

Evaluating the Internal Control System in accordance with the Updated Enterprise Risk Management Framework

Karrar Jawad Kadhim

Post-Graduate Institute for Accounting Financial Studies – University of Baghdad

Karrar.jawad1101a@pgiafs.uobaghdad.edu

Received: 4/4/2025

Assist. Prof. Dr. Ali Mohammed Thijeel Al-Mamouri

Post-Graduate Institute for Accounting Financial Studies – University of Baghdad

asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2026

Accepted: 25/5/2025

Abstract:

This research aims to evaluate the effectiveness of the internal control system in the economic unit under study in light of the updated enterprise risk management (ERM) framework , The research responds to the rapid developments in business environments and the growing need to adopt a risk-based approach to enhance the efficiency and reliability of internal control system , The research reviews the modern components and principles of enterprise risk management , including governance , strategic , alignment , and performance monitoring , and their role in supporting and enhancing the effectiveness of internal control system , A systematic analysis of practical practices , cases studies , and regulatory guidelines is employed to identify weakness and shortcomings in the internal control system , assess the level of compliance , and provide recommendations that contribute to improving the integration of the internal control system with the updated ERM framework , one of the key findings is that the updated ERM (2017) framework is a comprehensive model for internal control processes focusing on interactive information exchange and strategy development through risk monitoring and opportunity exploitation to achieve objectives , the researchers recommend that the ready-made men's clothing factory adopt the proposed model for applying the modern internal control concepts of the ERM framework in goal-setting , risk assessment , and the development of effective risk management strategies .

Key Words: Internal control system, COSO Internal Control Framework, Updated Enterprise Risk Management Framework, and Strengths and weaknesses.

تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث

أ.م. د. علي محمد ثجيل المعموري

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

كرار جواد كاظم سلطان

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية عينة البحث ، وذلك في ضوء إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) المحدث ، ويأتي هذا البحث إستجابة للتطورات المتسارعة في بيئات الأعمال وتعاظم الحاجة إلى تبني نهج قائم على إدارة المخاطر لتعزيز كفاءة وموثوقية نظام الرقابة الداخلية ، إذ يستعرض البحث المكونات والمبادئ الحديثة لإدارة مخاطر المشروع بما في ذلك الحوكمة ومواءمة الإستراتيجية ومتابعة الأداء ودورها في دعم وتعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية ، كما يعتمد البحث على تحليل منهجي لمجموعة من الممارسات العملية ودراسات الحالة والتوجيهات التنظيمية بهدف الكشف عن أوجه القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية وقياس مستوى الإمتثال وتقديم توصيات تسهم في تحسين تكامل نظام الرقابة الداخلية مع إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث ، وكان من أهم الإستنتاجات إن إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM 2017) المحدث يُعدُّ إطارًا شاملاً لعمليات الرقابة الداخلية ، حيث إنه يركز على تبادل المعلومات بشكل تفاعلي من جهة ، وبناء الاستراتيجيات من خلال مراقبة المخاطر واستغلال الفرص لتحقيق الأهداف من جهة أخرى ، ويوصي الباحثان مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف بإعتماد النموذج المقترح لتطبيق مفاهيم الإطار الحديث للرقابة الداخلية (ERM) في صياغة الأهداف ، تقييم المخاطر ، ووضع استراتيجيات فعالة.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، إطار نظام الرقابة الداخلية COSO، إطار إدارة مخاطر المشروع ERM المحدث، ونقاط القوة ونقاط الضعف.

١- منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة : ١.١ منهجية البحث :

١-١-١ مشكلة البحث : تواجه أغلب الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية ومنها مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة من قصوراً في نظام الرقابة الداخلية الحالي فيما يتعلق بقدرته على التكيف مع المتطلبات الحديثة لإدارة مخاطر المشروع ، مما قد يؤدي الى ضعف في كشف المخاطر المحتملة أو الإستجابة لها بفعالية ، وبالنتيجة التأثير بشكل سلبي على تحقيق أهداف المصنع الإستراتيجية والتشغيلية والمالية والإمتثال للقوانين والتعليمات ، لذا جاءت مشكلة البحث للإجابة عن التساؤل الآتي : هل يتوافق تقييم نظام الرقابة الداخلية في مصنع الألبسة الرجالية مع إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث لعام ٢٠١٧؟ ، وما هي أوجه القصور التي يمكن معالجتها لتعزيز فاعلية هذا النظام ؟ .

١-١-٢ أهمية البحث : تنبع أهمية البحث من منطلق إن نظام الرقابة الداخلية يُعد من أهم الركائز التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها والمحافظة على مواردها وضمان سلامة العمليات والإجراءات ، وخصوصاً في ظل بيئة الأعمال التي تمتاز بالتغيرات السريعة والتعقيدات المتزايدة ، حيث تزداد أهمية هذا البحث عند ربط نظام الرقابة الداخلية بإطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) المحدث والذي يوفر رؤية شاملة لإدارة المخاطر وتحسين الأداء العام للوحدات الاقتصادية .

١-١-٣ أهداف البحث : في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته المطروحة ، فإن البحث يهدف إلى تحقيق الأهداف الآتية :
١. تقييم مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف مع مبادئ ومكونات إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث .

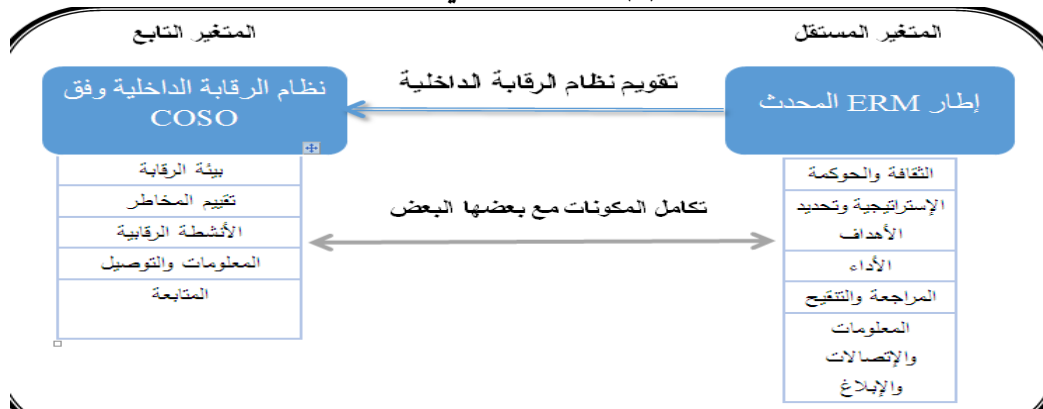
٢. بيان مدى فاعلية وكفاءة هذا النظام في الإستجابة للمخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المصنع .

١-١-٤ فرضية البحث: تشير فرضية البحث إذا تم تقييم نظام الرقابة الداخلية إستناداً إلى إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث فإن ذلك سيسهم في تعزيز كفاءة وفعالية النظام الرقابي الحالي وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية عينة البحث .

١-١-٥ أداة البحث المستخدمة: أستعمل الباحثان مقياس تحليل SWOT الرباعي لتحليل نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية لمصنع الألبسة الرجالية في محافظة النجف الأشرف لتحليل مكون البيئة الداخلية فيما أعتمدت استبانته علميه محكمه لقياس مكونات إطار COSO ERM المحدث لعام ٢٠١٧ .

١-١-٦ مخطط الإجراءي للبحث : يعرض المخطط الإجراءي للبحث كل من المتغير المستقل وهو متغير (مكونات إطار ERM المحدث) وتأثيرها الواسع والكبير على المتغير التابع (مكونات نظام الرقابة الداخلية) وكما موضح في الشكل التالي.

شكل (١) المخطط الإجراءي للبحث



المصدر : من إعداد الباحثان .

٢-١ دراسات سابقة :

١-٢-١	أسم الباحث	(محيوت ، ٢٠٢٠)
	عنوان الدراسة	دراسة أثر ارساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية .
	نوع الدراسة والسنة	بحث دكتوراه منشور ، ٢٠٢٠ .
	عينة الدراسة	دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر EPAL
	أهداف الدراسة	هدفت الدراسة الى : ١- ابراز اهمية وضرورة تبني نظام للرقابة الداخلية داخل المؤسسة بوصفه أداة فعالة للوصول الى الأهداف التي تصبو الى تحقيقها هذه الاخيرة. ٢- التعرف على هيكل الرقابة الداخلية وفق النموذج الامريكي للجنة COSO وعناصره الأساسية .
	أداة الدراسة	تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في تناول مراحل تطور الرقابة الداخلية وبقية الفصول النظرية الأخرى أما الجانب التطبيقي فهو عبارة عن دراسة حالة لمؤسسة ميناء الجزائر .
	أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة	١- تطور مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد مجموعة من الاجراءات والوسائل الكفيلة بالحفاظ على أصول المؤسسة الاقتصادية الى مفهوم أوسع وأشمل يتمثل في المكونات الخمسة المترابطة فيما بينها والتي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والتي تناولتها لجنة رعاية المنظمات COSO . ٢- هناك تداخل بين عملية تقييم الأداء والرقابة الداخلية حيث تهدف عملية تقييم الأداء في المؤسسة كذلك الى تحديد نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف لاتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها.
٢-٢-١	اسم الباحث	(الفتلاوي ، ٢٠٢٠)
	عنوان الدراسة	أثر هيكل الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية
	نوع الدراسة والسنة	رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٢٠ .
	عينة الدراسة	الوحدات الحكومية التي تعتمد على النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ولديها تقارير مالية، في محافظات الفرات الأوسط (النجف، كربلاء، الديوانية، بابل)
	أهداف الدراسة	١. تقييم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية بالاستناد الى مكونات هيكل الرقابة الداخلية على وفق إطار "COSO". ٢. قياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للوحدات الحكومية العراقية من حيث الملاءمة والتمثيل الصادق، على وفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام (IPSAS).
	أداة الدراسة	في الجانب النظري من هذه الدراسة تم استخدام المنهج الاستنباطي للمعلومات التي تم الحصول عليها واستخدام اسلوب الاستقصاء لقياس وتقييم واقع الرقابة الداخلية و استخدام أسلوب تحليل المحتوى لقياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الخاصة بالوحدات الحكومية.

١- تعد بيئة الرقابة من أهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية فهي بمثابة العمود الفقري الذي ترتكز عليه المكونات الأخرى، والتي بفاعليتها ترتفع جودة مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، ويعكسه تنخفض جودة تلك المكونات.	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	
٢-تتبع أهمية المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من استخداماتها المتعددة في صنع القرارات لمختلف الأطراف التي تُعنى بالوحدة الحكومية، والتي هي ضرورية لرقابة الرأي العام، من خلال أهميتها في تحقيق الشفافية والمساءلة على موارد تلك الوحدة.		
(SARAFINA , 2019)	أسم الباحث	٣-٢-١
"THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN FRAUD DETECTION AND PREVENTION"	عنوان الدراسة	
فعالية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الكشف عن التزوير والوقاية منه.		
رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠١٩ .	نوع الدراسة والسنة	
دراسة حالة لوزارة المالية ناميبيا .	عينة الدراسة	
للتحقيق في فعالية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الكشف عن التزوير والوقاية منه في وزارة المالية.	أهداف الدراسة	
تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للدراسة .	أداة الدراسة	
كشفت نتائج الدراسة أن هناك نظاماً للرقابة الداخلية وأنظمة تدقيق داخلية في وزارة المالية ومع ذلك ، كان هناك نقص في التنفيذ من قبل الإدارة على النتائج والتوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون ، وبالتالي ، يمكن وصف فعالية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلية على أنها غير فعالة.	أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	

٣-١ إسهامة البحث الحالي: يسهم البحث الحالي في محاولة رقد المكتبة العلمية المحاسبية بإضافة بحث منهجي يركز على تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية في القطاع الصناعي كمجتمع للبحث ومصنع الألبسة الرجالية في محافظة النجف الأشرف كعينة مستهدفة من هذا القطاع وبيان أهم نقاط الضعف والقوة فيه ومواكبة التطورات المعاصرة وتلبية لمتطلبات المعايير المحلية والدولية في هذا الصدد فقد قام الباحثان بمحاولة جادة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالإرتكاز على إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث لعام ٢٠١٧ وما سيضيفه هذا الإطار للنظام وتقويته وإضافة قيمة للمصنع وتحسين الأداء العام وإدارة المخاطر بطريقة منهجية لما يوفره هذا الإطار من خطوات ستة توضح كيفية إدارة المخاطر بشكل مناسب .

