

**أثر تطبيق عناصر نموذج لجنة المنظمات الراعية (COSO)
على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية
والتعليم في الأردن**

إعداد

دكتورة / أسماء جميل قطمش

تخصص محاسبة - عمان - الأردن

أثر تطبيق عناصر نموذج لجنة المنظمات الراعية (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن

المخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق عناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتطوير استبانة وتم تطبيقها على جميع موظفي الرقابة الداخلية ضمن مجتمع الدراسة والمكون من مركز وزارة التربية والتعليم وجميع مديرياتها في المملكة، والبالغ عددها (42) مديرية، حيث تم توزيع (123) استبانة، وقد تم استبعاد (33) استبانة (13) منها لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي و(20) استبانة استبعدت كعينة استطلاعية، وبالتالي يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (90) استبانة وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية ومعاملات الاتساق الداخلي ومعاملات الارتباط وتحليل الانحدار البسيط والمتعدد.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة والمتمثلة بعناصر نموذج (COSO) مجتمعة على المتغير التابع المتمثل بفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بنسبة تأثير (82%).

كما توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة المتمثلة بعناصر نموذج (COSO) منفردة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة أوصت بعدة توصيات: ضرورة تسليط الضوء بشكل أكبر على عناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO) وأثرها على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وعمل توعية إلى أهميتها لمساندة الإدارة في ضبط آلية العمل مما ينعكس على الأداء واستغلال الموارد بشكل أفضل، وأوصت أيضاً إلى ضرورة التأكيد على استقلالية أقسام الرقابة الداخلية وفق الهياكل التنظيمية مما يدعم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: أنظمة الرقابة الداخلية، عناصر نموذج (COSO)، الفاعلية.

The Impact of Applying the Elements of (COSO) Framework on the Effectiveness of the Internal Control Systems in the Departments of Education in Jordan

Abstract

The study aimed to identify The Impact of Applying the Elements of (COSO) Framework on the Effectiveness of the Internal Control Systems in the Departments of Education in Jordan In order to achieve the objectives of the study, the researcher developed questionnaire and distributed by hand to all employees of the internal control departments within the study society, which is the center of the Ministry of Education and all its (42) departments in the Kingdom, (123) questionnaire were distributed, Of which (13) were not valid for statistical analysis and 20 were excluded as exploratory samples. Thus, the number of valid questionnaires is 90, and a set of descriptive statistical methods, internal consistency and correlation coefficients and simple and multiple regression analysis were used.

The results of the study showed a statistically significant effect of independent variables represented by the elements of (COSO) Model collectively based on the dependent variable of the effectiveness of the internal control systems by (82%).

The results of the study also showed a statistically significant effect of independent variables individually on the effectiveness of internal control systems.

In light of the findings of the study, several recommendations were recommended that the internal control elements should be better highlighted according to the (COSO) model and its impact on the effectiveness of internal control systems and awareness of their importance to support management in controlling the work mechanism and also recommended the need to emphasize The independence of the internal control departments according to organizational structures, which supports the effectiveness of the internal control systems.

Key words: internal control systems, elements of the (COSO) model, effectiveness.

المقدمة:

إن المال العام يعتبر الركن الأساسي في بناء أي دولة، ومع تزايد دور الدولة في المجتمع نتيجة لتعاظم مهام القطاع العام، وتضخم حجم الاقتصادات العالمية، وإنتشار الصناديق السيادية في العالم، وفرض سيطرتها النقدية، زادت مسؤولية الدولة في المحافظة على المال العام، ومتابعة الأعمال المحاسبية، وضبط الإجراءات والسياسات، ولكي تكون أعمال المتابعة دقيقة كان لا بد من أن تستند على أنظمة رقابية داخلية واضحة، ضمن قوانين محددة، قادرة على ضبط التجاوزات والانحرافات التي تؤثر بشكل واضح في إرهاق الموازنات المالية وهدرها.

يمكن النظر إلى الرقابة الداخلية الحكومية على أنها مجموعة الوسائل والتعليمات المالية والقرارات الإدارية والطرق المحاسبية التي تضعها الإدارة الحكومية لضمان حسن سير العمل بالوزارات والدوائر لمنع ارتكاب الأخطاء وسد الثغرات التي يتسرب منها الاختلاس والتزوير، وللحصول على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تحتاج إليها الحكومة لرفع كفاءة الأداء الحكومي بوجه عام (سنون، 2009، ص186).

ويعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً أساسياً لغرض تحقيق أهداف الرقابة المتمثلة في كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير، والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية (السبوع 2011، ص 103). ولكي يتم ذلك بدأت تظهر القوانين والأنظمة الرقابية التي تسعى إلى تحقيق عمليات الضبط، وأصبح ما يعرف هناك بأنظمة الرقابة الداخلية، وبدأت المنظمات المهنية تتشكل وتصبح مرجعاً للمهتمين بهذه الأنظمة وبنائها وتفعيل عناصرها ومنها لجنة المنظمات الراعية **(COSO) Committee of Sponsoring Organization** التي وضعت عناصر أساسية لأنظمة الرقابة الداخلية.

إن الرقابة الداخلية تعد من أهم الأجهزة الرقابية في داخل المؤسسات من خلال الحفاظ على موارد الدولة المتاحة، وتحديد المسؤوليات والواجبات بما يكفل الحد من سوء التصرف في الأموال العامة أو الإسراف فيها، وهي تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الانتاجية، وتعمل على تشخيص الأخطاء، وتحديدتها ومعالجتها بإعطاء حلول وتوصيات قابلة للتنفيذ، وبسبب أهمية هذا الجهاز وما يلعبه من دور أساسي في عمل واستمرار الدوائر الحكومية نحو مسارها الصحيح، كان من الضروري إنشاء وحدات رقابية داخلية ضمن الهياكل التنظيمية في جميع مؤسسات الدولة الأردنية، ومن ضمنها مديريات التربية والتعليم في وزارة التربية والتعليم

الأردنية؛ بناءً على بلاغ رئاسة الوزراء رقم (31) لسنة 1952، وبموجب القرار الإداري رقم (1995/1) وبما يتوافق مع نظام الرقابة الداخلية رقم (3) لسنة 2011، تتولى الرقابة الداخلية والتدقيق المالي الداخلي للمعاملات المالية والإدارية والفنية وفقاً لأحكام هذا القانون والتعليمات الصادرة بمقتضاه، والذي جاء منسجماً مع توجهات الحكومة في تطوير الأداء في القطاع العام، وتحسين مستوى الخدمة العام وتفعيل أنظمة العمل الرقابي.

لهذا جاءت هذه الدراسة لقياس مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية حسب النموذج الأمريكي (COSO)، كون هذا النموذج يعتبر الركيزة الأولى في إيجاد إطار عام لنظام الرقابة الداخلية ككل، إضافة إلى شموليته ومواكبته للتطورات الحاصلة في المؤسسات المهنية فيما يخص الرقابة والتدقيق والمحاسبة.

