

مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في تفعيل حوكمة الشركات

The Extent Of The Contribution Of Auditors Compliance With The Algerian Standard for Auditing No. 610 In Activating Corporate Governance

طواف فاتح^{1*}، عز الدين فؤاد²

¹ مخبر مالية، محاسبية، جباية وتأمين، جامعة سوق أهراس،

f.taouaf@univ-soukahrass.dz

² مخبر مالية، محاسبية، جباية وتأمين، جامعة سوق أهراس،

azzeddfouad@gmail.com

تاريخ التسليم: 2023-1-19 تاريخ التقييم: 2023-1-25 تاريخ القبول: 2023-6-9

Abstract

المخلص

The study aims to identify the extent of chartered accountants adherence to the Algerian Standard for Auditing No. 610 and its role in activating corporate governance. To achieve this purpose, a statistical questionnaire was used for a sample of account governors in eastern Algeria.

The study concluded that the chartered accountant has a positive role in activating corporate governance by adhering to the Algerian Auditing Standard No. 610 "Using the work of internal auditors".

Keywords: Chartered accountants, Internal auditors, Corporate governance, Algerian Standard for Auditing No. 610.

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الغرض تم الاستعانة باستبيان إحصائي موجه إلى عينة من محافظي الحسابات في الشرق الجزائري.

وقد خلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

الكلمات المفتاحية: محافظي الحسابات، المدققين الداخليين، حوكمة الشركات، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

*المؤلف المراسل: طواف فاتح، الإيميل: f.taouaf@univ-soukahrass.dz

1. مقدمة:

تحتل حوكمة الشركات أهمية كبيرة على مستوى عالم الأعمال، وذلك لما تضيفه من تأكيدات وتعزيز للثقة والمصداقية في الشركة وإدارتها، ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زادت أهمية العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كآليتين تضمنان التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، كما أصبح دور هاتين الآليتين في بيئة العمل الحديثة أكثر تكاملا، مما استدعى ضرورة السعي نحو تعميق العلاقة بينهما، إضافة إلى أن الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق كجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أقرت بإمكانية اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، غير أن هذا الأمر سوف ينعكس سلبا على عمل المدقق الخارجي ويدخل ضمن إطار مخاطر أعماله، وذلك في حال اهتز ركن من أركان التدقيق الداخلي المتمثلة في الاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية، وهذا إذا ما ترك الأمر على الوجه المطلق، لذا وجب على المدقق الخارجي تقييم إدارة التدقيق الداخلي والأخذ بعين الاعتبار موضوعية وكفاءة أداء العاملين بهذه الإدارة لتحديد مدى الاعتماد عليهم ودرجة الثقة فيهم، وذلك لأن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه في التقرير النهائي المنجز من طرفه، ولا يخفف هذه المسؤولية استغلاله الجزئي لأعمال وأخذة بأراء المدققين الداخليين.

إن صدور المقرر رقم 23 من المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق 610، الذي يعتبر خطأ استرشاديا للمدقق الخارجي بين له شروط وفرص الانتفاع من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك للقيام بأعماله على أكمل وجه، ومنه المساهمة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

1.1. الإشكالية: انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" في تفعيل حوكمة الشركات؟

2.1. الأسئلة الفرعية: من التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل لمحافظ الحسابات في الجزائر دور في تفعيل حوكمة الشركات بتقويم أدوار ومهام التدقيق الداخلي؟؛
- هل لمحافظ الحسابات في الجزائر دور في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لأعماله؟؛
- هل لمحافظ الحسابات في الجزائر دور في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين؟.

3.1. فرضيات الدراسة: يمكن صياغة فرضية رئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة التزام محافظ الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم

610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" في تفعيل حوكمة الشركات

من هذه الفرضية يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

01/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ في تفعيل حوكمة الشركات بتقويم أدوار ومهام

التدقيق الداخلي بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛

02/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم ملائمة أعمال

المدقق الداخلي لأعماله بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين

الداخليين"؛

03/ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم

الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام

أعمال المدققين الداخليين".