٢- الإطار النظري

١-٢ الأسس المعرفية لنظام الرقابة الداخلية

١-١-٢ مفهوم نظام الرقابة الداخلية لقد تطورت المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية عبر فترات عديدة من التطور. إذ يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) نظام الرقابة الداخلية بأنه الإطار التنظيمي وآليات التنسيق والمعايير التي يتم تنفيذها داخل الكيان الاقتصادي لحماية الأصول ومراجعة المعلومات المحاسبية والتحقق من دقتها وموثوقيتها وتعزيز كفاءة الإنتاج وضمان امتثال الموظفين للسياسات الإدارية المعمول بها (نورالدين ، ٢٠١٥ ، : ٤٨-٤٩) ، أما لجنة المنظمات الداعمة (COSO) فقد عرفت نظام الرقابة الداخلية بأنه كل السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة لضمان أداء الأعمال بكفاءة، بما في ذلك تنفيذ

السياسات الإدارية وحماية الأصول ومنع أو اكتشاف الاحتيال والأخطاء ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد المعلومات المالية الموثوقة وفي الوقت المناسب (رفاعه ، ٢٠١٧ : ٤١) .

٢-١-٢ أهداف نظام الرقابة الداخلية تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية المنسجمة مع المفهوم بالآتي (رومني وستينبارت ، ٢٠٢١ : ٣٢٤) :

- أ- حماية الأصول ومنع أو اكتشاف الاستحواذ أو الاستخدام أو التخلص غير القانوني منها.
- ب- حفظ السجلات بمعلومات كافية لتمثيل اصول الشركة بشكل صحيح وعادل.
- ج- تقديم معلومات دقيقة وموثوقة.
- د- إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المعمول بها والمعترف بها عالمياً.
- هـ- تعزيز وزيادة الكفاءة التشغيلية.
- و- تعزيز السياسات الإدارية المحددة وتسهيل الالتزام بها .
- ز- الالتزام بمراعاة القواعد واللوائح ذات الصلة.

٢-١-٣ وظائف نظام الرقابة الداخلية : يتم إنشاء آليات وضوابط الرقابة أثناء تصميم أنظمة الرقابة لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية . وتتجلى الضوابط بأشكال عدة ، من أهمها الآتي (الرمحي ، ٢٠١٧ : ١١٩ - ١٢٠) :

أ- الضوابط الوقائية : التدابير المستخدمة لتحديد الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها، مما يتيح التدخل في الوقت المناسب لتجنبها. وهي مدمجة في النظام، وبالتالي تصبح جزءاً لا يتجزأ من العمليات الروتينية للمنظمة. ومن الأمثلة الملموسة لهذه الضوابط فصل الوظائف غير المتوافقة، والإشراف المزدوج على المهام الحرجة مثل الموافقة على العمليات المحاسبية من قبل موظفين متعددين وفقاً لسلطاتهم المعينة، وسياسة تدريب مخصصة للموظفين، وإنشاء أنظمة ولوائح وتوجيهات شاملة تحدد الخطوات والإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات، والإشراف المباشر من قبل المسؤولين أثناء تنفيذ المهام، ورموز الوصول السرية لأنظمة الكمبيوتر، والتي تقتصر فقط على الموظفين المصرح لهم.

ب- الضوابط الكشفية : يتم تنفيذ هذه الضوابط داخل النظام للكشف عن الأخطاء والانحرافات عند حدوثها. وتعد هذه التدابير أكثر تكلفة من الضوابط الوقائية. هذه الضوابط ضرورية لأنها تقيم فعالية التدابير الوقائية، وبعض الأخطاء لا تفيد في المراقبة المسبقة ، ومن الأمثلة على هذه الضوابط : إجراء المطابقات والتسويات بين حسابات البنك في دفاتر الوحدة الاقتصادية وبين الكشوفات بموجب البنك ، اجراء المصادقات لتعزيز الأرصدة في المصارف أو مصادقات لتعزيز أرصدة المدينون ، الجرد الفعلي لحساب النقدية والمخزون والعهدة ، وجود جهات رقابية ضمن البنية التنظيمية للمؤسسة ، تقارير من الحاسوب تبين محاولات الدخول غير المصرح به إلى الأنظمة والبرامج ، وجود كاميرات مراقبة في الأماكن الواجب مراقبتها.

ج- الضوابط التصحيحية : تعالج هذه الضوابط قضايا الرقابة المحددة وتتضمن طرقاً لتحديد السبب الجذري للمشكلة، وتصحيح الأخطاء أو التحديات الناتجة، وضبط النظام للتخفيف من حدوثها في المستقبل أو القضاء عليها. تشمل الأمثلة على ذلك الاحتفاظ بنسخ احتياطية من ملفات المعاملات والملفات الرئيسية، بالإضافة إلى اتباع بروتوكولات تصحيح أخطاء إدخال البيانات جنباً إلى جنب مع تلك الخاصة بإعادة إدخال العمليات (رومني وستينبارت ، ٢٠٢١ : ٣٢٤) .

د- الضوابط الرادعة : تعمل هذه الضوابط كرادع للأشخاص عن الانخراط في الانحرافات أو الانتهاكات فعلى سبيل المثال (الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية، ٢٠١٤ : ٢٩٩) :

- وجود التدقيق الداخلي.
- وضع علامات في مناطق محددة لا يسمح بدخولها إلا للمصرح لهم.
- نشر الحراس في بعض الأماكن الخطرة.
- اتخاذ إجراءات تأديبية ضد المخالفين والأفراد غير المسؤولين.

ويرى الباحثان أن كل من هذه الضوابط يعزز بشكل متبادل فعالية نظام الرقابة في الوحدة الاقتصادية ، فالرقابة الوقائية تخفف من المخاطر، والرقابة الكاشفة تسهل الكشف المبكر عن المشاكل، والرقابة التصحيحية تعالج القضايا، والرقابة الرادعة تعزز الالتزام بالقوانين والسياسات.

٢-١-٤ أنواع نظام الرقابة الداخلية يتألف نظام الرقابة الداخلية من أنواع تشكل قوامه وهي كالآتي :

أ- الرقابة الإدارية: وتشمل الإطار التنظيمي وآليات التنسيق والعمليات المصممة لتعظيم كفاءة الإنتاج مع تعزيز الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية. ولتحقيق أهدافها، تستخدم العديد من الأساليب بما في ذلك التحليلات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء وتدبير مراقبة الجودة وتقديرات الميزانية والنفقات المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين. ترتبط بشكل غير مباشر بالمحاسبة والسجلات المالية (عبدالله، ٢٠١٠: ١٦٨) .

ب- الرقابة المحاسبية : بعد توسع نطاق المشروع وتعقيد العمليات، استخدم أصحاب المشاريع أدوات ومنهجيات المحاسبة لإنشاء الرقابة. تتحقق المحاسبة المالية من شرعية وسلامة المعاملات أثناء تسجيل وتصنيف وتلخيص وتقديم النتائج التي تعكس أنشطة المشروع والوضع المالي، فضلاً عن إعداد البيانات المالية والمحاسبية لأغراض متنوعة في سياق الدقة المحاسبية.

وبالنتيجة ، تشكل الرقابة المحاسبية جزءاً من نظام الرقابة الداخلية يركز على تحقيق الأهداف المحاسبية للوحدة الاقتصادية. وهذا يتعلق بتنفيذ الأنشطة المالية، التي تتميز بالامتثال للقواعد والعمليات المحاسبية والمالية، وحماية موارد وأصول المنشأة، وإعداد التقارير المالية التي تمتلك المستوى المطلوب من الموثوقية. تشمل الرقابة المحاسبية نتائج التدقيق وفحص الممارسات المحاسبية ودقة الوثائق الداعمة بشكل عام فإنها تتطوي على توثيق وتصنيف وتلخيص المعاملات المالية والأحداث الاقتصادية، فضلاً عن تفسير النتائج النهائية (عثمان ، ١٩٩٩ : ١٠٧-١٠٨) .

ج- نظام الضبط الداخلي : يتضمن مجموعة من الاجراءات والضوابط التنظيمية والمحاسبية المصممة للإشراف بشكل مستقل ومستمر على عمليات المنشأة ، وبالتالي تسهيل مراجعة عمل فرد من قبل فرد آخر لضمان الكفاءة التشغيلية والتخفيف من الأخطاء أو الأنشطة الاحتمالية، مع تمكين الكشف الفوري عن طريق التنفيذ الآلي للنظام ، ويعتمد هذا النظام على تخصيص المهام والمسؤوليات والصلاحيات عبر الإدارات أو الموظفين، وبالتالي منع أي فرد من تنفيذ عملية بالكامل من البداية إلى النهاية (دليل التدقيق رقم ٤ : ٢) .

د- جهاز التدقيق الداخلي : يُعدُّ جهاز التدقيق الداخلي آلية تقييم مستقلة داخل تشكيلات المنظمة ، ويُنظر إليه كتدبير فعال للرقابة الداخلية تم إنشاؤه من قبل الإدارة لتوفير ضمان تنفيذ الضوابط المعمول بها وكفائتها. وهو يستخدم سلسلة من الضوابط والإجراءات لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية بشكل مستمر، وحماية أصول المنظمة وأموالها، والتحقق من امتثال الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية لهم (دليل التدقيق رقم ٤ : ٣) .

ويرى الباحثان أن نظام الرقابة الداخلية يشمل أنواعاً مختلفة تتناول مجموعة واسعة من الجوانب المؤسسية، إذ يركز كل نوع على مجال محدد، بما في ذلك الوظائف المالية والمحاسبية والإدارية والتشغيلية والتدقيقية والرقابة الداخلية وتسعى جميع أساليب الرقابة الداخلية المذكورة أعلاه إلى تسهيل الاستمرارية التشغيلية، وتخفيف المخاطر، وتحسين الكفاءة والامتثال داخل الوحدة الاقتصادية .

٢-٢ إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث - مدخل فلسفي

٢-٢-١ مفهوم إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث

إدارة مخاطر المشروع - التوافق مع الاستراتيجية والأداء: بعد إصدار إدارة مخاطر المشروع ERM، نشأت مخاطر جديدة، وتطورت تعقيدات المخاطر الحالية. استجابة لذلك، تم تعديل إطار عمل إدارة المخاطر المؤسسية في عام ٢٠١٧ وتمت إعادة تسميته باسم إدارة المخاطر المؤسسية - التكامل مع الاستراتيجية والأداء. يعترف المصطلح الجديد ويؤكد على أهمية دمج المخاطر في صياغة استراتيجية العمل لتعزيز الأداء العام للوحدة الاقتصادية : (Romney and Steinbart , 2021) (329)، ويعرف إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث لعام ٢٠١٧ بأنه الثقافة والقدرات والموارد والممارسات التي تتكامل مع

صياغة الإستراتيجيات والأداء الذي تعتمد عليه الوحدات الإقتصادية في إدارة المخاطر بهدف توليد القيمة المستدامة والمحافظة عليها وإدامتها (Anderson and Frigo , 2020 : 3) .