مشكلة الدراسة:

إن أنظمة الرقابة الداخلية تعد من أهم أدوات الإصلاح الإداري والمالي في الدولة لأنها تمثل أجهزة إنذار داخل الوحدات الحكومية لما تحتويه من أنظمة وقوانين تساعد على ضبط آلية العمل، بما يساهم بشكل فعال في إحكام دورها الرقابي، فعلى الإدارات المختلفة في دوائر الدولة تقوية الرقابة الداخلية ومنحها العناصر الخاصة من خلال استقلاليتها وحياديتها والاهتمام بما يخرج عنها من تقارير، كونها تساهم بطريقة مباشرة في الحد من الهدر في المال العام، والحد من الفساد، والقيام بإجراءات العمل بفاعلية، وغياب فاعليتها يؤدي إلى إيجاد فجوة تتمثل في عدم معرفة مستوى الأداء، ومدى موافقته مع السياسات والبرامج والأهداف الموضوعية، وبالتالي عدم القدرة على تحديد: هل هنالك حاجة لتحسين وتطوير الأداء؟ ومن هنا جاءت هذه الدراسة لبيان أثر عناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة

الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير البيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير تقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير الأنشطة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المعلومات والاتصالات على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن؟

أهداف الدراسة:

يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

- اختبار أثر عناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية مجتمعة وبشكل فردي.
- تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في مديريات التربية والتعليم من خلال المكونات الواجب توافرها في النظام وفقاً لنموذج (COSO).
- تسليط الضوء على العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO).

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية وظيفة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال الدور الذي تلعبه في ضبط الأموال العامة تحصيلاً وانفاقاً، والمحافظة على أصول الدولة من التلاعب، والضياع، وسوء الاستخدام، وذلك من أجل تحقيق خدمات ذات جودة عالية، وتوفير معلومات دقيقة، الأمر الذي يسهم في تحسين وتطوير الأداء ورفع فاعلية الوحدات الحكومية، من خلال الاطلاع على أحدث التطورات العالمية في بناء وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الذي قدمته لجنة المنظمات الراعية (COSO)، لذا فإن أهمية الدراسة تتمثل في النقاط التالية:

١- المساهمة في تزويد مركز الوزارة والإدارات التربوية، والمجتمع المحلي بالمعلومات التي ستوصل لها الدراسة للاستفادة منها إن أمكن في جهود تحسين وتطوير فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات وزاره التربية والتعليم في الأردن.

٢- تمثل هذه الدراسة إضافة علمية ومزيديا من الدراسات السابقة الميدانية والمتعلقة بمدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وخاصة في القطاع الحكومي.

مصطلحات الدراسة:

فيما يلي أهم المصطلحات المستخدمة في هذه الدراسة:

- ١- **بيئة الرقابة:** تعرف بيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل التي تعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة ، والهيكل التنظيمي ، وتفويض الصلاحيات، والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات، وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء، والحوافز، والمكافآت، لتنمية الشعور بالمسؤولية الكاملة عن الأداء (COSO, 2013, P4).
- ٢- **تقييم المخاطر:** يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، وتقييمها (COSO, 2013, P4).
- ٣- **الأنشطة الرقابية:** هي سياسات وإجراءات يتم تطبيقها بهدف مواجهة المخاطر، وتحقيق أهداف المنظمة مع الأخذ بعين الاعتبار، ملاءمتها، والمواءمة بين التكلفة والمنفعة. وتشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، ص269).
- ٤- **المعلومات والاتصالات:** تعتبر المعلومات والاتصالات، من الوسائل الجوهرية، لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والتي تتضمن التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والأحداث التي تكسب المعلومات مصداقية، وتتضمن أيضا استخراج التقارير المتعلقة بالنواحي التشغيلية والمالية والغير المالية، ومدى الالتزام بالقوانين التي تساعد الإدارة في الرقابة على العمليات التشغيلية (COSO, 2013, P5).
- ٥- **المراقبة:** هي مراقبة أنشطة الوحدة بصورة دورية ومستمرة بهدف تقييم نوعية الرقابة الداخلية، وتشمل عملية المراقبة الفحص المستمر لجودة نظام الرقابة من قبل الإدارة، للتعرف على مدى مطابقة نتائج الأعمال بالأهداف التي تم تحديدها، واتخاذ الإجراءات والتعديلات المناسبة واللازمة من أجل تحقيق الأهداف (ارينز، ولوبك، 2000، ص 389).
- ٦- **الرقابة الداخلية:** مجموعة الطرق والوسائل والإجراءات التي تتبناها الدائرة أو الوحدة الحكومية لتحقيق أغراضها في حماية الأصول والأموال العامة وحسن استخدامها بالشكل

الأمثل، وضمان تنفيذ السياسات والخطط والعمليات بكفاءة وفاعلية وفقاً للتشريعات المعمول بها (نظام الرقابة الداخلية رقم 11 لسنة 2015).

فرضيات الدراسة :

استناداً إلى مشكلة الدراسة وأسئلتها وأهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

H0: لا توجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر عناصر نموذج (COSO) على

فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير البيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في

مديريات التربية والتعليم في الأردن.

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير تقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في

مديريات التربية والتعليم في الأردن.

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير الأنشطة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المعلومات والاتصالات على فاعلية أنظمة الرقابة

الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

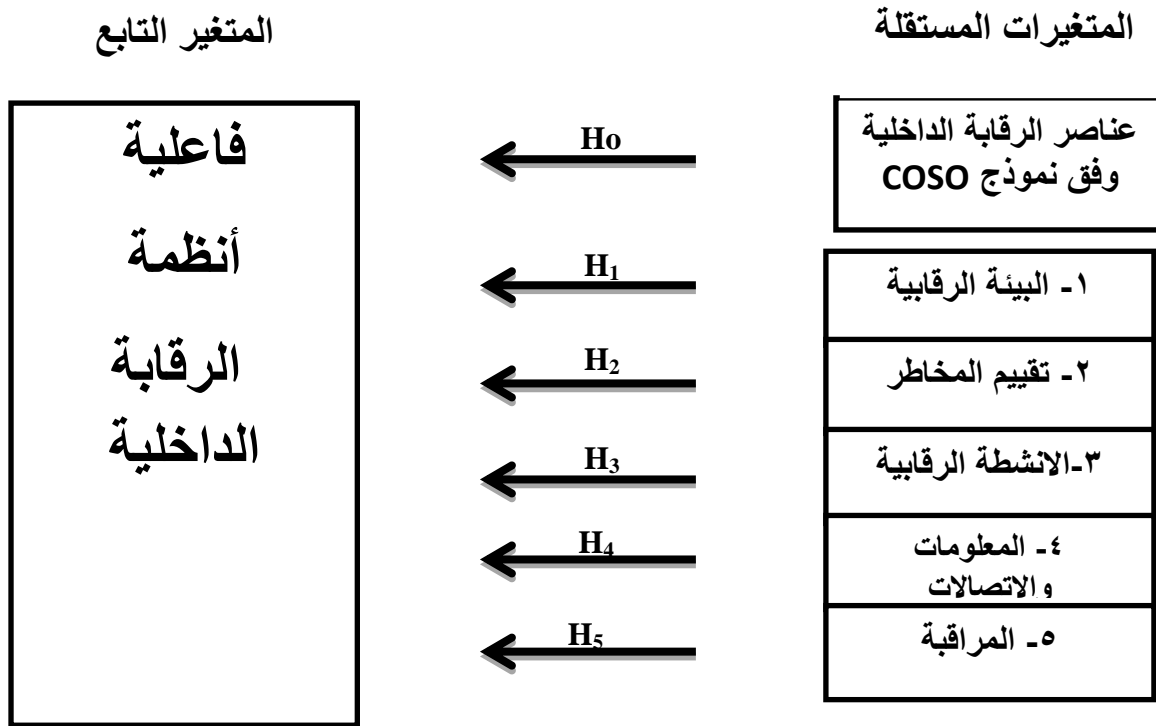
H05: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في

مديريات التربية والتعليم في الأردن.