4.1. أهداف الدراسة: يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

• التركيز على مهنتي التدقيق الخارجي والداخلي والعلاقة التي تربطهما في ظل حوكمة الشركات؛

• تسليط الضوء على واقع التدقيق الخارجي في ظل المعيار الجزائري لتدقيق رقم 610؛

• إجراء دراسة ميدانية لمعرفة مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق

رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" في تفعيل حوكمة الشركات.

5.1. منهج الدراسة: سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من

خلال وصف متغيرات الدراسة (التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، المعيار

الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين") بالاعتماد على مجموعة من

المراجع من الكتب، أبحاث جامعية ومقالات تطرقت لذات الموضوع، والقيام بتحليلها وذلك لتبيان

مدى مساهمة التزام محافظ الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في تفعيل حوكمة

الشركات، بالإضافة إلى تصميم استبيان يتضمن ثلاث محاور رئيسية توزع على عينة من محافظي

الحسابات في الشرق الجزائري لتحقيق أهداف الدراسة.

6.1. الدراسات السابقة: بعد الإطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت جزئيا الموضوع محل

الدراسة، تم الأخذ بعين الاعتبار الدراسات التالية:

• دراسة (حميدي، 2018، الصفحات 316-345)، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة

التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه

أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة نظرية الوكالة بين المسيرين والمساهمين.

• **دراسة (نقاز، 2018، الصفحات 215-229)**، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أبعاد وحدود الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، في ظل احترام بما يعرف باستقلالية المدقق الخارجي، كما تهدف إلى تبيان الشروط المعيارية التي يجب توفرها في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، وقد خلصت إلى أنه يمكن للمدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين وأن ذلك لا يؤثر على مدى استقلاليته، وأن العلاقة بينه وبين المدقق الداخلي علاقة تكاملية تخدم مستخدمي القوائم المالية، ولكن هذه الاستفادة لا بد أن تكون وفقا لشروط التي حددتها المعايير الدولية للتدقيق.

• **دراسة (باشيخ و بلفقيه، 2014، الصفحات 03-31)**، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية من خلال التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها على تحسين حوكمة الشركات، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من فئتين: (30) عضو من أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، و(62) مراجع خارجي، وأظهرت نتائج الدراسة أن عامل "كفاءة المراجع الداخلي" هو أهم عامل مؤثر في جودة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات ويليه عامل "جودة تنفيذ المهام" ثم عامل "الموضوعية والاستقلالية"، كما أكدت الدراسة على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية والمراجعين الخارجيين حول أهم عوامل جودة المراجعة الداخلية المؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات.

2. الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة:

من خلال هذه الخلفية سيتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة

1.2. مفهوم التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

يمكن تعريف التدقيق على أنه علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية

الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة (الخطيب، 1998، صفحة 09).

ووفقا للمعايير المتعارف عليها فإن عملية التدقيق الخاضعة لها المنشآت لديها عدة تقسيمات، وكل حسب الزاوية التي ينظر منها إليها، وعند النظر للتدقيق من حيث القائم به، نجده إما أن يكون داخلي أو خارجي (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 28). فالتدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية من مساهمين، مستثمرين، بنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى (رفاعه، 2017، صفحة 18)، حيث يتم التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي في الجزائر كما يلي (بوتين، 2003، صفحة 23):

- **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes)؛
 - **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا؛
 - **الخبرة القضائية:** الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- أما التدقيق الداخلي فهو تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنشأة بواسطة أطراف مستخدمة من قبلها وتتم بطريقة مستمرة (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 20)، ويهدف هذا النوع إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحتها، إلا أن وجود قسم التدقيق الداخلي لا يغني عن تكاليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات (الجيار، 2017، صفحة 27)، من هنا فإن للتدقيق الداخلي مجموعة من الخدمات تتمثل في ما يلي (الواردات، 2014، الصفحات 30-31):
- **خدمات وقائية:** تتمثل في إجراءات التحقق من حماية الأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس؛
 - **خدمات تقييمية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يضعها المدقق الداخلي في مجال القياس وتقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة؛
 - **خدمات إنشائية:** تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة: إدارية، مالية، إنتاجية؛

• خدمات علاجية: وتشمل الإجراءات والتوصيات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير تدقيقه.