٢ - ٢ - ٢ مكونات ومبادئ إدارة مخاطر المشروع المحدث :

يتكون الإطار من خمسة مكونات مترابطة لإدارة المخاطر المؤسسية. يصور الرسم البياني للشريط الحلزوني قوس قزح أدناه هذه المكونات وارتباطها بهدف الكيان ورؤيته وقيمته الأساسية. تشير الأشرطة الثلاثة في الشكل إلى الاستراتيجية وتحديد الأهداف باللون الأزرق، ومكون الأداء باللون الأخضر، وتقييم وتحسين العمليات المشتركة داخل الكيان باللون الأرجواني. يشير الشريطان الأصفران إلى الحوكمة والثقافة، بينما يشير الشريط الأحمر إلى المعلومات والاتصالات وإعداد التقارير، وكلها تدعم إدارة المخاطر المؤسسية.

يوضح الرسم البياني أن دمج إدارة المخاطر المؤسسية في إنشاء الاستراتيجية وصياغة أهداف العمل وتنفيذها والأداء قد يزيد من القيمة. إدارة المخاطر المؤسسية ديناميكية. يتم تضمينه في تشكيل الاستراتيجية، وتحديد هدف العمل، وتنفيذه عبر اتخاذ القرارات اليومية.

شكل (٢) نموذج شريط إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث



Source: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance. COSO, page (21).

ويخلص الشكل مكونات ومبادئ إطار إدارة مخاطر المشروع COSO المحدث لعام ٢٠١٧

شكل (٣) مكونات ومبادئ إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث



Source: Smartsheet. (n.d.). Retrired from: www.smartsheet.com.

ويوضح الشكل (٣) إطار COSO لعام ٢٠١٧، مع خمسة مكونات وعشرين مفهوماً أساسياً. يتم تقديم الإطار في وسائط تسهل الوصول للاستشارة السريعة.

جدول (١) المكونات الخمس والمبادئ العشرين لإطار إدارة مخاطر المشروع المحدث

المبادئ العشرين	المكونات الخمسة الرئيسية
١. ممارسة مجلس الإدارة لغرض الرقابة على المخاطر وإدارتها. ٢. إنشاء الهياكل التشغيلية ٣. تعريف الثقافة المطلوبة ٤. إظهار الالتزام بالقيم الجوهرية ٥. جذب الأفراد الأكفاء وتمييزهم والاحتفاظ بهم	الحوكمة والثقافة
٦. تحليل نطاق الأعمال ٧. تحديد الرغبة في المخاطرة ٨. تقييم الاستراتيجيات البديلة ٩. صياغة أهداف الأعمال	الاستراتيجية وتحديد الأهداف
١٠. تحديد المخاطر ١١. تقييم شدة المخاطر ١٢. ترتيب المخاطر حسب الأولوية ١٣. تنفيذ الاستجابات للمخاطر ١٤. تطوير طريقة عرض محفوظة المخاطر.	الأداء
١٥. تقويم التغيير الجوهري ١٦. مراجعة الأداء والمخاطر ١٧. متابعة التحسين في إدارة المخاطر المشروع ERM	المراجعة والتنقيح
١٨. رفع مستوى المعلومات والتكنولوجيا ١٩. توصيل معلومات المخاطر ٢٠. الإبلاغ عن المخاطر والأداء والثقافة	المعلومات والاتصالات والإبلاغ

Source : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017) .
Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance . COSO , page (22).

٢-٢-٣ هدف إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث ٢٠١٧

إن دمج أساليب إدارة مخاطر المشروع في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية يعزز عملية اتخاذ القرار في الحوكمة والاستراتيجية وصياغة الأهداف والعمليات اليومية. كما أنه يحسن الأداء من خلال مواءمة الاستراتيجية وأهداف العمل بشكل أوثق مع المخاطر. إن الجهد الدقيق اللازم لدمج إدارة مخاطر المؤسسة يوفر للكيان الاقتصادي استراتيجيات محددة لتوليد القيمة واستدامتها وتحقيقها (COSO , 2017 : 3) .

٢-٢-٤ مزايا وفوائد تطبيق إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تدرك القضايا القادمة وأن تتكيف معها، مع الانخراط في اتخاذ القرارات بوعي وفهم متزايدين للمتغيرات والاحتمالات الخارجية والداخلية. يتطلب توليد القيمة أن تدمج الكيان الاقتصادي أساليب إدارة المخاطر في عملية توليد القيمة جنباً إلى جنب مع الاستراتيجيات وإجراءات إدارة الأداء، لتحقيق المزايا المرتبطة بالقيمة واستدامتها ، تتضمن مزايا وفوائد إدارة مخاطر المشروع القدرة على الآتي :

أ- توسيع نطاق الفرص عبر تقييم كافة الخيارات المعقولة ، بما في ذلك الأبعاد الإيجابية والسلبية للمخاطر ، مما يمكن الإدارة من تمييز الفرص والصعوبات المميزة المرتبطة بالمشاريع الحالية والمستقبلية.

ب- تعزيز النتائج والمزايا الإيجابية مع التخفيف من المفاجآت السلبية: تعمل إدارة المخاطر المؤسسية على تمكين المنظمة من زيادة قدرتها على تحديد المخاطر وصياغة الاستجابات المناسبة، وبالنتيجة تعظيم النتائج الإيجابية وتقليل التحديات غير المتوقعة والتكاليف أو الخسائر المرتبطة بها (COSO , 2017 : 6-7) .

ج- تحسين التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات وتنفيذها عن طريق ضمان فهم شامل ومنظم لأهداف الوحدة الاقتصادية والمخاطر ذات الصلة بتلك الأهداف (Kamioka and Cronin , 2020 : 6) .

د- تعزيز الأداء العام للوحدة الاقتصادية عن طريق زيادة احتمال تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية مع تقليل تقلب الأداء الذي قد يؤدي إلى عدم الاستقرار التنظيمي.

هـ- تحسين تخصيص رأس المال والموارد عبر توفير معلومات أفضل لتقييم التكاليف والفوائد في هذه القرارات.
و- زيادة القدرة على التكيف والمرونة التنظيمية بواسطة مساعدة الوحدة الاقتصادية على تحديد التغيير الخارجي والداخلي والاستجابة له بطريقة أكثر ملاءمة ودمجا. توجد المخاطر في كل قرار تقريبا. وبالتالي، من أجل أن تكون قابلة للتكيف والمرونة من الضروري دمج ادارة المخاطر بشكل كامل في عملية صنع القرار في جميع انحاء الوحدة الاقتصادية .
ز- موازنة شهية المخاطرة مع الاستراتيجية: تشير شهية المخاطرة إلى مدى المخاطرة التي تكون المنظمة مستعدة لتحملها في سعيها لتحقيق أهدافها. تعطي الإدارة الأولوية لشهية الوحدة الاقتصادية للمخاطرة عند تقييم الخيارات الاستراتيجية وبعد ذلك عند وضع القيود على المخاطر السلبية.

ح- تحسين قرارات الاستجابة للمخاطر: توفر إدارة المخاطر المؤسسية الدقة المطلوبة للكشف عن المخاطر والاختيار من بين الحلول المحتملة لها - القضاء عليها أو تخفيفها أو نقلها أو قبولها (Robert j. chapman , 2011: 11) .
ويرى الباحثان إن إطار COSO لإدارة مخاطر المشروع إطار إستراتيجي يسمح للوحدات الاقتصادية بدمج إدارة المخاطر في جميع جوانب عملياتها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية وتعزيز الأداء المؤسسي وحماية أصول الوحدة الاقتصادية والالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.

٢-٣ دور إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم تقييم ICS على وفق إطار ERM المحدث نتيجة التكامل والإندماج الإيجابي بينهما فكل منهما مكمل ومعزز للآخر رغم إن إطار ERM المحدث أكثر عمقا من نظيره نظام الرقابة الداخلية فهو يوفر المكونات التي تسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل فاعل إذ يتم تكامل أنشطة الرقابة الداخلية ضمن منهج أوسع لإدارة مخاطر المشروع وتساعد عملية التكامل بين الإطار ونظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية على تحقيق مجموعة من الفوائد أبرزها الآتي :

أ. زيادة التنسيق المشترك : تتساق الأنشطة الرقابية للوحدات الاقتصادية بشكل متكامل نتيجة دمج مكونات كل من النظام والإطار وذلك بعد أن كانت الأنشطة الرقابية ضعيفة جداً في الماضي.

ب. تعزيز الإستجابة للمخاطر : تُعد الضوابط الداخلية في المقام الأول أداة لإدارة المخاطر (مع ان تقييمات الضوابط قد تُساعد أيضاً في تحديد مخاطر جديدة) ، حيث يُساعد تنسيق الضوابط الداخلية مع إدارة مخاطر المشروع على تعزيز قدرات نظام الرقابة الداخلية على توليد إستجابات أكثر فعالية للمخاطر .

ج. زيادة العائد على الإستثمار : فعن طريق الإستفادة من الإستثمارات الموجودة بالفعل لوظائف الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر المشروع ، ينتج كل تكامل مخرجات قوية بيان ضمان للرقابة الداخلية وملف مخاطر لإدارة مخاطر المشروع فهي أكثر قيمة لأنها تعتمد على عمل بعضها البعض جراء الإندماج والتنسيق بين المكونات والوظائف المشتركة .

وبالنسبة ، إيجاد حلول أكثر فعالية وإستهدافاً للمخاطر التي تؤثر على الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية والإمتالية وإعداد التقارير للوحدة الاقتصادية ، أما أبرز نقاط التكامل فهي كالآتي :

أ. تحديد المخاطر وتقييمها وإعطاء الأولوية لها ، بإستخدام بيانات الرقابة الداخلية لقياس إحتمالية المخاطر والفجوات .

ب. وضع خطط الإستجابة للمخاطر ، بما في ذلك تقييم فعالية الضوابط وتحديد الثغرات أو نقاط الضعف المادي.

ج. مراقبة ملف المخاطر وإعداد التقارير عنه ، وتنسيق الضوابط الحالية مع المخاطر وإعادة تخصيص الموارد حسب الحاجة .

إن تطبيق صرامة تقييم نظام الرقابة الداخلية على مخاطر المشروع يمكن ان يؤدي إلى إتخاذ قرارات أفضل ومبنية على الأدلة وحلول أكثر نجاعة تعالج المخاطر التي تؤثر على أهداف الوحدة الاقتصادية .

وفي السياق نفسه ، يعمل إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث على التحسين المستمر لفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتقييمها فهو يهتم ب (جميل ، ٢٠١٤ : ١١٥) :

أ. تطوير الموارد البشرية وتدعيم الأنظمة والتشريعات واللوائح الداخلية .

ب. يحافظ على الأصول وسلامة ودقة المعلومات .

ج. رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق مراقبة المخاطر المالية والتشغيلية والتقريرية والإستراتيجية بواسطة مكونات الإطار الخمس المتمثلة بالحوكمة والثقافة ، تحديد الأهداف والإستراتيجية ، الأداء ، التفتيح والمراجعة ، والمعلومات والإتصالات والإبلاغ بهدف تحقيق أهداف كل من نظام الرقابة الداخلية والتي هي جزء من أهداف إطار إدارة مخاطر المشروع وبلا شك فهي متطابقة مع أهداف الوحدة الإقتصادية الموضوعة.

وسيعمد الباحثان على إستخدام آليات إجرائية لعملية تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار إدارة مخاطر المشروع المحدث بنسخته الأخيرة تتألف من خطوات تم وضعها بموجب معايير خاصة بهذا الإطار إذ إن عملية إدارة المخاطر في إطار ERM المحدث تعد آلية ضرورية وجوهر عمل هذا الإطار تتطلب خطوات متسلسلة بشكل منطقي تكمل كل منها الأخرى فهي تساعد على إدارة المخاطر التي ربما تتعرض لها الوحدة الإقتصادية بطريقة منهجية ومنطقية وشاملة وبشكل مترابط وصولاً إلى إدارة المخاطر التي تعيق أو تمنع الوحدة الإقتصادية من بلوغ أهدافها الإستراتيجية والأداء المخطط له ، كما إنه في بعض الأحيان يجري تحويل هذه المخاطر لفرص سانحة بعد إستغلالها .