نموذج الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها وضعت الباحثة نموذجاً عاماً للدراسة يوضح المتغيرات

المستقلة والمتغير التابع على النحو التالي:



المصدر: من إعداد الباحثة.

الإطار النظري :

ماهية نظام الرقابة الداخلية :

تهتم الدول التي تطبق اللامركزية الإدارية والمالية بالرقابة على الوحدات الإدارية المحلية والأنشطة التابعة لها، ووفقاً للمبادئ الحديثة فإن الرقابة لا تنصب فقط على الانضباط الوظيفي والسلوكيات والأخلاق في العمل، بل تمتد أيضاً إلى مدى تحقيق الأهداف المنشودة، ومدى انسجامها مع الأهداف الحديثة لتوجهات الحكومة في تطوير الأداء الحكومي في القطاع العام وتحسين مستوى الخدمة العامة والرقابة على المال العام واستغلاله الاستغلال الأمثل، وتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية بكفاءة وفعالية واقتصادية.

حيث تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم الرقابة الداخلية، إلا أنها تتشابه جميعها بمجملها، وإن اختلفت صياغتها، حيث عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة من الضوابط الداخلية التي تمارس من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية لضمان كفاءة الأعمال التي تقوم بها، بالإضافة إلى تحقيق الرقابة الوقائية من خلال منع واكتشاف الغش والتلاعب قبل حدوثه ومنع تكراره مستقبلاً والسيطرة على الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية" (المطارنة 2013، ص 205).

كما جرى تعريفها بأنها عبارة عن "الخطط والإجراءات والسياسات التي تتبعها المنظمة بهدف حماية مواردها والتحقق من دقة الاعتماد على البيانات المالية والمحاسبية وفاعلية الأداء وكفاءته في الوحدة الحكومية لتحفيز الموظفين على الالتزام بالتشريعات والتعليمات المعمول بها بهدف حماية الموارد المتاحة العامة للدولة من الاختلاس والضياع والتلاعب والغش والإهمال والإسراف" (الرماحي 2009، ص 105).

وجاء تعريف بأنها "كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ورفع الكفاءة الإنتاجية في الوحدة وتحقيق الفعالية" (الجابري، 2014، ص 29).

كما وعرفت بأنها "مجموعة من الإجراءات والأدوات والأداء والتدابير والأنظمة والحوافز التي تستخدمها الوحدة لتوجيه وتحفيز جميع الموظفين لتحقيق أهدافها" (Kaplan, 2012, P.. 342).

وبتعريف آخر أنها "مجموعة من الإجراءات التي تضعها الإدارة بهدف الحفاظ على أصولها وضمان موثوقية السجلات والقوائم المالية وغير المالية فضلاً عن الالتزام بالسياسات والإجراءات ذات الصلة بتحقيق أهداف المنظمة (Saidin & Badara, 2014, P. 464).

كما تعرف لجنة المنظمات الراعية الرقابة الداخلية تعريفاً على نطاق واسع كما يلي: الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها.

نظام الرقابة الداخلية في الأردن:

نتعرف على نظام الرقابة الداخلية في الأردن وفق لأحكام القانون والتعليمات والأنظمة المالية الصادرة بمقتضاه نظام الرقابة الداخلية رقم ٣ لسنة ٢٠١١ وتعديلاته، والتعليمات التنظيمية لوحدات الرقابة الداخلية في الدوائر والوحدات الحكومية لسنة ٢٠١٦.

حيث عرفت المادة (١) الرقابة الداخلية بأنها كافة عمليات الفحص والتحقق من الصحة الحسابية والتوجيه المحاسبي لكافة المعاملات والمستندات والسجلات والبيانات المالية وسلامة كافة الإجراءات المالية والمحاسبية من الأخطاء والتجاوزات، والتأكد من انسجامها مع التشريعات النافذة.

وضمن المادة رقم (٣):

تنشأ في الدائرة /الوحدة الحكومية وحدة للرقابة الداخلية تتولى الرقابة والتدقيق الداخلي للمعاملات المالية والإدارية والفنية وفقاً لأحكام الرقابة الداخلية رقم (3) لسنة 2011 وتعديلاته والتعليقات الصادرة بموجبه وأي تعليمات تعدلها أو تحل محلها.

وفي المادة رقم (٤):

يرتبط رئيس وحدة الرقابة الداخلية في الدائرة/الوحدة الحكومية بالوزير المختص أو برئيس المجلس.

أما المادة رقم (٥):

فتتعلق باختيار وتعيين رئيس وموظفي وحدة الرقابة الداخلية في الدائرة/أو الوحدة الحكومية من ذوي الاختصاص والخبرة والكفاءة والنزاهة وبما يتفق مع معايير الرقابة المالية لسنة 2011 وتعديلاتها وبطاقة الوصف الوظيفي لرئيس وموظفي وحدات الرقابة الداخلية المعتمدة من ديوان الخدمة المدنية وأي تعديلات تطرأ عليها.

وتشمل وحدة الرقابة الداخلية ضمن المادة رقم (٦) في الدائرة/الوحدة الحكومية ما يلي:

- التدقيق والرقابة المالية.
- التدقيق والرقابة الإدارية
- التدقيق والرقابة الفنية (حسب مقتضى الحال).

وتعرف الرقابة الإدارية: بأنها كافة عمليات الفحص والتحقق اللازم للتأكد من تنفيذ الدائرة/الوحدة الحكومية لأهدافها المرسومة والخطط والسياسات العامة المعتمدة، ومدى الالتزام بالتشريعات الخاصة بكافة الجوانب الإدارية، ويشمل ذلك الرقابة على الموارد المادية والبشرية وتدقيق كافة القرارات والإجراءات الإدارية وتنسيبات وتوصيات اللجان الداخلية، والتحقق من قيام الوحدة الحكومية بوضع نقاط ضبط كافية للمخاطر المحتملة، والتأكد من جودة الأداء المؤسسي وانسجامه مع تحقيق الأهداف المرسومة.

أما الرقابة الفنية: فهي كافة عمليات الفحص والتحقق من صحة وسلامة المعاملات والإجراءات والقرارات الفنية وانسجامها مع التشريعات والأدلة والإجراءات المعتمدة الخاصة بكافة الجوانب الفنية التي تحكم عمل الوحدة الحكومية وبيان الانحرافات عن الخطط وبرامج العمل.

أهمية الرقابة الداخلية:

تتجلى أهمية الرقابة الداخلية في تحسين العمليات وتكوين صورة صحيحة وواضحة عن اللوائح المالية، وحماية الأموال العامة وتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية، وتعزيز المساءلة. ويرى عليان (2007، ص90) أن أهمية الرقابة الداخلية ترجع لما يأتي:

- أنها ضرورية للتأكد من حسن سير العمل، وأن الإنجاز سائر كما ينبغي له.
- تساعد الإدارة في الكشف عن المشكلات أو الانحرافات ومعرفة أسبابها.
- هي عملية شاملة ذات مساس بكل مفاصل العملية الإدارية وخاصة التخطيط واتخاذ القرارات.
- لا يمكن مساءلة أحد عن أعماله ومسؤولياته دون عملية الرقابة.
- تزايد أحجام المنظمات وتعقد أعمالها، واتساع رقعتها الجغرافية، كل ذلك يتطلب أنظمة رقابية مناسبة.
- الإنسان خطأ بطبعه، وقد يكون الخطأ كبيراً وخطيراً، لذلك لا بدّ من وجود نظم رقابية قادرة على الضرر الخاطئ والإجراء الخاطئ حتى يتم تصويبه.