2.2. العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي:

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف إيجاد التكامل بين الطرفين. حيث أن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلي لما يترتب على درجة فاعليته من تغيير في بعض إجراءات التدقيق، فعلى سبيل المثال إذا كان نظام التدقيق الداخلي ضعيف الفاعلية، فإن حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجي يكون أوسع منها في حال لو كان نظام التدقيق الداخلي أكثر فاعلية وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام التدقيق الداخلي (إبراهيم، 2009، صفحة 22).

3.2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين)

حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، و الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق من بينها المعيار رقم 610 الذي بين الواجبات المطلوبة من المدقق الخارجي في حالة ما وجد لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي، وإذا تبين له طبقا لأحكام م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، فعليه تحديد ما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، 2017):

• تحديد إمكانية أو مدى استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وذلك بتحديد احتمالية ملائمة أعمالهم لاحتياجاته، وفي حالة تأكد ذلك يحدد الأثر المتوقع لأعمالهم على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي، ووضع المعيار كذلك في علم المدقق الخارجي الأنشطة المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي وأجزائها في: متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومات المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، المساهمة في تحسين إدارة المخاطر، والمساهمة في تفعيل الحوكمة؛

• تحديد ملائمة أعمال المدققين الداخليين، وضع المعيار مجموعة من النقاط يجب تقييمها من قبل المدقق الخارجي مركزا بشكل كبير على كل من استقلالية، موضوعية، الضمير المهني وكذلك الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين.

كما وضح هذا المعيار للمدقق الخارجي أنه في حالة استغلاله للأعمال الخاصة المنجزة من قبل المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

4.2. مفهوم حوكمة الشركات:

تعتبر الحوكمة وسيلة فعالة لفرض الرقابة داخل المؤسسة، وعليه فإن النظام الفعال للحوكمة يعمل على حماية حقوق المساهمين وكل أصحاب المصالح.

1.4.2. تعريف حوكمة الشركات: يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من آليات الرقابة والتي تتبناها المؤسسة حتى تمنع أو تثني المديرين والمحتمل أنهم من ذوي المصالح الذاتية عن المشاركة في أنشطة تضر برفاهية المساهمين وأصحاب المصلحة، حيث يتكون نظام المراقبة بحد أدنى من مجلس الإدارة للإشراف على الإدارة ومراجع خارجي لإبداء الرأي حول مدى موثوقية القوائم المالية (لاركر و تيان، 2017، صفحة 24).

2.4.2. آليات حوكمة الشركات: وهي الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة و حملة الأسهم، وبين الأقلية والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم، كما تعرف على أنها مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى المؤسسة لحل مشاكل المؤسسة، ويتوقف استخدام هذه الطرق على نظام الحوكمة المطبق في البلد محل الاهتمام، ويمكن القول أن هناك شبه إجماع بين الباحثين في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية (عزوز، 2017، صفحة 281)، وتعد المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم هذه الآليات.

3.4.2. مبادئ حوكمة الشركات: قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تعتبر مرجعا على المستوى العالمي (Meier & Schier, 2005, p. 272)، بإصدار مبادئ لحوكمة الشركات والتي سنوجزها فيما يلي (Khedim & Grari, 2016, p. 219):

- ضمان وجود أساس فعال لنظام لحوكمة الشركات عن طريق المساهمة في شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون هذا النظام متوافق مع القانون ويحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين السلطات.
- حفظ حقوق جميع المساهمين: حيث يجب أن يشارك نظام حوكمة الشركات ويسهل ممارسة جميع حقوق للمساهمين.
- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: ضمان المعاملة العادلة لجميع المساهمين، ويجب أن يكونوا قادرين على الحصول على تعويض فعال عن أي انتهاك لحقوقهم.

- دور مختلف أصحاب المصالح: يجب أن يقر نظام حوكمة الشركات بحقوق مختلف أصحاب المصلحة المنصوص عليه في القانون وأن يشجع التعاون بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة
- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن نظام حوكمة الشركات نشر معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب وبطريقة عادلة حول جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالشركة.
- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن نظام حوكمة الشركات الإدارة الإستراتيجية للشركة والإشراف الفعال على الإدارة من قبل مجلس الإدارة.