ويبين الشكل أدناه الدورة الكاملة لخطوات عملية إدارة مخاطر المشروع المستمرة التي يوفرها إطار ERM المحدث لعام ٢٠١٧ : (walker and shenkir , 2013 : 14)

شكل (٤) الخطوات الستة لإدارة مخاطر المشروع على وفق إطار ERM



Source : Walker , Paul L . , & Shenkir , William G. , 2013 , " Enterprise Risk Management: Frameworks, Elements, and Integration " , page (14) .

٣- الجانب العملي

٣-١-٣ تقويم ICS على وفق إطار ERM المحدث في المصنع عينة البحث

يتضمن هذا الجزء من البحث نبذة تعريفية عن مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف فضلاً عن دراسة البيئة الرقابية (الداخلية) للمصنع وتقييمها .

٣-١-٣-١ نبذة تعريفية عن المصنع : تأسس مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في النجف الأشرف بموجب الفقرة الثانية من المادة الرابعة من قانون المؤسسات العامة رقم (٩٠) لسنة ١٩٧٠ ، واستناداً إلى قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة للصناعات النسيجية المرقم (١٣) والمتخذ في الجلسة (١٨٩) في ٢٩/١٢/١٩٨٤ بأسم "المنشأة العامة لصناعة الألبسة الرجالية في النجف" ولها شخصية معنوية مستقلة تتمتع بالأهلية الكاملة لتحقيق أغراضها، وضع حجر الأساس للمشروع في ٢٠ شباط ١٩٨١ وبكلفة (١٦.٥) مليون دينار عراقي .

تم إنشاء المشروع في الفترة (١٨/٥/١٩٨٠ - ٣٠/٤/١٩٨٣) وإستلامه في تموز / ١٩٨٥ بعد التوصل إلى صيغة تسوية مع الشركة بسبب التأخير، أما التشغيل التجريبي فكان من سنة (١٩٨٦ - ١٩٨٧) وبدء الإنتاج التجاري سنة/ ١٩٨٨ من خلال (١٦)

خط إنتاجي متخصص بإنتاج الألبسة الرجالية، حيث بلغ إجمالي المبيعات منذ التشغيل وحتى عام ٢٠٠٢ أكثر من (عشرة ملايين) بدلة رجالية فضلاً عن (ثمان ملايين) قطعة ألبسة متنوعة لكافة الفئات.

تم دمج المصنع في عام ١٩٨٧ مع الخياطة الحديثة في بغداد ، أما في عام ١٩٨٨ تم تأسيس الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل وكان مصنع الألبسة الرجالية في النجف أحد معاملها، ونتيجة للعمليات العسكرية على العراق في عام ٢٠٠٣، وتعرض المصنع إلى القصف الجوي فقد توقف المصنع عن الإنتاج نتيجة الأضرار التي بلغت نسبتها (٩٠٪)، إذ بقي المصنع متوقفاً عن العمل حتى عام ٢٠٠٥، فقد تمت إعادة تأهيل المصنع وإحاقه بالشركة العامة للصناعات النسيجية إحدى التشكيلات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن وبطاقة تصميمية (٧٢٦,٠٠٠) قطعة لغاية عام ٢٠١٠، وفي عام ٢٠١١ أصبحت (٩٢٦,٠٠٠) قطعة بعد افتتاح خط مشروع البدلة المطورة ، ويرتبط بالمصنع حالياً ثلاثة معامل وتبلغ الطاقة التصميمية حالياً ١٠٢٦,٠٠٠ قطعة للمعامل الثلاثة لغاية ٢٠٢٤/١٢/٣١ وكآلاتي :

-معمل المنتجات الطبية : تم تحديثه خلال عام ٢٠٠٦ بكلفة اجمالية بلغت (١٨٦٨) مليون دينار والتطوير مستمر للسنوات اللاحقة وتم اضافة تكنولوجيا حديثة للمكائن والمعدات.

-معمل البدلة الرجالية : تم انجازه خلال عام /٢٠١٠ الذي اضاف الى منتجات المصنع تطوراً كمياً ونوعياً للألبسة الرجالية بكلفة بلغت (١١٧٠٠) مليون دينار.

- معمل المنتجات العسكرية: تم انشاؤه عام/٢٠١٤ بكلفة اجمالية بلغت (٤٠٥٠) مليون دينار لانتاج الالبسة العسكرية .

٣-١-٢ واقع نظام الرقابة الداخلية في مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف من خلال الزيارات الميدانية التي قام بها الباحثان والمناقشات والمعلومات التي حصل عليها من مدير التدقيق الداخلي بالمصنع توصل إلى النتائج الآتية :

- يمتلك المصنع نظام رقابة داخلية يتألف من سلسلة من الإجراءات والصلاحيات الموكلة للموظفين لحماية أصوله وضمان دقة المحاسبة وتعزيز كفاءة الإنتاج وتعزيز الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والتوجيهات الموضوعية مسبقاً وتنفيذ المسؤوليات الموكلة إليهم بشكل فعال.

- يمتلك المصنع هيكلًا تنظيمياً يحدد قنوات الاتصال والمحاسبة بين العديد من الإدارات وأقسامها المعنية داخل المصنع.

- يوجد فصل واضح بين الأنشطة والمسؤوليات داخل المصنع.

- يتم تنفيذ برامج التطوير والتدريب للموظفين عبر الإدارات المتعددة حسب الحاجة. يتم أخذ المؤهلات الأكاديمية في الاعتبار في المهام الموكلة للعمال ، ولا تزال الرقابة الداخلية داخل المصنع تعتمد على الأهداف والمفاهيم والآليات التقليدية، على الرغم من التحولات الكبيرة في بيئة الأعمال ومنهجيات الإدارة والرقابة المعاصرة. وقد دفع هذا الوضع الباحثان إلى تحديد إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) لعام ٢٠١٧ وتوضيح مبادئها الحديثة في سياق المؤسسة الاقتصادية المتمثلة بمصنع الألبسة الرجالية الجاهزة ، ويهدف إطار عمل إدارة مخاطر المشروع إلى تعزيز وصقل نظام الرقابة الداخلية مع معالجة أوجه القصور فيه ، مما يشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية موجود ويلعب دوراً مهماً في المصنع . ومع ذلك، فهي لا تتوافق بشكل فعال مع التغييرات الكبيرة والسريعة والمستقبلية التي تدفعها المنافسة الشديدة ومتطلبات عبء العمل.

٣-١-٣ تقويم ICS على وفق ERM المحدث في عينة البحث :

إن بيئة الرقابة الداخلية هي المكون الأول لنموذج COSO ، وتعمل بشكل مشابه لنظام المناعة الداخلي لأي كيان اقتصادي ، إن فعالية هذا النظام تمكن مكونات الرقابة الداخلية من التعامل مع الأهداف الأربعة (الإستراتيجية، التشغيلية، إعداد التقارير، الالتزام) للوحدة وأقسامها الفرعية . حيث ركز الباحثان على إيجاد نقاط القوة والضعف داخل بيئة الرقابة والتي تتألف من عناصر ومكونات فرعية وهي (الاستقامة والقيم الأخلاقية للعاملين ، الإلتزام بالصلاحيات ، مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق ، فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي ، البناء التنظيمي ، وسياسات وممارسات الموارد البشرية) ، المكون الأول لأنظمة الرقابة الداخلية. وتم تحديد البيئة الداخلية بالطرائق الآتية :

٣-١-٣-١ الاستقامة والقيم الأخلاقية للعاملين.

تم دراسة الاستقامة والقيم الأخلاقية للعاملين في المصنع من جوانب متعددة شملت الآتي :

أولاً: فحص الضوابط الإحترازية للرقابة الداخلية للقوانين والتعليمات المتعلقة بالسلوك المهني.

يلتزم المصنع بمدونة قواعد السلوك المهني لموظفي الدولة والقطاع العام الصادرة عن هيئة النزاهة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥، المعدلة لاحقاً بالتعديل الأول رقم (١) لسنة ٢٠٠٦، والتي تتضمن (٢١) مادة قانونية تحكم سلوك الموظفين داخل المصنع وتحدد العقوبات للمخالفين بناءً على طبيعة المخالفة، كما هو مفصل في الجدول رقم (٢).

الجدول (٢) التدابير الوقائية للحكومة الداخلية في السلوك المهني

أنواع العقوبات	القانون الذي يعاقب الموظف المخالف	المسؤولية المترتبة عليه	نوع المخالفة المرتكبة من قبل الموظف
لفت النظر، الإنذار، قطع راتب، التوبيخ، تنزيل درجة، فصل، عزل	قانون إنضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المادة (٨)	مسؤولية إدارية	أخطاء مالية أو إدارية أو فنية
الجرم المخلة بواجبات الوظيفة/المادة (٢٩٥) تزوير المحررات، المادة (٣٠٠) إتلاف محررات، المواد (٣٠٧-٣١٤) الرشوة، المواد (٣١٥-٣٢١) الاختلاس، المواد (٣٢٢-٣٤١) تجاوز الموظف حدود واجباته، المادة (٤٣٧) إفشاء السر.	قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ (المعدل) الباب السادس	مسؤولية جزائية	الفعل المرتكب من قبل الموظف جريمة
المادة (٢١٨) عقوبة الحبس على كل مسؤول في الشركة أعطى عن عمد بيانات أو معلومات غير صحيحة إلى جهة رسمية حول نشاط الشركة أو أسهم أعضائها أو حصصهم أو كيفية توزيع الأرباح.	قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل)		
المواد (٢٠٤ و ٢١٩ و ٩٣٤) عالجت المسؤولية المدنية.	القانون المدني رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠	مسؤولية مدنية	
الموظف أو المكلف بخدمة عامة أو الشركة العامة أو الخاصة أو المقاول الذي يلحق الضرر بالمال العام نتيجة إهماله أو تقصيره أو مخالفته للقوانين والأنظمة والتعليمات، يتحمل المذكورين أعلاه مسؤولية التعويض عن تلك الأضرار.	قانون التضمين رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٦		

المصدر: من إعداد الباحثان.

نقاط القوة:

- يطبق المصنع إجراءات وقائية إلزامية فيما يتعلق بسلوك العمل.

- تتضمن القواعد واللوائح المعمول بها ضوابط احترازية على سلوك العمل، وتصنيف نهائي للمخالفات، والغرامات المقابلة لكل حالة.

نقاط الضعف:

- افتقار غالبية الموظفين إلى الوعي بالقوانين واللوائح المتعلقة بالإجراءات الوقائية.

- فشلت النقابات العمالية ومعظم المهن، باستثناء نقابة المحاسبين، بتوفير معايير لسلوك المهني والأخلاقي.

ثانياً: ضوابط الترشيح للمناصب الإدارية والقيادية.

كشفت الزيارات المستمرة والمحادثات والأحاديث مع مديري الأقسام والشعب في المصنع عن وجود خلل في إجراءات شغل الوظائف. يفتر المصنع إلى إجراءات وأنظمة محددة للتحكم في اختيار الأشخاص المناسبين للأدوار الإدارية، سواء من داخل القسم أو قسم آخر في المصنع أو من الشركة ككل. يتم تعيين المناصب الإدارية من قبل مدير المصنع ومجلس الإدارة وأحياناً لجنة مكونة من ٣-٥ أفراد، قد يكونون موظفين من نفس الأقسام أو أقسام مختلفة، بناءً على الرؤية الاستراتيجية للإدارة العليا للمصنع أو الشركة.

ثالثاً: موقف الإدارة من الجهات الرقابية والتدقيق الداخلي.

هناك العديد من الهيئات الرقابية الداخلية والخارجية التي تعمل بشكل مستمر للإشراف على تنفيذ الأهداف والأنشطة المقررة، وتوضح الجدول رقم (٣) الهيئات الرقابية الأساسية:

جدول (٣) أهم الجهات الرقابية ومهامها.

