه المكاتب تستعين بمراكزها الرئيسية في الخارج (مثل مكتب سابا) والتي تضم شعبا متخصصة وامكانيات كبيرة لتوفير هذا النوع من الخدمات . اما فيما يتعلق بنوع الاشخاص الذين ينفذون الاعمال الخاصة بالخدمات الاستشارية فتميز المكاتب بين مرحلتين من العمل المرحلة الاولى هي جمع وتحليل المعلومات ويقوم بها المساعدين وهم ممن يحملون البكالوريوس في المحاسبة مع خبرة طويلة في المكتب ، اما المرحلة الثانية فهي مرحلة تصميم الحلول المقترحة ووضع التوصيات للمشكلة القائمة وهذه تتم اما من قبل المحاسب القانوني نفسه او بواسطة المساعدين ولكن تحت اشرافه المباشر .

ان اعمال الخبرة الاستشارية لمكاتب التدقيق والمحاسبة في العراق لا تزال في بدايتها لذلك فان حجم العمل الاستشاري ونوعيته لا يشجعان على عقد اتفاقات كتابية مع اشخاص من اختصاصات فنية كالمهندسين او من اختصاصات قانونية كالمحامين ، الا انه توجد اتفاقات غير مكتوبة او غير رسمية مع محامين ومهندسين وفنيين يمكن للمكتب الاستعانة بهم وقتما يشاء وفي الحالات التي تتضمن الخدمة الاستشارية نواحي هندسية او قانونية او فنية . اما اهم انواع الخدمات الاستشارية التي تمارسها مكاتب التدقيق العراقية فهي كما يلي :

1. دراسة الجدوى الاقتصادية .
2. وضع النظم المحاسبية المالية .
4. وضع نظم محاسبية مخزنية .
5. وضع نظم الرقابة الداخلية .
- 6 . استشارات ضريبية .
7. استشارات مالية .
8. هياكل تنظيمية لأقسام الحسابات والمراقبة الداخلية .
9. استشارات محاسبية عامة .

صور نقابة المحاسبين والممدققين في تنظيم الخدمات الاستشارية :

لما كانت المحاسبة مهنة فنية ذات قواعد ومقومات حيوية لها دورها في النهضة الاقتصادية ولما كان المحاسبون يشكلون قطاعا متميزا عن القطاعات الاخرى ، متضمنا فئة كبيرة من المثقفين

الذين تجمعهم مصالح وحقوق جديرة بالرعاية والحماية ، ولما كان اخضاع هذه المهنة للتخطيط على اسس علمية ضرورة تحتتمها متطلبات التطور الاقتصادي ، فقد ارتوى ان تؤسس نقابة خاصة بالمحاسبين والمدققين تأخذ على عاتقها تحقيق الغايات بما يكفل سلامة الاقتصاد الوطني : وتحقيقا لهذه الغاية شرع قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم 185 لسنة 1969 المعدل والذي اعتبر نافذ المفعول بتاريخ 1969/10/17 ، ان تشريع قانون النقابة ساهم في دعم و تطوير هذه المهنة التي عانت في الماضي نوعا من الركود ، بالاضافة الى ان هذا التشريع يسعى الى تطوير النشاط العلمي للاعضاء في سبيل خلق مفاهيم محاسبية حديثة تتماشى مع التطور الهائل والحاصل في مختلف القطاعات الاقتصادية (الصابري ص 177) لقد نشطت النقابة في الالونة الاخيرة في مجال وضع قواعد منظمة للمهنة في مختلف المجالات ومنها المجال الاستشاري ، فقد اقر مجلس النقابة بجلسته المرقمة 21 والمنعقدة بتاريخ 1987/11/8 شروط منح اجازات المكاتب الاستشارية

وهي كما يلي: (مجلة المحاسب العدد 2 1987 ص 181) :