أهداف الرقابة الداخلية :

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010، ص239)، الهدف من الرقابة الداخلية أنها مصممة ومنفذة ومحافظ عليها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بـ:

- رقابة العمليات: وهي المرتبطة بكفاءة وفعالية استخدام موارد المنظمة.
 - رقابة التقارير المالية: وهي المرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات المالية المنشورة.
 - رقابة الإذعان: وهي المرتبطة بامتثال المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة.
- ومن الجدير بالذكر، أن الرقابة في الوحدات الحكومية تكون داخل إطار خصائص محددة للوحدة الحكومية فتركز الوحدات الحكومية على تحقيق أهداف اجتماعية وسياسية واستخدام الموازنات التقديرية والموارد المالية وتعقيدات الأداء في الوحدات؛ مما يستلزم خلق توازن بين القيم التقليدية (مثل القوانين والتعليمات والشفافية) وبين القيم الإدارية (مثل الكفاءة والفاعلية) والمسؤوليات العامة للإدارة.

Guidelines of internal control standards for the public sector Intosai, 2004.

مقومات فاعلية نظام الرقابة الداخلية :

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص التي تمثل المقومات المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً، ومن هذه المقومات (الصحن 2006، وآخرون، 198-169):

أولاً : تحديد خطوط السلطة والمسؤولية

ثانياً : الفصل بين المسؤوليات.

ثالثاً : كفاءة العناصر البشرية من العاملين.

رابعاً : توافر نظام محاسبي متكامل.

خامساً : توافر أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة.

سادساً : نظام متكامل للتقارير.

سابعاً : رقابة الأداء.

ثامناً : استخدام الوسائل المؤتمنة.

هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO):

يقصد بالمكونات الرئيسية في أي نظام رقابي، مجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية (الوقاد، وديان، 2010، ص177).

يتكون هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) من خمسة عناصر رئيسية تتداخل مع بعضها كإطار فعال لوصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية، من أجل تحقيق الأهداف (COSO, 2013).

أولاً: البيئة الرقابية:

تعرف بيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعملية استقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أثر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل (COSO, 2013, P. 11).

ثانياً: تقييم المخاطر:

يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المؤسسة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة و ثم يشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها، مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة (COSO, 2013).

ثالثاً: الأنشطة الرقابية:

أنشطة الرقابة هي الأعمال الموضوعية من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والمؤتمتة من بينها الحصول على الموافقات والاعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء (COSO, 2013, P4).

رابعاً: المعلومات والاتصالات:

تعد المعلومات ضرورية للمؤسسة وذلك للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها، أما الاتصالات فهي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها وتسهم في تمكين الأفراد من تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا فيما يتعلق بضرورة أخذ مسؤوليات الرقابة على محمل الجد (COSO, 2013, P5).

خامساً: المراقبة (المتابعة)

يستعان بعمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بينهما بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد من أن كلاً من مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائمة ويعمل بالشكل المناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حده، وتجري مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الجهات التشريعية أو الهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير أو الإدارة ومجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور، وتعد المراقبة أمراً ضرورياً للتأكد من فاعلية وكفاءة النظام (COSO, 2013, P5).

الدراسات السابقة :**الدراسات العربية:**

- أجرى (رحاحلة، 2016) دراسة تحت عنوان: "فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها".

هدفت الدراسة إلى التعرف على درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها، من وجهة نظر العاملين في الوحدة والقادة التربويين، تألف مجتمع الدراسة من 270 فرداً، وزعت الاستبانة عليهم بنسبة استرداد 100% واخضعت للتحليل الإحصائي اللازم، وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها والقادة التربويين كانت متوسطة، وأوصت الدراسة بعدة توصيات كان من أهمها ضرورة تعديل التشريعات الناظمة للعمل الرقابي لإعطاء وحدة الرقابة مزيداً من الاستقلالية.

- أجرى (البواب، 2015) دراسة تحت عنوان: "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وعناصر الرقابة الداخلية وفق منظومة لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي، تكون مجتمع وعينة الدراسة من المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن وتم توزيع (71) استبانة على عينة الدراسة، وتم اعتماد (59) منها لغايات التحليل الإحصائي، ومن أهم النتائج أنه يوجد دور لعناصر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي مما يدل على أن كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لها دور في تحسين أداء المدقق الخارجي، ومن أهم التوصيات أنه يتوجب على مدققي الحسابات الخارجيين الماليين مطالبة المنظمة ببناء أنظمة رقابة داخلية والعمل على تفعيلها.

- أجرى (العبادي، 2014) دراسة تحت عنوان: "دور الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي"، "دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش".

هدفت الدراسة إلى بيان دور الرقابة الداخلية في ضبط الإنفاق الحكومي لدى الوحدات الحكومية في الأردن، وبيان مفاهيمها وأنواعها، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على 50 فرداً من أفراد مجتمع الدراسة المتمثل في الموظفين الماليين العاملين لدى الوحدات الحكومية في محافظة جرش، تم استرداد 45 استبانة منها، وخلصت الدراسة إلى

نتائج أهمها وجود ضعف في تدريب الموظفين الماليين العاملين في الوحدات الحكومية على التشريعات واللوائح المالية، كما خلصت إلى ضعف تأثير الضوابط الرقابية في ضبط الإنفاق الحكومي. وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بضوابط الرقابة الداخلية، وزيادة الوعي لدى الموظفين الماليين فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة، والتشريعات والطرق المحاسبية.

- أجرى (الحياصات، وآخرون، 2013) دراسة تحت عنوان: "العوائق التي تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها، ولتحقيق أهداف الدراسة، صممت استبانة وزعت على جميع المحاسبين، والمدققين الداخليين ضمن مجتمع العينة، حيث تم توزيع (78) استبانة، كان (55) منها صالحة للتحليل الإحصائي، وأظهرت النتائج الدراسة أن المديرية والمراكز المالية الحكومية في الأردن لا تواجه عوائق تتعلق بكفاية التشريعات الناظمة بينما تواجه عوائق تتعلق بآلية المتابعة القائمة حالياً، وعلى ضوء النتائج تم صياغة عدد من التوصيات تمثل الحلول المقترحة لمعالجة العوائق التي تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية، من أهمها ضرورة قيام المديرية والمراكز المالية بتقديم تقرير إلى مديرية الإيرادات العامة في وزارة المالية يحتوي على كافة الإيداعات التي تمت خلال اليوم.

- أجرى (رشيد، وآخرون، 2012) دراسة تحت عنوان: "فعالية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق-دراسة تطبيقية على جامعة الموصل".