المهام	جهة الإرتباط	الجهة الرقابية
تعمل وفق نص قانون الشركات، وتقوم بإصدار ثلاثة أنواع من التقارير. (١) تقرير الأول داخلي يتضمن الملاحظات التنظيمية الغير مؤثرة على المركز المالي. (٢) التقرير الثاني يتضمن الملاحظات ذات التأثير على المركز المالي للمصنع توجه إلى مجلس الإدارة في الشركة. (٣) التقرير الثالث يتضمن أهم الملاحظات المؤثرة على المركز المالي توجه إلى وزير الصناعة.	ديوان الرقابة المالية الاتحادي (مستقل)	هيئات ديوان الرقابة المالية الاتحادي
دور يتمثل في متابعة تطبيق القوانين والتعليمات وتنفيذ الخطط، إلا إن التدقيق الداخلي في المصنع لازال في الإطار التقليدي المتمثل بالتدقيق المالي، ولم ينتقل إلى دور الأهداف المفترضة.	مدير المصنع	التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثان .

ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف من جدول رقم (٢) أعلاه.

نقاط القوة:

- وجود مجموعة متنوعة من الهيئات الرقابية التي تشرف على عمليات المصنع.
- المشاركة التعاونية للإدارة مع الهيئات الرقابية والاستجابة لملاحظاتها واقتراحاتها.
- تعمل الهيئات الرقابية على وفق التشريعات.
- تضفي هذه الهيئات صفة الإلزام.

نقاط الضعف:

- وظيفة الهيئات الرقابية فيما يتعلق بالإدارة هي تقييم الأحداث الماضية، وتفتقر إلى القدرة الوقائية.
- ثمة نقص في التعاون بين الهيئات الرقابية.
- التركيز على البعد الإجرائي بدلاً من البعد الاستراتيجي.
- إن تعدد الهيئات الرقابية وتنوع أصولها يعيق ويقلق الإدارة في تقديم المعلومات حول الأحداث الماضية، وبالتالي تفويض وظيفتها المستقبلية.
- تتدخل الكيانات الرقابية الحكومية بنشاط في عمليات المصنع وتمارس قدرات مختلفة، مع إمكانية وصول التقارير إلى العديد من الهيئات، مما يعيق إنتاجية الإدارة والموظفين ويخفق الإبداع.

٣-١-٢-٣ الإلتزام بالصلاحيات

تم التأكد من الإطار التشغيلي للشركة والصلاحيات الممنوحة من قبل الوزارة والإدارة العليا لأقسام المصنع من خلال تحليل الوثائق المتعلقة بتفويض الصلاحيات والمسؤوليات والتشريعات ذات الصلة ، إلى جانب الزيارات والملاحظات المستمرة للشركة والمصنع ، وكذلك ردودهم على الاستفسارات الآتية :

أولاً : مدى اتفاق الصلاحيات مع أهداف الشركة .

تبدو الصلاحيات غير متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية ولم يتم تعديلها في ضوء التطورات الأخيرة، على الرغم من بقاء أهداف الشركة دون تغيير لأزمان طويلة. يجب على المصنع توثيق وتوضيح وتصنيف وقياس معدلات تحقيق أهدافه، والتحقق في العوامل التي تساهم في تراجع الأداء والنشاط، ولا مركزية السلطة من خلال تفويض صلاحيات شاملة للأقسام التشغيلية وفقاً لوصف الوظائف والمسؤوليات المحددة واهتمامات العمل، مصحوبة بالمراقبة والإشراف المستمر. وبالتالي ، من غير العملي تصوير درجة التوافق بين الأهداف والصلاحيات، مما يمثل نقطة ضعف للمصنع .

ثانياً : سياسات الإدارة ومدى تعلقها بالتصريح بالمعاملات.

وقد طبقت الوزارة استراتيجية الأداء المركزي في تفويض الصلاحيات وفحصها ، حيث يجب مراجعة القرارات من قبل جهات عدة للحفاظ على المال العام وتجنب التلاعب وإساءة استخدام السلطة. وقد تم تطبيق هذه السياسات في وقت محدد اتسم بظروف

نظامية واقتصادية متميزة، ولا تزال سارية المفعول رغم التغيرات في الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية، فضلاً عن الانفتاح المتزايد على الأسواق العالمية. ويمتد استخدامها إلى عدة مجالات حكومية، مما أدى إلى تأخير المصنع في تلبية متطلبات السوق على الفور بسبب تأخير اتخاذ القرار، مما أثر سلباً على علاقات المصنع بعملائه.

نقاط القوة:

- الدقة في اتخاذ القرار.

- منع التلاعب وإساءة استخدام السلطة.

نقاط الضعف:

- إطالة عملية اتخاذ القرار بسبب الحاجة إلى مرور عدة أفراد عبر مختلف الكيانات الإدارية.

- توقف وظائف وفعالية الإدارة والموظفين في المصنع.

- تناقضها مع الإطار الاقتصادي الدستوري (السوق المفتوحة) والفشل في معالجة سياسات السوق والمنافسة بين المنتجات المحلية والمستوردة، حيث تظل ضمن حدود السياسات الاقتصادية الموجهة.

- إن المنطق وراء تفويض السلطة هو ضمان توفير الضمانات لحماية الأموال العامة، دون التركيز على السياسات المتعلقة بصياغة الاستراتيجية وتحديد المخاطر وتطوير بيئة داخلية تتوافق مع تحقيق الأهداف.

٣-٣-١-٣ مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق

لقد تناول إطار إدارة المخاطر المؤسسية وظيفه الحوكمة داخل البيئة الداخلية للشركة (المصنع) من خلال الجهات المسؤولة عن الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات، ومن ثم تحليل دور هيئات الحوكمة داخل المنظمة.

أولاً: مجلس الإدارة

يُعدُّ المصنع أحد كيانات الشركة العامة للصناعات النسيجية الحلة. ويتألف مجلس الإدارة، كما هو منصوص عليه في الفصل الثاني من المادة (٤) من النظام الداخلي للشركة العامة للصناعات النسيجية رقم (١٦) الصادر في ٢٠٠٠/١/١، من مدير عام الشركة رئيساً وثمانية أعضاء معينين، وتحديداً:

- أربعة أعضاء يختارهم الوزير من بين رؤساء كيانات الشركة ممن يمتلكون الخبرة والتخصص في هذا المجال.

- عضوين يتم اختيارهما من بين القوى العاملة في الشركة.

- عضوين من ذوي الخبرة والكفاءة يختارهما الوزير من مصادر خارجية ويقرهما مجلس الرأي

ويتكون المجلس من ثلاثة أعضاء احتياطيين: واحد يختاره الأعضاء واثنان يرشحهما الوزير، ويختار من بين الأعضاء في أول جلسة نائب لرئيس المجلس ويتولى مهام الرئيس في حالة غيابهم، ويتولى المجلس مهامه وفقاً للمادة (٦) من النظام الأساسي على النحو المبين أدناه:

أ- إقرار الخطط والموازنات السنوية المخصصة خلال أشهر السنة وفصولها .

ب- التصديق على الحسابات الختامية والتقرير السنوي للشركة.

ج- الموافقة على توسيع خطوط التصنيع أو إنشاء خطوط إضافية.

د- الموافقة على أنظمة حوافز الإنتاج التي تعدُّ جزءاً لا يتجزأ من تكاليف الإنتاج.

هـ- اقتراح نسب وقواعد تقاسم الأرباح.

و- الموافقة على موظفي الشركة وتلبية احتياجاتها من القوى العاملة وتعيين العاملين وترقيتهم وتنفيذ الأنظمة المتعلقة بالخدمة والانضباط والتقاعد وفقاً لذلك.

ز- تحليل التقارير الشهرية لعمليات الشركة لتقييم مستويات الأداء في الإنتاجية والإدارة والتسويق والمالية وتقييم مدى توافقها مع الأهداف الاستراتيجية للشركة مع اتخاذ القرارات اللازمة وفقاً لذلك.

- ح- الإشراف على وتقييم مدى التزام المنتجات بمتطلبات مراقبة الجودة والالتزام بالصيغ التركيبية للمواد الداخلة في عملية التصنيع وغيرها من الجوانب المرتبطة بذلك.
- ط- تنفيذ الإجراءات اللازمة بشأن التقارير المقدمة من المراجعة الداخلية والتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة استجابة لملاحظات ديوان الرقابة المالية.
- ي- الموافقة على الاتفاقيات التجارية التي تبرمها الشركة مع الجهات الخارجية سواء كانت أفراداً أو شركات وتقييم مدى التزامها بالشروط القانونية ذات الصلة.
- ك- الإشراف على عملية التسويق وشراء المواد الخام وبرنامج الاستيراد وغيرها من العمليات المؤسسية مع تقييم نتائج تنفيذ الخطة.
- ل- الموافقة على أنشطة الإقراض والاقتراض للمؤسسات المالية وغيرها من الكيانات العامة وفقاً للأنظمة القانونية.
- م - الموافقة على التحويلات خلال السنة المالية في بنود ميزانية الشركة بما يتناسب مع احتياجات التشغيل، والحصول على موافقة الوزارة عند طلب مبالغ إضافية لبنود الميزانية المخطط لها.
- ن - تشكيل لجان من أعضائها أو من خارجها لتنفيذ بعض المهام، وربما تخويلها الصلاحيات اللازمة.
- س - وضع برنامج شامل لتعزيز وترقية العمليات الصناعية للشركة والقضايا المرتبطة بها ضمن إطار زمني يحدده مجلس الإدارة.
- ر - الترخيص بشطب الأصول المخزنية المتضررة التي لا تزيد قيمتها على خمسين ألف دينار، وذلك بعد أن تقرر لجنة فنية متخصصة أن الضرر نتج عن ظروف خارجة عن إرادة العاملين، بالإضافة إلى الترخيص بشطب الأصول الثابتة التي انتهت صلاحيتها أو أصبحت غير اقتصادية، وذلك بناء على تقرير من لجنة متخصصة.
- ش- تنفيذ الإجراءات القانونية وإتمام العقود اللازمة لإدارة عملياتها وفقاً للتشريعات ذات الصلة.
- ت- اعتماد استراتيجيات الأسعار لسلعها بالعمليتين المحلية والدولية، وكذلك اعتماد قنوات التسويق.
- ث- الموافقة على استراتيجية البحث والتطوير للشركة، مع مراقبة تنفيذها وتطبيقاتها.
- خ- وضع الضوابط اللازمة لشراء المواد الخام التشغيلية والاحتياطية والمعدات والآلات والأدوات وأي مواد أخرى ضرورية للشركة، وكذلك تنفيذ الضوابط التي تضمن التشغيل الفعال والأمن للمؤسسة وفقاً للقوانين والأنظمة والتوجيهات المعمول بها.
- ذ- الموافقة على استثمار الفوائض النقدية عن طريق المساهمة في الشركات المساهمة أو التعاون معها في تنفيذ المشاريع التي تحقق أهداف الشركة وبما يتفق مع الأنظمة القانونية.
- يمكن تحديد نقاط القوة والضعف المذكورة أعلاه على النحو التالي:

نقاط القوة:

- تم إنشاء مجلس إدارة على وفق قانون الشركات.
- تتحكم منظمة في عمليات المجلس، وتحدد عدد أعضائه وعملية اختيار تعيينهم.
- تحدد القواعد الداخلية للشركة الإطار التشغيلي للمجلس وتمنحه القدرة على الإشراف على جميع الأنشطة داخل المنظمة.
- يتمتع المجلس بالقدرة على صياغة الخطط للشركة.

نقاط الضعف:

- يفتقر المصنع إلى مجلس إدارة متخصص، ويعتمد بدلاً من ذلك على مجلس مرتبط بالأعمال العامة التي يعد أحد مكوناتها، مما يقلل من قدرته على الإشراف والتنظيم.
- تركيز المجلس على فرض عمليات العمل العادية، متجاهلاً البروتوكولات الحاسمة المتعلقة بالبناء الاستراتيجي.
- فشل مجلس الإدارة في دمج أفكار الحوكمة واستخدام الأطر المعاصرة للرقابة الداخلية.