- (1) خدمة مهنية لا تقل عن خمسة عشر سنة بالنسبة لحملة الشهادات العليا وخدمة لا تقل عن عشرون سنة لحملة شهادة البكالوريوس .
 - (2) اشتغل مدة لا تقل عن خمس سنوات من خدمته المهنية في وظائف مهنية قيادية (مدير عام ، استاذ مساعد ، مراقب حسابات ، مدير حسابات ، مدير تدقيق ، محاسب تكاليف) .
 - (3) ان يكون عضوا في النقابة.
 - (4) مشهود له بجهود علمية ومهنية بارزة وفق قناعة مجلس النقابة .
- فإذا توفرت في اي شخص كافة الشروط السابقة مجتمعة فإن بإمكانه ان يقدم طلبا للحصول على اجازة ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية . ويرى الباحثين بانه يأخذ على هذه الشروط بالاتي:

ان المدة اللازمة لممارسة الخدمات الاستشارية طويلة جدا وهي لا تتلائم مع حاجة القطر الى مثل هذه الخدمات ، كما ان القدرة على تقديم الخدمات الاستشارية يعتمد على التأهيل العلمي بالدرجة الاولى والممارسة المهنية بالدرجة الثانية وما يحتويه مكتب المراقب المستشار من اختصاصات في مجالات علمية مختلفة .

الاستنتاجات :

1. ازدياد حاجة الاجهزة المختلفة في القطر سواء كانت حكومية او غير حكومية الى الخدمات الاستشارية وذلك للتوسع المستمر في مجالات النشاط الاقتصادي والنمو المطرد في حجم ذلك النشاط .
2. لم يعد دور مراقب الحسابات في الوقت الحاضر مقتصرًا على تقديم خدمات التدقيق الاعتيادي بل شمل ايضا تقديم خدمات اخرى كالخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية .
3. يميل المراقب الاستشاري الى تفضيل مصلحة المنشأة التي طلبت الاستشارة .
4. ان قواعد السلوك المهني الحالية لا تتلاءم مع التطورات الجديدة في طبيعة عمل مراقبي الحسابات بضمنها الخدمات الضريبية والاستشارية .
5. لا يمكن وضع برنامج عمل محدد وثابت يمكن تطبيقه على كافة انواع الخدمات الاستشارية المضافة من قبل المراقب كما هو الحال بالنسبة لخدمات التدقيق الاعتيادية .
6. ان الخدمات الاستشارية ليست من نمط واحد ولا تقع ضمن اختصاص او موضوع واحد . كما ان الخدمة الاستشارية قد تتضمن مجموعة من المواضيع الداخلة في اختصاصات متنوعة .
7. ان الوسائل الفنية لتنفيذ النشاطات الاستشارية تختلف عن الوسائل التي يستخدمها المراقب عند قيامه بمهمة التدقيق الاعتيادية .
8. لا توجد معايير خاصة او عناصر ثابتة لمحتويات التقرير الذي يوجهه المراقب الاستشاري الى العميل عند انجازه المهمة الاستشارية .
9. لا تنشأ اية مسؤولية قانونية او مهنية على المراقب على الخدمات الاستشارية تجاه المنشأة التي قدم لها تلك الخدمات اذا كانت الحلول المقدمة للمشكلة على شكل مقترحات وتوصيات مبنية على فرضيات معينة استند اليها في التوصل الى الحل المقترح ولكن يمكن مقاضاته اذا ارتكب خطأ جسيما في الاستشارة المعطاه .
10. هنالك ازدواجية في العمل بين ديوان الرقابة المالية والمركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية ذات الصلة المحاسبية .

التوصيات :

بناء على النتائج التي قدمت في هذا البحث والطروحات التي وردت فيه يمكن ان نوصي بما يلي :