هدفت الدراسة إلى إظهار الفساد المالي والذي تعاني منه الدول وخاصة النامية ومن ضمنها العراق وتحديد جوانب القصور والضعف في إجراءات الرقابة المالية والتي يمكن استغلالها لأغراض انتشار الفساد المالي، وقد اتبعت واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من رئاسة جامعة الموصل وجميع العاملين في وحدات الرقابة في (18) كلية تابعة لها، وقد تم توزيع (50) استبانة واسترد منها (40) صالحة للتحليل الإحصائي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن أسباب الفساد تدور حول جانبين رئيسيين أولهما: الفرد نفسه والبيئة الخاصة به، والثاني: يتمثل بأسباب خارجية مثل ضعف الرقابة المالية، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة قيام هيئات الرقابة المالية بتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الحكومية باستخدام الاستبيان والأساليب الإحصائية للمحافظة على الموضوعية بالتقييم.

الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Koitaba.et al, 2016) ، بعنوان:

"An Analysis of factors Influencing Financial Contral Practices in Community Based Organization in Baringo Country, Kenya".

هدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على ممارسات الرقابة المالية في المنظمات المحلية في مقاطعة بارينجو، كينيا، وقد استخدم الأسلوب التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من منظمات المجتمع المدني المختلفة من ست مقاطعات فرعية في المنطقة، إذ تم اختيار عينة طبقية مكونة من (142) فرد من موظفي الإدارة البالغ عددهم (220) فرداً وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن المهارات التقنية للمسؤولين في المنظمات المحلية في المنطقة، بحاجة إلى تعزيز، وخاصة فيما يتعلق بأولويات الإنفاق، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة تعزيز المهارات التقنية التدقيقية لدى مسؤولي المنظمات المحلية وخاصة نظم الرقابة الداخلية لأنها لم تصل إلى المستوى المطلوب .

- دراسة (Abtidon, 2015)، بعنوان:

"The Impact of Financial Accountability on Reducing Corruption in Mogadishu Somalia"

هدفت الدراسة إلى تحديد وتقييم أثر المساءلة المالية في الحد من الفساد في العاصمة الصومالية مقديشيو، حيث أن المساءلة المالية القائمة على التدقيق المالي والرقابة الداخلية ومراقبة الميزانية في مقديشيو في حالة سيئة، وقد أجريت هذه الدراسة في الصومال.

تم استخدام أسلوب الاستبانة والزيارات الميدانية كأداة للدراسة، من أجل جمع البيانات المتعلقة بمشكلة الدراسة، وتم استخدام المنهج الوصفي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مؤسسات النزاهة الاتحادية الصومالية، وتم اختيار عينة عشوائية بنسبة 10% من مجتمع الدراسة وعددهم 150 موظفاً ، وبعد التحليل الإحصائي خلصت الدراسة بنتائج أهمها: وجود علاقة إيجابية بين المساءلة المالية والتقليل من الفساد، وتم قياس المساءلة من خلال ثلاثة مؤشرات التدقيق المالي، الرقابة الداخلية، مراقبة الميزانية، وأظهرت النتائج وجود علاقة كبيرة بين هذه المؤشرات والتقليل من الفساد، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها زيادة توعية المجتمع المحلي وضرورة عمل هذه المنظمات مع الحكومة المحلية ووضع الأنظمة والقواعد المناسبة.

- دراسة (Muraleetharan, 2013)، بعنوان:

"Control activities and performance of organizations (special references in Jaffna district"

هدفت الدراسة إلى إيجاد أثر الرقابة الداخلية على أداء المنظمات (الأداء المالي، الأداء التسويقي) وقد تكون مجتمع الدراسة من المنظمات الخاصة والعامة في منطقة جفنا بسريلانكا، وقد تم إجراء مسح على هذه الشركات العامة والخاصة باستخدام أداة الاستبانة المقابلة، وكان حجم العينة (120) استبانة تم توزيعها على العاملين الذين يعملون في المكاتب، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات مثل تحليل الارتباط والانحدار، ومن أهم نتائج الدراسة أن أنشطة الرقابة لها أثر كبير على أداء المنظمات (الأداء المالي، الأداء التسويقي) ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة أنه يجب على الإدارة الاهتمام في وضع معايير الأداء وإبلاغ الموظفين بها، وتقدير الموظف وتقديم المكافآت له حسب درجة وصوله إلى المعايير الموضوعية في أداءه.

- دراسة (Al Sawalqa & Qtish, 2012)، بعنوان:

"Internal Control and Audit Program Effectiveness" (Empirical Evidence from Jordan)

تهدف الدراسة لبحث العلاقة بين بعض مكونات الرقابة (تقييم المخاطر وبيئة الرقابة ومراقبة الأنشطة) ومدى فعالية برنامج التدقيق في الأردن، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم أخذ عينة من مدققي الحسابات العاملين في الشركات المرخصة في الأردن على وجه الخصوص وتم توزيع (١٠٢) استبانة وتم استرجاع (٤٣) استبانة قابلة للاستخدام، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المخاطر لا تسهم إسهاماً كبيراً في برنامج التدقيق الفعال ومن ناحية أخرى فإن نتائج التحليل تشير إلى أن أنشطة بيئة الرقابة والسيطرة لا تسهم بشكل كبير في برنامج التدقيق الفعال، هذه النتائج تعطي مؤشراً على أن الشركات الأردنية تفتقر إلى الخبرة اللازمة للتعامل مع الأدوات الحالية لتقييم الرقابة الداخلية، وأوصت الدراسة بأن ثمة حاجة إلى تقاسم الدورات التدريبية للموظفين المؤهلين والمتعاملين والندوات والأبحاث في نظم الرقابة الداخلية بين الشركات في الأردن المسؤولة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية.

- دراسة: (Nsanganzelu, Amos Japhet, Jagero, Nelson, 2011)، بعنوان:

"The levels of factors that Contribute towards Efficiency, Effectiveness and Strength of the Internal control System (ICSs) With Regard to Non-current Assets Safeguard and Management in Public Institutions in Tanzania".

هدفت الدراسة الى معرفة مستوى أو نطاق الحماية والإدارة الملائمة للأصول غير المتداولة الملموسة في المؤسسات العامة أو الحكومية في تنزانيا، من خلال تحديد العلاقة القائمة بين مستوى أو نطاق الحماية وإدارة الأصول غير المتداولة في هذه المؤسسات ومستوى كفاءة وفعالية وقوة الرقابة الداخلية ذات الصلة في هذه المؤسسات وكانت العينة المستخدمة في هذه الدراسة إحدى الوزارات في حكومة تنزانيا (وزارة تطوير البنية التحتية) وكان اهتمام الدراسة موجهاً أيضاً إلى مختلف الإدارات والمؤسسات والوكالات وأجهزة الوزارة، وكذلك مركز الوزارة وتم إتباع طرق مختلفة من التحليل في هذه الدراسة، و من خلال الاستجابات على أسئلة الدراسة، خلصت الدراسة إلى أن مستوى الحماية والإدارة للأصول غير الملموسة غير مرضية، وأوصت باتخاذ تدابير فورية لإنقاذ نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة في تنزانيا من أجل حماية الأصول غير المتداولة وحسن إدارتها من خلال فحص جميع عناصره.

منهجية الدراسة :

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف ظاهرة من الظواهر للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج لتعميمها، من خلال وصف متغيرات الدراسة وتحليل العلاقة بين هذه المتغيرات وذلك للتعرف على مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية وفقاً لعناصر نموذج (COSO)...