ثانياً: الإدارة

تم تحليل تصرفات الإدارة العليا في المصنع من خلال ردود المصنع، ممثلة في إدارات التخطيط والتدقيق الداخلي، على الاستفسارات والزيارات الميدانية وفحص الأوامر الإدارية ذات الصلة والقرارات التنفيذية التي تسهل عمل وحدات المصنع . كما

شمل هذا التحليل التقارير الإدارية ومحاضر الاجتماعات الدورية مع المستويات الإدارية داخل المصنع وتقارير الأداء الصادرة عن الإدارة أو أي جهة داخلية أو خارجية أخرى.

نقاط القوة:

- نفذت الإدارة قرارات تنفيذية لتبسيط وتنظيم عمليات الوحدات وفقاً لمجالاتها المعنية، بما في ذلك التسويق والإنتاج والمالية والإدارة والعمليات.
- شكلت إدارة المصنع مجلساً يسمى مجلس الإدارة للاجتماع مع المستويات الإدارية لمعالجة التحديات والقضايا والتطورات الجديدة، مع النظر في المقترحات لتسهيل اتخاذ القرارات المستتيرة.
- تعمل الإدارة على أساس المكافأة والعقاب، فتكافئ الناجحين في أداء واجباتهم وتعاقب الفاشلين والمخالفين للنظام الداخلي.

نقاط الضعف:

- فشلت الإدارة في صياغة خططها السنوية والإستراتيجية بما يتماشى مع المخاطر والتطورات والفرص، ولم تقم بتقييم تأثيرها على تحقيق الأهداف، حيث لا تزال فكرة إدارة المخاطر غير مألوفة بالنسبة لها.
- فشلت إدارة المصنع في إعداد تقارير ربع سنوية ونصف سنوية وسنوية عن أنشطتها، وتوضيح موقفها من تنفيذ الخطة، وتقديم هذه الوثائق إلى مجلس الإدارة.

ثالثاً: لجنة التعيينات ولجنة التدقيق

ترى الإدارة العليا ومجلس الإدارة أن إنشاء لجنة التدقيق أو لجنة التعيينات أو أي لجان أخرى تابعة لمجلس الإدارة غير ضروري، على الرغم من استيفائها لمعايير تشكيلها وإدراك أهميتها. إن عدم وجود لجنة تدقيق أو تعيينات في الوحدة يحول دون إجراء أي تقييم، مما يجعل نقاط قوتها وعيوبها غير واضحة.

٣-١-٣-٤ فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي

تم الاستفسار والقيام برحلات ميدانية إلى أقسام الإنتاج والتسويق والتخطيط والمحاسبة والتخزين وتم تقييم الوثائق والتقارير ذات الصلة وتقديمها إلى الإدارة لاتخاذ القرار ، على النحو الآتي :

أولاً : نهج الإدارة في صياغة أهدافها وخططها الإستراتيجية والتشغيلية.

لقد قامت إدارة المصنع والإدارة العليا للشركة بوضع خطط تشغيلية غير عملية لا تتماشى مع تحديد الأهداف التشغيلية والإستراتيجية، وذلك في ظل الأزمات المستمرة التي تعاني منها أغلب الشركات في القطاع الصناعي المرتبطة بوزارة الصناعة. وبالتالي يمكن تحديد أوجه القصور في الإدارة على النحو الآتي :

نقاط الضعف :

-تعتمد إدارة المصنع على صياغة خطط قصيرة المدى من خلال تقييم الميزانيات المتوقعة المصممة لتعظيم الأرباح السنوية، وإهمال الأهداف الإستراتيجية مثل تعزيز القدرة التنافسية، وتوسيع الحصة السوقية، واستكشاف أسواق جديدة، وتوليد القيمة المضافة، وتنفيذ مبادرات الجودة الشاملة التي تسهل تحقيق هذه الأهداف . وقد تناقضت نتائج عملياتها (معدلات الخسارة المتصاعدة) مع هدفها (تحقيق أقصى قدر من الربح)، كما هو موضح في الجدول رقم (٤).

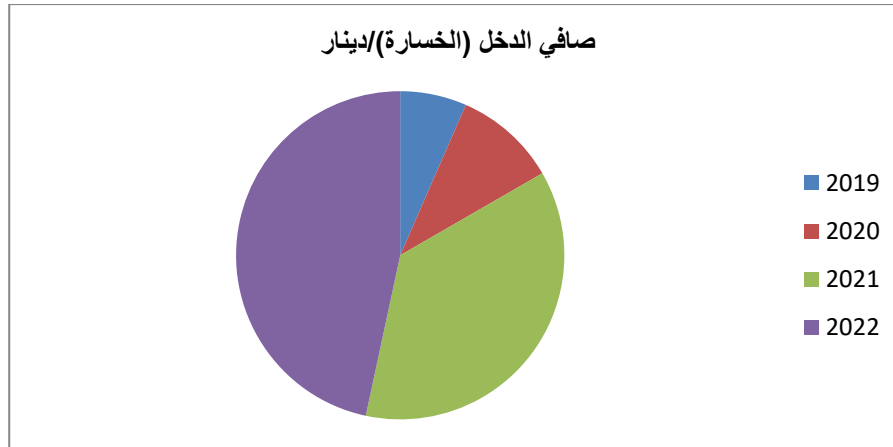
جدول (٤) معدلات الخسارة والربح المتحققة

السنة المالية	صافي الدخل (الخسارة)/دينار	نسبة التطور أو (الانخفاض) %
٢٠١٩	(٦٠٣١١١٧٨٨)	-
٢٠٢٠	(٩٣١٤٢٢٠٠٠)	(%٥٤)
٢٠٢١	(٣٣٧٦٩٢٧٠٠٠)	(%٢٦٣)
٢٠٢٢	(٤٢٩١٤٦٦٠٠٠)	(%٢٧)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مؤشرات تقويم الأداء الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

يمكن توضيح نسبة ارتفاع الخسائر إلى سنة الأساس بالشكل البياني رقم (٥).

شكل (٥) نسبة ارتفاع الخسائر الى سنة الأساس



المصدر : من إعداد الباحثان .

لم تكن إدارة المصنع واقعية في تحديد أهدافها المالية وتوقعات العمليات التشغيلية لأكثر من مدة ، ومع ذلك تعد الخطط والتوقعات نفسها، كما موضح في جدول رقم (٥).

جدول (٥) نسب الإنحراف في الإنتاج الفعلي إلى المخطط للمصنع المؤلف من ثلاثة معامل .

أسباب الانحراف	نسبة الانحرافات		الإنتاج الفعلي/ قطعة (٢)	الإنتاج المخطط/ قطعة (١)	السنة المالية
	السالبة	الموجبة			
قيود الحكومية مع عدم وجود حماية للمنتج المحلي	٪٨٤	-	٦٩٦١٢	٤٣٨٥٠٠	٢٠١٩
زيادة انتاج الكمادات الطبية في جائحة كورونا	-	٪ ٢٣١	١٧١٧٠٨٤	٥١٨٠٠٠	٢٠٢٠
قيود الحكومية مع عدم وجود حماية للمنتج المحلي	٪٩٥	----	١٣٠٧٣٨	٢٥٩٨٠٠٠	٢٠٢١
قيود الحكومية مع عدم وجود حماية للمنتج المحلي	٪ ٧٦	----	١٥٨٣٤٦	٦٦٩٦٦٩	٢٠٢٢

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على مؤشرات تقويم الأداء الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبالاعتماد على اجابة قسم التخطيط والمتابعة في المصنع.

ويتضح من الجدول أعلاه انخفاض الانتاج عن المخطط بسبب غياب عقود التجهيز مع دوائر وزارات الدولة ، وامتلاء الأسواق المحلية بمنتجات أجنبية غير خاضعة للرقابة النوعية ، فضلاً عن عدم تطبيق قانون حماية المستهلك وتحديد الرسوم الجمركية وكذلك ارتفاع تكاليف اللازمة للانتاج فضلاً عن عدم قدرة الإدارة على تنسيق خططها مع الواقع وإمكانية إيجاد الحلول لتجاوز القيود وتحقيق أهدافها بينما في سنة ٢٠٢٠ يتضح ارتفاع الانتاج عن المخطط نتيجة لظروف جائحة كورونا Covid-19 والتوجه نحو انتاج الكمادات الطبية لتلبية الطلب المتزايد على تلك المنتجات .

يتضح من الجدول أعلاه انخفاض الانتاج عن المخطط بسبب غياب عقود التجهيز مع دوائر وزارات الدولة ، وامتلاء الأسواق المحلية بمنتجات أجنبية غير خاضعة للرقابة النوعية ، فضلاً عن عدم تطبيق قانون حماية المستهلك وتحديد الرسوم الجمركية وكذلك ارتفاع تكاليف اللازمة للانتاج فضلاً عن عدم قدرة الإدارة على تنسيق خططها مع الواقع وإمكانية إيجاد الحلول لتجاوز القيود وتحقيق أهدافها بينما في سنة ٢٠٢٠ يتضح ارتفاع الانتاج عن المخطط نتيجة لظروف جائحة كورونا Covid-19 والتوجه نحو انتاج الكمادات الطبية لتلبية الطلب المتزايد على تلك المنتجات .

ثانياً: منهج الإدارة من تكييف جودة منتجاتها ورقابته الداخلية

تم تقييم نقاط القوة والضعف في إدارة المصنع فيما يتعلق بضبط جودة المنتج والرقابة الداخلية من خلال تحليل أنشطة الإدارة على مدى أربع سنوات (٢٠١٩-٢٠٢٢) من خلال محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وتقرير الإدارة العليا، كما هو مفصل أدناه:

نقاط القوة:

- تم إنشاء العديد من خطوط الإنتاج ضمن مشاريع خطة الاستثمار، بما في ذلك مشروع البدلة المطورة للملابس الرجالية، والتي حصلت على (٥٠) شهادة تقدير من الجامعات العراقية والهيئة المركزية للتقييس والسيطرة النوعية، وكذلك الدرع الواقي والخوذة، وهي منتجات متخصصة مخصصة حصرياً لوزارة الدفاع والداخلية.
- نفذت الشركة استراتيجية لتأهيل وتطوير وتعزيز قدرتها الإنتاجية من خلال دمج التكنولوجيا الحديثة باستيراد ٧٥٠ ماكينة خياطة وتفصيل متطورة وعالية التقنية مصنعة في اليابان.
- استخدم المصنع منهجيات مراقبة الجودة من خلال تقييم منتجاته في ثلاث مراحل (الفحص الأولي، مراقبة الجودة، الفحص النهائي)، لضمان جودة المنتج منذ بداية الإنتاج.