3. دراسة ميدانية استقصائية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري: 1.3 منهجية البحث الميداني وأداة الدراسة:

- **منهجية البحث الميداني:** قصد الإجابة على إشكالية الدراسة نحاول القيام بدراسة ميدانية استقصائية على عينة من محافظي الحسابات في الشرق الجزائري، بحيث صممت استمارة بالاعتماد على بعض المراجع وبالرجوع إلى بعض أهل الاختصاص في ذلك، قصد القيام بتوزيعها على عينة الدراسة، حيث وبعد توزيع 98 استمارة واستلام الإجابات تم بناء الدراسة على 90 إجابة تم انتقائها من أصل 93 رد مستلم.
- **أداة الدراسة:** تم الاعتماد في جمع البيانات الميدانية على استمارة صممت بناء على خصوصية موضوع البحث اشتملت على ثلاث محاور رئيسية، المحور الأول به ثلاثة أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة البحث (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الخبرة)، أما المحور الثاني به 19 عبارة متعلقة بالمتغير المستقل المتمثل في مدى تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، أما المحور الثالث به 14 عبارة متعلقة بالمتغير التابع وهو تفعيل حوكمة الشركات.
- وقد تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي في إعداد اختيارات الإجابة كما يلي:

الجدول 1: أوزان الاختيارات ومجال المتوسط الحسابي وفق سلم ليكارت الخماسي

الاختيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
القيمة	1,00 – 1,79	1,80 – 2,59	2,60 – 3,39	3,40 – 4,1	4,20 – 5,00

المصدر: من إعداد الباحثين

2.3 اختبار ثبات وصدق الاستمارة

تم الاعتماد في هذا الاختبار على أشهر الاختبارات التي يقدمها برنامج (Spss23) وهو اختبار معامل ألفا كرومباخ، وبعد إدخال البيانات في البرنامج كانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول 2: اختبار الثبات وفق معامل ألفا كرومباخ

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات Alpha Cronbach	معامل صدق المحك
مدى تطبيق المعيار	19	0.758	0.870
تفعيل حوكمة الشركات	14	0.722	0.849
الاستبيان ككل	33	0.868	0.931

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss23

بما أن قيمة معامل ألفا كرومباخ للاستبيان ككل هي 0.868 وهي قيمة أكبر من 0.6، وبالتالي يمكن القول أنه لو تم توزيع نفس عدد الاستمارات على نفس العينة أو على عينة مماثلة من نفس المجتمع لكانت نسبة التوافق في الإجابات 86.80%، وبالتالي يمكن القول أن الاستمارة تمتاز بالثبات، كما يتم قياس صدق الاستمارة بجذر قيمة معامل ألفا كرومباخ وفي هذه الحالة تكون قيمة معامل صدق المحك الإجمالي هي 93.10%، بمعنى أن الاستمارة قادرة على تحقيق أهداف البحث بدرجة كبيرة.

3.3 تحليل البيانات المتعلقة بالخصائص الوصفية للعينة:

في هذه النقطة من التحليل نقوم بعرض كل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة كما يلي:

الجدول 3: توزيع أفراد عينة البحث حسب المتغيرات النوعية والترتيبية

متغير التخصص العلمي		متغير المؤهل العلمي		متغير الخبرة (السنوات)	
مالية	24 (%26.7)	ليسانس	32 (%35.6)	أقل من 10	27 (%30)
محاسبة وتدقيق	56 (%62.2)	ماستر	41 (%45.6)	من 10 إلى 15	34 (%37.8)
تخصص آخر	10 (%11.1)	دراسات عليا	17 (%18.8)	أكثر من 15 سنة	29 (%32.2)
المجموع	90 (% 100)	المجموع	90 (% 100)	المجموع	90 (% 100)

المصدر: من إعداد الباحثين

يمكن تفسير معطيات الجدول كما يلي:

- حسب التخصص العلمي نجد هناك تنوع في التخصصات، حيث كانت أغلبية أفراد العينة ذات تخصص محاسبة وتدقيق بنسبة 62.2%، وذا منطقي لأنه التخصص الأقرب لممارسة المهنة؛
- غالبية أفراد العينة هم من حملة الشهادات الجامعية وخاصة الماستر وقدر عددهم بـ 41 فرد وبنسبة 45.6%، في حين 35.6% منهم يحملون شهادة ليسانس، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبين والذين يحملون شهادات من الدراسات العليا 18.8%، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها؛
- بالنسبة لمتغير الخبرة فتمثل نسبة 30% من لديهم خبرة أقل من 10 سنوات، وكانت نسبة 37.8% للذين يتمتعون بخبرة من 10 إلى 15 سنة، وتمثل نسبة 32.2% من يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال التدقيق.