1. يرى الباحثان ضرورة القيام بعقد المؤتمرات والندوات المتخصصة في مجال الخدمات الاستشارية سواء منها ما يتعلق بتحديد انواع الخدمات الاستشارية او القواعد التنظيمية المتعلقة بها .
2. ضرورة انشاء مركز متخصص في كل جامعة من جامعات القطر لتقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسات العامة والخاصة مقابل اجور معينة وذلك لاحتواء الجامعات على الاساتذة والفنيين ، خاصة وان المشرع قد سمح بذلك .
3. دمج المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري مع ديوان الرقابة المالية في مجال تقديم الخدمات الاستشارية ذات الصلة المحاسبية دفعا للازدواجية الموجودة في الوقت الحاضر .
4. السعي لوضع معايير أداء مهني خاصة بالخدمات الاستشارية بالتعاون بين ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين والجامعات والاجهزة المتخصصة الاخرى لضمان نوعية جيدة من الاستشارات المحاسبية .
5. اصدار قانون خاص يجيز للدوائر والمنشآت الحكومية طلب الاستشارة سواء من المؤسسات العامة المتخصصة او من المكاتب التدقيق الخاصة في كل ما يواجهها من مشاكل ومعوقات اثناء العمل وتخصيص المبالغ اللازمة لذلك .
6. يوصي الباحثان تشجيع اصحاب مكاتب التدقيق الخاصة على التوسع في مجال تقديم الخدمات الاستشارية وذلك عن طريق اعفاء هذا النوع من الموارد من ضريبة الدخل لفترة زمنية معينة .
7. تعزيز مكاتب التدقيق الخاصة بالمتخصصين في مختلف المجالات كالهندسية والادارية والاحصائية والقانونية .. الخ .
8. تشجيع مكاتب التدقيق على اقامة الاتفاقيات والعقود مع مكاتب الاستشارات في الاختصاصات الاخرى كالهندسية ، وتنظيم هذه العلاقة عن طريق النقابات المتخصصة .

المصادر : المكتب العربية :

- (1) ابوطالب ، محي محمد ، دراسات في المراجعة / المراقبة الداخلية ، اوراق العمل في عملية المراجعة ، مطابع سجل العرب / القاهرة 1980 .
- (2) الجمل ، متولي و الجزار محمد / اصول المراجعة وانظمة المراقبة الداخلية ، دار وهدان للطباعة والنشر / 1975 .
- (3) الطحان ، صبيح / اصول التدقيق الحديث / الجزء الاول مطبعة الزمان بغداد 1976 . 4
- (4) الهواري ، محمد نصر ومحمد ، احمد سلطان - اساسيات المراجعة / مكتبة عين شمس / القاهرة 1978 .
- (5) خضير ، مصطفى عيسى ، اصول المراجعة ، دار المعارف بمصر / القاهرة 1969
- (6) شافعي ، عباس / دراسات في المراجعة ، مكتبة التجارة والتعاون القاهرة 1980 .

الرسائل الجامعية :

- الصابري ، فاضل كامل ، تطور مهنة التدقيق في العراق - بحث مقدم الى الهيئة المشرفة على دبلوم مراقبة الحسابات ، بغداد / 1976 .
- منشورات اخرى :

1. قانون ديوان الرقابة المالية رقم 194 لسنة 1980 .
2. قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم 185 لسنة 1969 المعدل .
3. دليل المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري لسنة 1985 .
4. مجلة المحاسب ، العدد الثاني / كانون الثاني 1987 .
5. نموذج عقد العمل واجراءات المسح الاول ، المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري .
6. تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم لسنة 1985 .
- المقابلات مع السادة التالية اسمانهم خلال الشهرين شباط واذار 1988 :
1. الحسون ، عادل محمد نائب رئيس ديوان الرقابة المالية
2. السكوني ، طارق محاسب قانوني ومراقب حسابات

- | | |
|--|------------------------|
| محاسب قاتوني ومراقب حسابات | 3. الشمري . عبد الملك |
| محاسب قاتوني مكتب سابا وشركاءه | 4. النقيب , عبد الشهيد |
| رئيس قطاع التمويل/ديوان الرقابة المالية | 5. امين , عبد الله |
| مدير قسم الاستشارات والنظم في المركز القومي للاستشارات | 6. كاظم , هاشم عزيز |
| | والتطوير الاداري |

المصادر الأجنبية :

1. JOHNSON J.T. & J.H.BRASS EAUX, READINGS
(SECOND ED) SOUTH AUDITING PUBLISHING WESTEREN
COMPANY, CINCINATION: 1965
- 2.HOLMES A.W. &W.S.OVERMYES AUDITING PRINCIPLER &
PROCEDARE, RICHAE D. IRWIN, HONEWOOD 1971.
3. BUNGE, MARIO SCIENTITIC RESEARCH I, SPRINGS
VERLARG BERLIN HEIDELBERG, NEW YORK 1967.