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من وزارة التربية والتعليم ومديرياتها في الأردن والبالغ عددها (42) مديريةية حتى تاريخ 2017/12/31م ضمن اقليم الشمال والوسط والجنوب، أما عينة الدراسة فقد اشتملت على رؤساء الأقسام والمدققين، والمدققين الماليين، والمدققين المساعدين، والموظفين الإداريين في أقسام الرقابة الداخلية ضمن مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (123) موظفاً، وذلك حسب إحصائيات وزارة التربية والتعليم للعام (2017-2018)، وقد تم اختيار أفراد الدراسة جميعاً لأن عدد الموظفين في أقسام الرقابة الداخلية ليس بالعدد الكبير فكان من الأجدي أن يتم اختيار

جميع أفراد مجتمع الدراسة كعينة للدراسة وقد تم تطبيق الاستبانة على جميع أفراد الدراسة وتم استبعاد (13) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي وشكل ما نسبته (10.6%) من المجموع الكلي ومن ثم بقي فقط (110) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وقد استبعدت الباحثة من أفراد الدراسة (20) موظفاً وشكل ما نسبته (16.2%) من المجموع الكلي موزعين في أقسام مديريات التربية والتعليم في الأردن كعينة استطلاعية لحساب معامل ثبات الاتساق الداخلي ويتضح من معلومات أفراد الدراسة بأنه بقي لدى الباحثة فقط (90) استبانة تم تحليلها.

خصائص عينة الدراسة :

يبين الجدول رقم (1) الخصائص الديمغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة والمكونة من المسمى الوظيفي، والتخصص، وسنوات الخبرة، وهي على النحو التالي:

جدول (١)

توزيع الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة

المتغير	الفئات	العدد	النسبة المئوية (%)
المسمى الوظيفي	رئيس قسم	25	27.8
	مدقق	22	24.4
	مدقق مالي	15	16.7
	مدقق مساعد	6	6.7
	موظف إداري	22	24.4
المجموع			100.0
التخصص	محاسبة	23	25.6
	اقتصاد	1	1.1
	علوم مالية ومصرفية	1	1.1
	إدارة أعمال	42	46.7
	قانون	9	10.0
	أخرى	14	15.5
المجموع			100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	4.4
	من 5 إلى أقل من 10	21	23.3
	من 10 إلى أقل من 15	27	30.0
	من 15 إلى أقل من 20	18	20.0
	من 20 فأكثر	20	22.3
المجموع			100.0

يتضح من الجدول (١) ما يلي:

- بلغت عدد الاستبانات المرتجعة والتي تم تحليلها إحصائياً (90) من أصل أفراد الدراسة الكلية والبالغة عددها (123) موظفاً في أقسام وحدات الرقابة الداخلية.
 - بالنظر إلى متغير المسمى الوظيفي لموظفي أقسام الرقابة الداخلية فقد شكل مسمى رئيس القسم النسبة الأكبر من عينة الدراسة ما نسبته (27.8%) من عينة الدراسة مما يعطي دقة وأهمية لإجابات أفراد عينة الدراسة.
 - بالنظر إلى متغير التخصص فقد شكل تخصص إدارة الأعمال النسبة الأكبر ما بين التخصصات لموظفي أقسام الرقابة الداخلية ثم تلاه في النسبة تخصص المحاسبة حيث حصل تخصص إدارة الأعمال على ما نسبته (46.7%) بينما تخصص المحاسبة حصل على نسبة (5.25%) من عينة أفراد الدراسة، وهذا ينسجم مع متطلبات المسميات الوظيفية مما ينعكس على دقة الإجابة نظراً لدراية الموظفين بموضوع الدراسة.
 - بالنظر إلى متغير سنوات الخبرة فقد شكلت الخبرة ما بين (10 إلى 15) عاماً النسبة الأكبر لدى أفراد الدراسة حيث بلغت نسبتهم (30%) من أفراد الدراسة ومن ثم تلاه في النسبة ما بين (5 سنوات إلى 10 سنوات)، وهذا يدل على أن أفراد الدراسة يتمتعون بالخبرة الواسعة في مجال عملهم مما ينعكس على موثوقية الإجابات.
- مما سبق ترى الباحثة أنه يمكن الاعتماد على آراء المبحوثين في هذه الدراسة.

أداة الدراسة :

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية وفقاً لنموذج (COSO). وبعد الاطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة حول أنظمة الرقابة الداخلية ومدى اتجاهات وقدرة الموظف على تقدير الفاعلية وبما يتوافق مع عناصر الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO) العالمي، فقد تم تطوير أداة الدراسة (الاستبانة) من قبل الباحثة معدة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كمصدر رئيس للمعلومات من خلال تقديرات أفراد الدراسة. حيث تكونت الاستبانة من جزأين تمثلت فيما يلي:

الجزء الأول: يتمثل بالمتغيرات الديمغرافية للتعرف على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث يشتمل على (المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة).

الجزء الثاني: خصص لمجموعة المجالات المتكونة من الفقرات التي مثلت عناصر الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO) وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

الأساليب الإحصائية :

- تم تحليل بيانات الدراسة من خلال استخدام أدوات التحليل الإحصائي الملائمة، من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS ، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:
- النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الديموغرافية لموظفي أقسام الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية.
 - تحليل الانحدار المتعدد Multiple linear regression، وذلك لاختبار أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
 - تحليل الانحدار البسيط Simple linear regression ، وذلك لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كل على انفراد.

اختبار الفرضيات :**اختبار الفرضية الرئيسية :**

الفرضية الرئيسية: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية H_0 : "لا توجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر عناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن".

جدول (٢)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية لأثر عناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن

جدول المعاملات Coefficients				المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	b غير معياري	البيان	
0.002	3.260	0.197	بينة الرقابة	فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية
0.732	0.343-	-0.022	تقييم المخاطر	
0.000	4.319	0.342	الانشطة الرقابية	
0.002	3.222	0.249	المعلومات والاتصال	
0.003	3.032	0.217	المراقبة	
			0.906	معامل الارتباط R
			0.820	معامل التحديد R^2
			0.810	معامل التصحيح $AdjR^2$
			96.68	قيمة F المحسوبة
			0.000	*Sig. F

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول أن معامل الارتباط ($R = 0.906$)، وتشير إلى العلاقة الموجبة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة عناصر نموذج (COSO) على المتغير التابع (فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (96.68)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.000$) وهو أقل من 0.05، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.820$) وهي تشير إلى أن (82%) من التباين في (فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية) يمكن تفسيره من خلال التباين في (عناصر نموذج) (COSO) مجتمعة.

أما جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة t لمتغير بيئة الرقابة قد بلغت (3.222)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.002$)، مما يشير إلى أن أثر هذا البعد ذو أثر معنوي. أما قيمة t لمتغير تقييم المخاطر قد بلغت (-0.343)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.732$)، مما يشير إلى أن أثر هذا البعد ذو أثر غير معنوي. وقد بلغت قيمة t لمتغير الأنشطة الرقابية قد بلغت (4.319)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.000$)، مما يشير إلى أن أثر هذا البعد معنوي. أما قيمة t لمتغير المعلومات والاتصالات قد بلغت (3.222)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.002$)، مما يشير إلى أن أثر هذا البعد معنوي. أما قيمة t لمتغير المراقبة قد بلغت (3.222)، وبمستوى دلالة ($Sig = 0.002$)، مما يشير إلى أن أثر هذا البعد معنوي.

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الأساسية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: "توجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لعناصر نموذج (COSO) على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن".