4.3 الاتجاه العام لإجابات العينة على محاور الدراسة:

قصد معرفة الاتجاه العام (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وأهمية كل عبارة في المحور) لإجابات العينة لكل عبارة في المحور أو للمحور ككل، تم تحليل البيانات الميدانية الممثلة لاختيارات العينة حول عبارات المحور الثاني (R1) والمحور الثالث (R2) باستخدام برنامج (Spss₂₃).

- تحليل محور مدى تطبيق المعايير الجزائري للتحقيق رقم 610: في هذا المحور سوف نقوم بتسليط الضوء حول مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائري للتحقيق رقم 610، وكذلك مدى كفاية هذا المعيار لأداء مهامهم على أكمل وجه، من خلال صياغة 19 عبارة موجهة إلى عينة الدراسة، وتم التوصل إلى المخرجات التي يصفها الجدول التالي:

الجدول 4: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات المحور الأول
تقويم أدوار وظيفة التدقيق الداخلي			
موافق	0.61	4.18	1. العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلي وتقديم مختلف التوصيات لتحسينه

موافق	0.67	3.94	2. القيام بفحص المعلومات المالية العملياتية باستعمال مختلف الإجراءات
موافق	0.79	3.58	3. القيام بإعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاعة الأنشطة العملياتية بما فيها الأنشطة الغير مالية
محايد	0.64	3.04	4. فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة
محايد	0.74	3.13	5. القيام بتحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان
موافق	0.73	3.75	6. تقييم سير الحوكمة وضمان التطبيق السليم لمبادئها
تقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لأعمال المدقق الخارجي			
موافق	0.67	3.47	7. التأكد من استقلالية نشاط المدققين الداخليين وأداء أعمالهم بكل موضوعية
موافق	0.71	3.43	8. التأكد من تحرر المدقق الداخلي من أية قيود أو ظروف تهدد قدرته على تنفيذ مسؤولياته على نحو غير متحيز
موافق	0.81	3.50	9. التأكد من التواصل بكل حرية مع المدقق الداخلي في إطار اللقاءات دورية
موافق	0.68	4.08	10. التأكد من أن إدارة الشركة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفته التدقيق الداخلي
موافق	0.68	3.72	11. التأكد مما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير للإدارة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة
موافق بشدة	0.57	4.26	12. التأكد من تفاعل إدارة الشركة مع توصيات المدقق الداخلي
موافق	0.66	3.61	13. التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح المهنية أو الشخصية للمدققين الداخليين
تقييم الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين			
موافق	0.56	3.52	14. تقييم ملائمة العناصر المقنعة المجمعة من قبل المدقق الداخلي
موافق	0.66	3.40	15. التأكد من تمتع المدقق الداخلي بالخبرة المهنية الكافية

لأداء مهامه			
موافق	0.75	3.48	16. التأكد من إشراف المدقق الداخلي على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح
محايد	0.83	2.67	17. تقييم التكوين التقني للمدقق الداخلي
موافق	0.61	4.18	18. تقييم ملائمة النتائج المستخرجة للظروف والتقارير المعدة من طرف المدقق الداخلي، وتناسقها مع نتائج الأعمال المنجزة
موافق	0.67	3.94	19. التأكد من المعالجة الصحيحة لكل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدقق الداخلي
موافق	0.68	3.62	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الثاني (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.62 بانحراف معياري 0.68، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار موافق (3,40 - 4,19)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني (R1) المتعلق بمدى تطبيق وكفاية المعيار الجزائري للتدقيق لأداء مهام محافظي الحسابات على أكمل وجه، تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف.