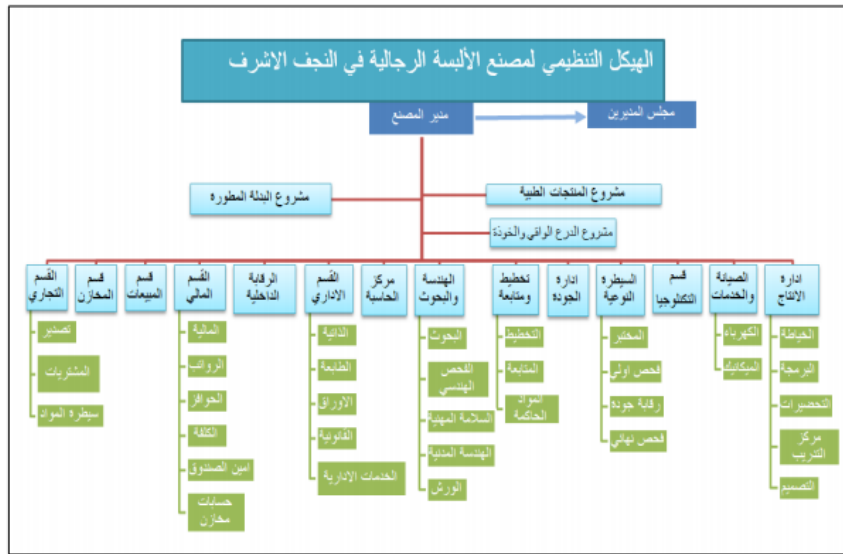
نقاط الضعف:

- الاعتماد على الأنظمة والقواعد والتقنيات التقليدية في الإدارة المالية والإدارية، وعدم الاستفادة من الخبرات العالمية في التخفيف من حدة الأزمات.
- يهدف المصنع إلى تطبيق ممارسات أنظمة الرقابة الداخلية التقليدية، بما في ذلك حماية الأصول، وضمان دقة المحاسبة، وتعزيز كفاءة الإنتاج، وتعزيز الامتثال للسياسات والقوانين والتوجيهات المعمول بها. ومع ذلك، فقد أثبتت هذه الأساليب عدم فعاليتها في منع الأزمات، حيث تركز على الأحداث التاريخية وتقتل في تقديم رؤى حول المخاطر والفرص المستقبلية.
- لم يعتمد المصنع تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية المعاصرة والتي تعمل على تحسين جودة الإنتاج وتقليل التكاليف، مثل الإنتاج في الوقت المناسب (JIT)، وتحليل سلسلة القيمة (VC)، والتكلفة المستهدفة (TC).
- يلتزم المصنع بلوائح المشتريات والتوجيهات الموضحة في التشريع المالي، مما أدى إلى استيراد غالبية المواد الخام بسبب عدم توفرها من الشركات والمصانع الحكومية المحلية. وبالتالي، يتم إجراء الاستفسارات بشأن إمكانات المشتريات والإجراءات الأخرى الموضحة في النصوص القانونية، دون استخدام الأساليب المعاصرة للحصول على المواد الخام. وقد أدى هذا إلى إهدار كبير للوقت وإلغاء العديد من العقود في الأسواق الناشئة بسبب التأخير في تسليم المواد الخام.

٣-١-٥-٣ البناء التنظيمي

مصنع الألبسة الرجالية في النجف الاشرف هو فرع من الشركة العامة للصناعات النسيجية والجلدية، وقد ارتبط المصنع بالشركة العامة منذ ٢٠١٦/١/١، بعد انتهاء ارتباطه بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة، ويشرف عليه موظف يعين مديراً، ويضم المصنع أربعة عشر قسماً فنياً وإدارياً، وللمصنع مجلس إدارة يجتمع بشكل دوري بناءً على طلب إدارة المصنع، ويضم مدير المصنع ورؤساء الأقسام، لمناقشة التحديات والمخاطر والتعديلات والمقترحات، وقد تم تعديل الهيكل التنظيمي في عام ٢٠١١ بإنشاء قسم تصنيع لمشروع البدلة المطورة، وفي عام ٢٠١٣ تم إجراء تعديل على الهيكل التنظيمي بعد إنشاء قسم تصنيع إضافي لمشروع الخوذة والدرع الواقي، وقد صادق مجلس إدارة الشركة العامة للصناعات النسيجية على الهيكل التنظيمي للمصنع، كما هو موضح بالشكل التالي :

شكل (6) الهيكل التنظيمي للمصنع



نقاط القوة:

- وجود هيكل تنظيمي يحدد خطوط السلطة والمسؤولية، ويوضح الإدارة العليا للمصنع مع الأقسام والوحدات التنفيذية التابعة لها.
- يتم دمج الوظائف المتشابهة في نشاط واحد داخل الإطار التنظيمي.
- يتماشى الهيكل التنظيمي مع أنشطة الوحدة وأبعادها ووضعها القانوني.
- تصنف الخطوط العمودية الوظائف المتشابهة بشكل واضح إلى أقسام إدارية، ولكل منها تسمية مميزة.
- يضم المصنع أقساماً تركز على إدارة الجودة، وتتبع مباشرة لمدير المصنع.
- ترتبط المراجعة الداخلية للمصنع إدارياً بمدير المصنع وتحافظ على الاستقلال في وظائفها الإشرافية.
- يتميز بقدرته على التكيف، حيث يتم تعديل الهيكل التنظيمي لمواءمة التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية.
- وافق مجلس إدارة الشركة العامة على تصميم الهيكل التنظيمي للمصنع ، والذي يستمر في المراجعة بإضافة خط تصنيع جديد لمشروع الخوذة والدرغ الواقي.

نقاط الضعف:

- يفتقر المصنع إلى إدارة أو قسم مخصص لإدارة المخاطر يعمل على أساس أطروحات فكرية، ويصنف المخاطر القائمة والمحتملة، ويضع الأهداف والسياسات وفقاً لذلك.
- لم يُشر الهيكل التنظيمي إلى إدارة أو قسم أو وحدة مخصصة لتأهيل وتدريب الكوادر الفنية والإدارية في المصنع ، على الرغم من الإشارة إليها في دليل الوصف الوظيفي كقسم تدريبي مرتبط بقسم التخطيط.
- يرتبط مجلس الإدارة بالشركة العامة التي يتبعها المصنع ، ويوجد مجلس إدارة منفصل داخل المصنع يفتقر إلى سلطة المجلس الأساسي.
- فشل الهيكل التنظيمي في تحديد خطوط السلطة والمسؤولية للأقسام (التدقيق الداخلي، المبيعات، التكنولوجيا)، على الرغم من إدراجها في دليل الوصف الوظيفي.
- فشل الهيكل التنظيمي في توضيح الخطوط الأفقية للتنسيق والتكامل بين الأقسام، على الرغم من وجود مزايا بين الأقسام وعمل المصنع من خلال فرق وورش عمل.
- فشل الهيكل التنظيمي في تحديد خطوط السلطة والمسؤولية لمشروع البدلة الرجالية، بما في ذلك جميع فروعها، والتي تم توضيحها في دليل الوصف الوظيفي الذي يضم خمسة أقسام: الخياطة، والتكنولوجيا، ومراقبة الجودة، والصيانة، والتصميم والخياطة، وبرمجة الإنتاج.

- على الرغم من أهميتها في سياق المصنع الحديث ، إلا أن بعض الوحدات، مثل قسم الأبحاث داخل قسم الهندسة والأبحاث، عديمة الفائدة، حيث فشلت في توفير البحوث العلمية التي تساعد إدارة المصنع في حل الأزمات.
- تم تغيير اسم قسم التدقيق الداخلي إلى قسم الرقابة الداخلية، مؤكداً أن الرقابة الداخلية تشمل الإجراءات التي ينفذها جميع العاملين، في حين يركز التدقيق الداخلي في المقام الأول على مراقبة وتقييم عمليات الرقابة الداخلية هذه.

٣-١-٣ سياسات وممارسات الموارد البشرية

إن كفاءة وفعالية وسلامة الموارد البشرية أمر بالغ الأهمية لتحقيق الرقابة الداخلية وأهداف المصنع ، حيث تم تطوير الأنظمة والسياسات والبرامج والسلطات والواجبات لهذه الأغراض. قام الباحثان بدراسة ممارسات الموارد البشرية من أربعة جوانب، كما هو موضح أدناه:

أولاً: نظم وبرامج وسياسات وخطط الموارد البشرية:

تم تقييم أنظمة إدارة الموظفين والبرامج والسياسات في المصنع من خلال تحليل الملفات والسجلات المتعلقة بالموظفين الدائمين والمؤقتين، وتقييمات الموظفين، والتوجيهات الإدارية المتعلقة بمكافآت الموظفين والعقوبات على مدى فترة البحث التي استمرت أربع سنوات، مع إبراز نقاط القوة والضعف على النحو التالي:

أ- ملاكات المصنع: : قام الباحثان بتقييم الوثائق والملفات ذات الصلة بثلاث طرائق مختلفة.

• **الملاكات والتعيينات:** تتكون القوى العاملة من العمال الدائمين المعيّنين بموجب مرسوم وزاري والموظفين المؤقتين الذين يتم تعيينهم من قبل المصنع بموجب أمر إداري صادر عن مدير المصنع.

• **الملاكات المعاد تعيينهم:** يخضع المصنع إلى القوانين والتشريعات العراقية المتعلقة بنشاطه أو بكوادره باعتباره من معامل وزارة الصناعة، وقد تم تطبيق قانون إعادة المفصولين السياسيين رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٥ (المعدل) ، حيث تم احتساب فترة الفصل السياسي ولغاية تاريخ مباشرتهم خدمة وظيفية لأغراض الترقية والعلاوة والتقاعد، وتم صرف مبالغ التعويضات طيلة مدة الفصل السياسي.

• **المتسربون والمنقولون والمتقاعدون من الملاكات:** يفتقر المصنع إلى قاعدة بيانات توثق التغيرات في العاملين بما في ذلك النقل والتقاعد والاستقالة وكذلك العاملين المنقولين من داخل الوزارة أو من وزارات أخرى بما في ذلك أعدادهم ومؤهلاتهم العلمية وسنوات خدمتهم ، ويتم توثيق أولويات هذه التغيرات في ملفات مشتركة إلى جانب السجلات الإدارية المتعلقة بالتنقلات الداخلية داخل المصنع مما يعقد وصول الباحثان إلى المعلومات عن الأعوام ٢٠١٩-٢٠٢٢. وعلى الرغم من محاولات الباحثان جمع البيانات من خلال التدقيق في كافة الملفات ذات الصلة.

ب- تقييمات العاملين:

تقوم إدارة المصنع سنويا بإعداد نموذج لترقية الموظفين ومكافآتهم وتقييمهم الدوري والذي يتضمن مجموعة من المؤشرات التي أقرتها الإدارة فيما يتعلق بالأبعاد العملية والأخلاقية وعلى وجه التحديد:

- الكفاءة.
- الشعور بالمسؤولية.
- سلوكه مع المراجعين.
- سلوكه مع الرؤساء والمرؤوسين.
- الالتزام بساعات العمل المحددة.
- المصادقة على الترقية.

وتتضمن إجراءات التقييم اجراء عملية التقييم من قبل كل من المدير المباشر والمدير الأعلى، يليه قرار من جهة تسمى جهة الترقيات. ويشتمل نموذج الترقية على خمس فئات تصنيف (ضعيف، متوسط، جيد، جيد جداً، استثنائي) بناء على الدرجات المخصصة لكل مؤشر، ويستفسر عما إذا كان المسؤول يعتقد أن الموظف قادر على تحمل المزيد من المسؤوليات.

وقد اختار الباحثان عينة من ستين نموذجاً من أفراد يمثلون مختلف الرتب والألقاب والأقسام الإدارية والفنية. وتراوحت التقييمات من المتوسط إلى الجيد إلى الممتاز جداً، وكانت النسبة الأكبر جيدة، تليها جيدة جداً ثم عادية. وفيما يتعلق بالمقترحات فقد أيد ٦٥٪ من أفراد العينة الترقية مع الاحتفاظ بوظائفهم الحالية، واقترح ٣٥٪ أن تكون الترقية مصحوبة بحافز لتحمل المزيد من المسؤولية.

ج- سياسات التعامل مع الموارد البشرية:

تتخذ إدارة المصنع برنامجاً للحوافز والعقوبات فيما يتعلق بالموارد البشرية، ومكافأة الأداء المثالي ومعاقبة سوء السلوك وفقاً لسلطتها، على النحو المفصل أدناه:

- **مكافئة المتميزين:** سعت إدارة المصنع إلى الاعتراف بالموظفين المتميزين الذين تميزوا بمساهماتهم الاستثنائية عن أقرانهم، بهدف تعزيز الكفاءة والفعالية مع تعزيز الشعور بالإثارة. تتنوع طريقة منح الجوائز، بما في ذلك الجوائز المالية (الجوائز النقدية) والأخلاقية (خطابات التقدير) للسياقات التعليمية والأخلاقية والتشغيلية. حصلت إدارة المصنع والعاملون فيه على ثناء خارجي لتعاونهم المثالي وتقديرهم لروح الفريق ومساهماتهم في التنمية الوطنية.
- **معاقبة الموظفين المقصرين بأداء واجباتهم الوظيفية:** يقوم المصنع بمعاقبة الموظفين ذوي الأداء المتدني، مع إظهار مزايا وعيوب نهج إدارة المصنع في التعامل مع هذه القضية.