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة البواب (2015) و العبادي (2014) وغنيمات وصيام (2011) و رشيد وآخرون (2012)، وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن وزارة التربية والتعليم تلتزم بالتعليمات والقوانين الصادرة عن الجهات الرسمية الحكومية في الأردن التي تنظم العمل المحاسبي المالي في مؤسسات الدولة الأردنية، وتوفر إجراءات لدى مديريات التربية والتعليم لضمان فاعلية عناصر الرقابة الداخلية مثل التحقق من صحة الإجراءات والقرارات الفنية وانسجامها مع التشريعات، بالإضافة إلى التأكد من مدى الإلتزام بالتشريعات النافذة بحيث تضمن حماية الموارد المالية من سوء الاستعمال.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير البيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

جدول (٣)

نتائج اختبار أثر الفرضية الفرعية الأولى البيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

جدول المعاملات Coefficients					المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	
0.000	8.954	0.077	0.687	بيئة الرقابة	معامل الارتباط R
0.000	5.736	0.239	1.369	ثابت الانحدار	
				0.690	معامل التحديد R ²
				0.477	معامل التصحيح AdjR ²
				0.471	قيمة F المحسوبة
				80.170	*Sig. F
				0.000	

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (٣) أن معامل الارتباط R بلغ (0.690) ، وأن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.477$)، وهذا يعني أن المتغير المستقل بيئة الرقابة قد فسّر ما مقداره (47.7%) من التباين في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (80.170) عند مستوى ثقة (Sig=0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة، والتي نصها: يوجد أثر دال احصائياً لمتغير البيئة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية."

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة البواب (٢٠١٥) واختلفت مع نتائج دراسة (Al sawalqa & Qtish (2012)، وترى الباحثة أنه هناك علاقة إيجابية بين توفير البيئة الرقابية المناسبة لزيادة فاعلية الرقابة الداخلية بحيث تهتم مديريات التربية والتعليم في الأردن بوجود مدونة قواعد أخلاقية مكتوبة تضبط سلوك الموظفين في المديريات لضمان النزاهة والقيمة الاخلاقية، كما أن جميع السلطات والمسؤوليات تتمتع بالتصريح المناسب لتوفير بيئة رقابية مناسبة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير تقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

جدول (٤)

نتائج اختبار أثر الفرضية الفرعية الثانية تقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

جدول المعاملات Coefficients					المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	
0.000	6.155	0.076	0.467	تقييم المخاطر	
0.000	8.459	0.240	2.027	ثابت الانحدار	
			0.549	معامل الارتباط R	
			0.301	معامل التحديد R ²	
			0.239	معامل التصحيح AdjR ²	
			37.881	قيمة F المحسوبة	
			0.000	*Sig. F	

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (4) أن معامل الارتباط R بلغ (0.549) ، وأن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.301$)، وهذا يعني أن المتغير المستقل تقييم المخاطر قد فسرت ما مقداره (30.1%) من التباين في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (37.881) عند مستوى ثقة (Sig=0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة، والتي نصها: "يوجد أثر دال احصائياً لمتغير تقييم المخاطر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية."

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة البواب (2015) واختلفت مع نتائج دراسة (Al Sawalqa & Qtish (2012)، وترى الباحثة أن وزارة التربية والتعليم تقوم بتعميم قائمة بالمخاطر التي تواجه وزارة التربية والتعليم على الإدارات ومديريات التربية لعمل تقييم المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف، كما أنها تأخذ عملية تقييم المخاطر بالاعتبار مبدأ الكلفة والمنفعة بحيث تؤثر بشكل إيجابي على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير أنشطة الرقابة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

جدول (٥)

نتائج اختبار أثر الفرضية الفرعية الثالثة أنشطة الرقابة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

جدول المعاملات Coefficients					المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	
0.000	13.158	0.066	0.871	أنشطة الرقابة	معامل الارتباط R
0.061	1.896	0.233	0.441	ثابت الانحدار	
					0.814
					0.663
					0.659
					173.131
					0.000

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (5) أن معامل الارتباط R بلغ (0.814) ، وأن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.663$)، وهذا يعني أن المتغير المستقل أنشطة الرقابة قد فسّر ما مقداره (66.3%) من التباين في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (137.131) عند مستوى ثقة (Sig=0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) .

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة، والتي نصها: "يوجد أثر دال احصائياً لمتغير أنشطة الرقابة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية."

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة اليواب (2015) و Muraleetharan (2013)، واختلفت مع نتائج دراسة Al Sawalqa & Qtish (2012) وترى الباحثة إلى أن وجود إجراءات رقابية واستخدامها كوسيلة رقابية تساهم في رفع فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، كما أن قسم التدقيق الداخلي يساهم من خلال تطبيق السياسات والإجراءات الرقابية في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المعلومات والاتصالات على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

جدول (٦)

نتائج اختبار أثر الفرضية الفرعية الرابعة المعلومات والاتصالات على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

جدول المعاملات Coefficients					المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	
0.000	13.231	0.057	0.751	المعلومات والاتصالات	معامل الارتباط R
0.000	4.905	0.194	0.951	ثابت الانحدار	
					معامل التحديد R ²
					معامل التصحيح AdjR ²
					قيمة F المحسوبة
					*Sig. F

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (6) أن معامل الارتباط R بلغ (0.816)، وأن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.665$)، وهذا يعني أن المتغير المستقل المعلومات والاتصالات قد فسّر ما مقداره (66.5%) من التباين في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (175.070) عند مستوى ثقة (Sig=0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الرابعة ونقبل الفرضية البديلة، والتي نصها: "يوجد أثر دال احصائياً لمتغير المعلومات والاتصال على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية."

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة البواب (2015) ودراسة حياصات والشرفاء (٢٠١٢)، وترى الباحثة أن العلاقة الإيجابية بين المعلومات والاتصالات وبين فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية تتم من خلال توفير أنظمة معلومات داخلية ومالية وتشغيلية تساعد في تحسين أداء إجراءات الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى توفير مجموعة من الأنظمة ذات تعليمات واضحة ومكتوبة مما يساعد في تحسين فعالية الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: H_05 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمتغير المراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن.

جدول (٧)

نتائج اختبار أثر الفرضية الفرعية الخامسة المراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية

جدول المعاملات Coefficients					المتغير التابع
*Sig t مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	
0.000	13.015	0.054	0.704	المراقبة	
0.000	13.015	0.178	1.203	ثابت الانحدار	
			0.811	معامل الارتباط R	
			0.658	معامل التحديد R^2	
			0.654	معامل التصحيح $AdjR^2$	
			169.387	قيمة F المحسوبة	
			0.000	*Sig. F	

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول (7) أن معامل الارتباط R قد بلغ (0.811) ، وأن قيمة معامل التحديد $(R^2 = 0.658)$ ، وهذا يعني أن المتغير المستقل المراقبة قد فسّر ما مقداره (65.8%) من التباين في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (169.387) عند مستوى ثقة $(Sig=0.000)$ وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة ونقبل الفرضية البديلة، والتي نصها: "يوجد أثر دال احصائياً لمتغير المراقبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم الأردنية."

وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة البواب (2015)، وترى الباحثة إلى أن المراقبة لها أثر كبير نوعاً ما في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية حيث حرصت وزارة التربية والتعليم في مديرياتها المختلفة على الحرص أن يكون الموظفون العاملون في أقسام المتابعة ذا مؤهلات علمية وخبرة جيدة، كما أن المتابعة المستقلة لديوان المحاسبة تساهم من فاعلية نظام الرقابة الداخلية، بحيث يتم اتخاذ القرارات التصحيحية بشأن المشاكل والقصور المحدد في نظام الرقابة الداخلية مما يعزز من فاعلية النظام.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

- توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج بناءً على ما تم عرضه في الفصول السابقة من الدراسة، وهي كالآتي:
- أن هناك تطبيق نوعاً ما لعناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO) حيث بلغت قيمة الارتباط عند إجراء تحليل الانحدار المتعدد (90.6%) ونسبة تأثير (82%).
 - أظهر اختبار الفرضية الرئيسية وجود أثر لعناصر نموذج (COSO) مجتمعة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.
 - أظهر اختبار الفرضية الثالثة "وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمتغير الأنشطة الرقابية على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بمستوى متوسط مرتفع نظراً لوجود إجراءات رقابية فاعله.
 - إن وزارة التربية والتعليم لا تعطي اهتماماً كافياً لمعايير الموارد البشرية والكفاءة والهيكل التنظيمي بحيث يرفع من كفاءة البيئة الرقابية في الوزارة مقارنة بعناصر الرقابة الداخلية الأخرى.
 - أظهر اختبار الفرضية الرئيسية وجود دلالة معنوية لعناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO) مجتمعة بيئة الرقابة وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات والرقابة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.
 - أظهر اختبار الفرضيات أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أداء أفراد عينة الدراسة لعناصر نموذج (COSO) على فاعلية مديريات التربية والتعليم الأردنية حسب سنوات الخبرة والتخصص والمسمى الوظيفي.

التوصيات:

في ضوء ما سبق فإن الدراسة توصي بما يلي:

- ضرورة تسليط الضوء بشكل أكبر على عناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO) وأثرها على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وعمل توعية إلى أهميتها وفوائدها لمساندة الإدارة في ضبط آلية العمل مما يعكس الأداء واستغلال الموارد بكفاءة وفاعلية.
- تطوير واعتماد برامج تدريب للعاملين مما ينعكس على تحسين الأداء في جميع جوانب المنشأة، والتركيز في عقد الدورات تدريبية على المديرين الماليين ومتخذي القرار حول الرقابة الداخلية وطرق تطبيقها والفوائد التي تعود من تطبيقها.
- ضرورة استخدام تقارير الأداء بشكل حقيقي لتقييم الموظف لمنح المكافآت أو إيقاع العقوبات.
- العمل على تحديد المخاطر التي تحول دون تحقيق الأهداف المؤسسية وأهداف الجودة في مديريات التربية والتعليم، وربطها بالأداء الفعلي للموظف.
- التأكيد على أن الهيكل التنظيمي يضمن استقلالية وحدات الرقابة الداخلية مما يدعم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في مديريات التربية والتعليم في الأردن، مع تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة من الأصول أو الحسابات والمسؤوليات والصلاحيات.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية :

- ارينز، ألفين، ولوبك، جيمس (2000)، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر.
- إصدارات المعايير الدولية في القطاع العام، 2010، الاتحاد الدولي للمحاسبين availableonline: <http://ascajordan.org>.
- البواب، عاطف، (2015)، "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد 2، ص ص 373-407.
- التعليمات التنظيمية لوحدات الرقابة الداخلية في الدوائر والوحدات الحكومية لسنة 2016 المنشورة في الجريدة الرسمية رقم 5389، ص 1825.
- الجابري، محمود علي محمد (2014)، "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.
- الحياصات، حمدان محمد، سلامة، رأفت سلامة، كلبونه، أحمد يوسف، (2013)، "العوائق التي تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها، دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (21)، والعدد الأول، ص. ص 127-152.
- الدستور الأردني، المملكة الأردنية الهاشمية، الدستور الأردني المنشور في الجريدة الرسمية، العدد 1093 تاريخ 1952/1/8، مطبوعات مجلس الأمة، 1986.
- رحاحلة، عماد محمود (2016)، "فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها"، مجلة دراسات العلوم التربوية، المجلد 43، الملحق 1، ص ص 633-648.
- رشيد، انصاف محمود، والحمداني، رافعه إبراهيم، والأعرجي، عدنان سالم، (2012)، "فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق، دراسة تطبيقية على جامعة الموصل"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، العدد 8، ص.ص 317-346.

- الرمحي، نواف، (2009)، "المحاسبة الحكومية"، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- رئاسة الوزراء، البلاغ الرسمي رقم 31 لسنة 1992، تاريخ 92/11/1، عمان، الأردن، الإطار العام للرقابة الداخلية مرفق البلاغ الرسمي، الصفحات 1-8.
- السبوع، سليمان، (2011)، "أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على أهداف الرقابة، حالة الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1.
- سنون، علي السعيد (2009)، "المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق"، دار الكتب القانونية، مصر.
- الصحن، عبد الفتاح وآخرون، (2006)، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، مصر.
- العبادي، إبراهيم جويل، ((2014، "دور الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في ضبط الإنفاق الحكومي: دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (22)، العدد(2)، ص-288 263.
- عليان، ربحي مصطفى، (2007)، "أسس الإدارة المعاصرة"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط2.
- المطارنة، غسان فلاح (2013)، "المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر"، ط1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان.
- المملكة الأردنية الهاشمية، نظام معدل لنظام الرقابة المالية رقم (11) لسنة 2015، والمنشور بتاريخ 2014/12/28.
- وزارة المالية، التعليمات التطبيقية للشؤون المالية، رقم 1995/1، مديرية التطوير الإداري والتدريب، عمان، الأردن، ص 94-96.
- الوقاد، سامي محمد، وديان، لؤي محمد (2010)، "تدقيق الحسابات"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abtidon, A. H. (2015), "The Impact of Financial Accountability on Reducing Corruption in Mogadishu Somalia", **Academic Research International**, 6(2), PP. 128-137.
- Al Sawalqa, F. Qtish, A. (2012), "Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan", published by **Canadian center of Science and Education, International Business Research**, vol 5, No9.
- Badara, M. Saidin, S. (2013), "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level", **Journal of social and Development sciences**, Vol. 4, No.1, PP. 16-23.
- COSO, (2013), Internal Control – integrated frame work, Excutive Summary.
- COSO, (2013), Committee of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission Internal Control, **http HYPERLINK "http://www. coso.org/documents"**
- INTOSAI,(2004),Guidelines of internal control standards for the public sector,**Availabe Online: http: //www.issai.org**
- Kaplan, R. Atkinson, A. Matsumura, E. Mark. S (2012), "**Mangment Accounting**", (6ed): New Jersey, Prentic Hall.
- Koitaba, E. & Waiganjo, M. & wanyoike, S. (2016), "An Analysis of factors influencing financial control Practices in Community Based Organization in Baringo Country, Kenya", **British Journal of Economics, Management & Trade**, 11(2), PP. 1-10.
- Muraleetharan P.. (2013), "Control activities and performance of organization special references in Jaffna district", **International Journal of Marketing, Financial Services and management Research**, Vol.2, No (4), PP. 10-16.
- Nsanganzelu, A. Jagero, N. (2011), "The Level of Factors that Contribute towards Efficiency, Effectiveness and Strength of the Internal Control Systems (ICSs) With Regard to Non-current Assets Safeguard and Management in Public Institutions in Tanzania", **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences** October, Vol. 1, No. 3, P. 109-117.