ثانياً: الكفاءة العلمية والعملية:

تم التركيز على دراسة العناصر العلمية والعملية للأدوار الإدارية داخل أقسام المصنع، بما في ذلك دليل شامل لتحديد جميع الوظائف وتحديد المهام والكفاءات المطلوبة الأساسية للأفراد الذين يشغلون هذه الأدوار. بالإضافة إلى ذلك، قام التحليل بتقييم مدى توافق الوظائف المشغولة مع أوصافها الوظيفية، وتوافر بديل مؤهل في حالة وجود وظيفة شاغرة، فضلاً عن تقييم تقارير الإنتاج، والرقابة المالية، وممارسات الإدارة في هذا السياق.

ثالثاً: تدريب وتثقيف العاملين:

يفتقر المصنع إلى إدارة أو وحدة مخصصة لتدريب وتطوير موظفيه على الأنظمة والبرامج والآليات المعاصرة، ويعتمد بدلاً من ذلك على الدورات الخارجية التي تُعقد خارج المصنع، وتغطي هذه الدورات مجموعة من المواضيع ويتم تنظيمها من قبل جهات محلية مختلفة بتخصصات ومواقع مختلفة.

رابعاً: المخصصات المالية والعينية الممنوحة للعاملين:

يخضع المصنع لقانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨، وقد حدد التشريع مجموعة من المزايا المالية المتعلقة بالمؤهلات العلمية (الشهادات)، والمهن لغير حاملي الشهادات، والأدوار الإدارية، والمناطق الجغرافية، والمساعدة الأسرية (الزوج والأبناء)، والمزايا المهنية لبعض المهن، بما في ذلك الهندسة. كما عمل المصنع على تسهيل النقل للموظفين.

٣-٢ تقييم البيئة الرقابية في مصنع الالبسة الرجالية

تم تحليل وتقييم البيئة الرقابية في مصنع الالبسة الرجالية من خلال ستة محاور، حيث اشتمل كل محور على مجموعة من الآليات. وأسفر التقييم عن تحديد الجوانب الإيجابية والسلبية، والتي تعكس نقاط القوة والضعف في هذه الآليات بصورة وصفية. ونظراً لأهمية تقديم صورة أكثر دقة عن البيئة الداخلية للمصنع، تبرز الحاجة إلى تحويل النتائج الوصفية إلى بيانات كمية باستخدام منهجيات عملية موثوقة ومعتمدة. وقد استند الباحثان في ذلك إلى آراء الإحصائيين، وذلك على النحو الآتي:

- أ. تم اعتماد أسلوب الاستبانة لعينة مختارة تضم مجموعة من التدريسيين في الجامعة، والمحاسبين القانونيين، وموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، على أن لا تقل خبرتهم العملية عن (١٠) سنوات.
- ب. تقوم العينة المختارة بتقييم البيئة الرقابية استناداً إلى مراجعتها للنقاط الإيجابية والسلبية، مع مراعاة الأهمية النسبية لكل نقطة عند وضع التقييم، بحيث يكون هناك توافق بين الأهمية النسبية والتقييم النهائي.
- ج. تُمنح إجابات الفئات الثلاث أوزاناً متساوية، كما تم اعتماد ثلاثة مستويات لكل من التقييمين الإيجابي والسلبي للبيئة الرقابية وفقاً للجدول أدناه :

جدول (٦) نوع ودرجة تقييم البيئة الرقابية في مصنع الألبسة الرجالية.

درجة تقييم البيئة	نوع تقييم البيئة
عال	التقييم الايجابي
متوسط	
منخفض	
عال	التقييم السلبي
متوسط	
منخفض	

المصدر: من اعداد الباحثان.

- يقوم الباحثان بجمع إجابات أفراد العينة وتحليل تقييماتهم من خلال تجميع الدرجات الممنوحة لكل مؤشر تقييم.
- بعد ذلك، يتم توحيد إجابات الاستبانة لمختلف فئات العينة ضمن نموذج موحد، استنادًا إلى درجة تقييم كل من النقاط الإيجابية والسلبية، بهدف الوصول إلى التقييم النهائي للبيئة الرقابية.
- تُحسب قيمة النقاط الإيجابية والسلبية كنسبة من مجموع تسلسلها، وذلك لتحديد مدى قوة وفعالية البيئة الرقابية.
- يتم التوصل إلى النتيجة النهائية من خلال جمع قيم النقاط الإيجابية والسلبية المستخرجة من المعادلات المعتمدة، حيث يمكن أن تكون النتيجة:
 - موجبة : مما يشير إلى أن البيئة الرقابية فاعلة، ويتم تحديد مدى إيجابيتها من خلال قياس نسبة النتيجة الإيجابية إلى إجمالي النقاط الإيجابية.
 - سالبة : مما يدل على أن البيئة الرقابية غير فاعلة، الأمر الذي يستدعي إجراء تحسينات وتعديلات مستمرة على نقاط الضعف المحددة، وتنفيذ التغييرات اللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للمصنع.

نتيجة الاستبانة من تقييم البيئة الرقابية في المصنع :

- تم تجميع تقييمات العينة المختارة وتوحيدها وفقًا لدرجات التقييم في نموذج موحد، وقد أسفرت النتائج عن ما يلي:
- إجمالي النقاط الإيجابية: ١١٣٠ من أصل ٥٢ نقطة.
 - إجمالي النقاط السلبية: ١٨٣٠ من أصل ٩٢ نقطة.
- قيمة النقاط الإيجابية (السلبية) في البيئة الرقابية = $\frac{\text{قيمة النقاط الإيجابية (السلبية)}}{\text{مجموع تسلسلات النقاط الإيجابية والسلبية}}$

$$\begin{array}{r} \boxed{8} \\ \boxed{13} \end{array} \leftarrow = \frac{1130}{144} \leftarrow \frac{1130}{92+52} = \frac{1830}{144} \leftarrow \frac{1830}{92+52} =$$

نتيجة تقييم البيئة الرقابية = قيم النقاط الإيجابية - قيم النقاط السلبية

$$\boxed{5-} \quad \boxed{13} \quad \boxed{8} \quad - \quad =$$

مما سبق يتضح إن بيئة الرقابة غير فاعلة وتحتاج إلى تعديلات وتغييرات مهمة لجميع المستويات الإدارية للوقوف على معالجة النقاط السلبية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية وإجراء التحسينات المستمرة من قبل الإدارة في بيئة العمل الداخلية للمصنع والمحافظة على نقاط القوة وتعزيزها .

٤ . الإستنتاجات والتوصيات

٤ . ١ الإستنتاجات :

سيتم عرض أهم الإستنتاجات وهي على النحو الآتي :

أ. يُعدُّ إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM 2017) المحدث إطارًا شاملاً لعمليات الرقابة الداخلية، حيث يركز على تبادل المعلومات بشكل تفاعلي من جهة، وبناء الاستراتيجيات من خلال مراقبة المخاطر واستغلال الفرص لتحقيق الأهداف من جهة أخرى.

ب. يتميز الإطار الحديث للرقابة الداخلية (ERM 2017) بألية عمل استباقية تهدف إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية لمصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف ، عبر التركيز على منع المخاطر قبل وقوعها وتحديد آليات معالجتها بشكل فعال.

ج. يركز إطار (ERM 2017) على بناء بيئة رقابية فعالة للوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الصناعي ومنها مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف، بوساطة تعزيز المفاهيم الأخلاقية، وتعزيز الولاء الوظيفي، وتحسين كفاءة العاملين.

د. أظهر تقييم البيئة الرقابية في المصنع عدم فعاليتها في تحقيق الأهداف أو تجاوز الأزمة الحالية، وذلك لعدة أسباب، أهمها:

- ضعف آليات الإدارة في تعزيز الولاء الوظيفي وترسيخ القيم الأخلاقية بين العاملين.
- مركزية اتخاذ القرارات وعدم تفويض الصلاحيات للأقسام على وفق الوصف الوظيفي والمسؤوليات المحددة والأهداف الاستراتيجية.
- إهمال الإدارة للجانب التطويري للعاملين، مما أثر سلبًا على كفاءتهم.
- عدم ربط المكافآت المالية الممنوحة للعاملين بمستوى إنتاجيتهم، مما قلل من الحوافز لتحسين الأداء.

٤ . ٢ التوصيات :

أما التوصيات ، ففي ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي :

- أ. يوصي الباحثان مصنع الألبسة الرجالية الجاهزة في محافظة النجف الأشرف بإعتماد النموذج المقترح لتطبيق مفاهيم الإطار الحديث للرقابة الداخلية (ERM) في تحديد الأهداف ، وتقييم المخاطر ، ووضع استراتيجيات مناسبة.
- ب. الاستفادة من التجارب السابقة ، سواء المحلية أو الدولية، في تطوير الأنظمة والبرامج والآليات التي يمكن تكييفها لتحسين بيئة العمل في المصنع.
- ج. إنشاء قاعدة بيانات شاملة في المصنع تمكن الأقسام المختلفة من إدارة عملياتها بشكل فعال، وتسهيل نقل المعلومات وكشف الأخطاء بشكل فوري. يتطلب ذلك إشراكًا مباشرًا من الجهات الرقابية على المدخلات والمخرجات، وتحويل البيانات إلى معلومات مفيدة يتم توصيلها إلى الأقسام المعنية لدعم عملية صنع القرار.
- د. اعتماد الجهات الرقابية الداخلية والخارجية على مفاهيم إدارة المخاطر ، وتطبيق الإطار الحديث للرقابة الداخلية (ERM) لمواجهة الأزمات، حيث أثبتت هذه المفاهيم فعاليتها في تجاوز التحديات التي واجهتها العديد من الشركات العالمية.

References

١. الاطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (٢٠١٤). الرياض : وزارة المالية ، المملكة العربية السعودية .
٢. الرمحي ، زاهر (٢٠١٧). " الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية " ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع .
٣. الفتلاوي ، مرتضى. (٢٠٢٠) . أثر هيكل الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية . رسالة ماجستير .
٤. جميل ، علي . (٢٠١٤) . تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع ERM – دراسة ميدانية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف . رسالة ماجستير .
٥. رفاعه ، تامر مزيد (٢٠١٧). " أصول تدقيق الحسابات " ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع .
٦. رومني ، مارشال وستينبارت ، بول .ج. (٢٠٢١). " نظم المعلومات المحاسبية " ، الرياض، دار المريخ للنشر .
٧. عبدالله ، خالد أمين (٢٠١٠) . " علم تدقيق الحسابات " ، عمان ، دار وائل للنشر .
٨. عثمان ، عبدالرزاق محمد (١٩٩٩). " أصول التدقيق والرقابة الداخلية " ، القاهرة ، الدار الجامعية .
٩. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ، دليل التدقيق رقم ٤ .
١٠. نورالدين ، أحمد قايد (٢٠١٥). " التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية " ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع .
١١. نسيمة ، محيوت . (٢٠٢٠) . دراسة اثر ارساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة ، أطروحة دكتوراه .
12. Anderson , R . J . , & Frigo , M . L. (2020) . Creating and protecting value: understanding and Implementing Enterprise Risk Management, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
13. Chapman , R . J. . (2011) . Simple tools and techniques for enterprise risk management . John Wiley & Sons .
14. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017) . Enterprise Risk Management : Integrating with Strategy and Performance . COSO .
15. Kamioka , K., & Cronin , E . A.(2020) . Enterprise risk management: approaches and uses in United Nations system organizations . Joint Inspection Unit (JIU/REP/2020/5) .
16. KASHONA , S. (2019) . The Effectiveness OF Internal Control and Internal Audit in Fraud Detection and Prevention (Master thesis). the University of Namibia.
17. Romney , M ..B. , Steinbart , P.J. , & others . (2021) . Accounting Information Systems (15th Global ed.). Pearson Education Limited .
18. Smartsheet. (n.d.). Retrived from : www.smartsheet.com.
19. Walker , Paul L . , & Shenkir , William G. . (2013) , " Enterprise Risk Management: Frameworks, Elements, and Integration " .