• **تحليل محور تفعيل حوكمة الشركات:** نتطرق الدراسة في هذا العنصر إلى دراسة آراء أفراد العينة فيما يخص دور محافظي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات بالتزامه بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، من خلال صياغة مجموعة من أسئلة متمثلة في 14 عبارة الموضحة فيما يلي:

الجدول 5: الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات المحور الأول
موافق	0.68	4.04	1. التأكد من درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية
موافق	0.88	3.76	2. فحص درجة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
موافق	0.83	3.40	3. تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة
موافق	0.73	3.15	4. بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق
موافق	0.66	3.25	5. التأكد من أن جميع حقوق المساهمين محفوظة وكذا المعاملة المتساوية بينهم
موافق	0.83	3.60	6. التأكد من أن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل
موافق	0.72	3.55	7. التنسيق والتعاون مع المدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث
موافق	0.84	3.57	8. التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين
موافق	0.77	3.56	9. التأكد من تطبيق نظام سليم للتدقيق الداخلي
موافق	0.72	4.07	10. تقديم صورة واضحة عن الشركة بطريقة سليمة وفي الوقت المحدد
موافق	0.71	3.68	11. التأكد من عدم وقوع حالات الغش والاحتيال والتصرفات الغير قانونية
موافق بشدة	0.67	4.14	12. تقديم تأكيد موضوعي إلى مجلس الإدارة والمساهمين حول عدالة القوائم المالية
موافق	0.73	3.66	13. المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المالية المفصح عنها من قبل الشركة
موافق	0.75	3.37	14. التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تنفيذ المهام.
موافق	0.75	3.63	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

بعد ملاحظة اتجاه إجابات العينة على عبارات المحور الفرعي الأول نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 3.63 بانحراف معياري 0.75، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار موافق (3,40 – 4,19)، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور المتعلق بدور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، تمركزت حول الاختيار موافق وبانحراف معياري ضعيف.

5.3 اختبار فرضيات الدراسة:

قبل اختبار فرضيات الدراسة، يجب أولاً التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال الاختبار التالي:

• اختبار طبيعية توزيع البيانات الميدانية: قصد معرفة مدى إتباع توزيع بيانات البحث الميداني للتوزيع الطبيعي نستعمل اختبار كولموغوروف سميرونوف الذي يوفره برنامج (Spss₂₃)، لأن حجم العينة أكبر من 50 بحيث توضع الفرضيات التالية:

➤ فرضية العدم (H_0): بيانات المحورين (R_1) و (R_2) تتبع التوزيع الطبيعي وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05.

➤ فرضية البديل (H_1): بيانات المحورين (R_1) و (R_2) لا تتبع التوزيع الطبيعي وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية (sig) أقل من 0.05.

بالرجوع إلى برنامج (Spss₂₃) كانت نتائج الاختبار كما تظهر في الجدول التالي:

الجدول 6: اختبار الطبيعية لبيانات البحث الميداني

اختبار كولموغوروف سميرونوف			
المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	
0.165	90	0.122	المحور R1
0.200	90	0.070	المحور R2

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات المحور (R_1) في اختبار كولموغوروف سميرونوف بقيمة 0.165، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور (R_1) تتبع التوزيع الطبيعي، كما نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لبيانات المحور (R_2) في اختبار كولموغوروف سميرونوف بقيمة 0,200، وبالتالي نقبل الفرضية (H_0) ونرفض الفرضية (H_1)، بمعنى بيانات المحور الثاني (R_2) تتبع أيضاً التوزيع الطبيعي.

• دراسة علاقة الارتباط: وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة عن طريق معامل Pearson الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول 7: معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة (Pearson)

حجم العينة	مستوى الدلالة	معامل بيرسون	الالتزام بالمعيار رقم 610
			تفعيل حوكمة الشركات
90	0.000	0.915	الارتباط بين تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وتفعيل حوكمة الشركات
** الارتباط دال عند مستوى 0.05			

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Spss₂₃

يظهر لنا وجود علاقة ارتباط طردية قوية جدا بين الالتزام بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 من قبل محافظي الحسابات وتفعيل حوكمة الشركات، حيث بلغت 0.915 وهو دال عند مستوى 5%، وهذا يعني أن تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" من قبل المدققين الخارجيين سوف يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

إذا بالنسبة للفرضية الرئيسية التي تفيد بأنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على تفعيل حوكمة الشركات" هنا نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديل H_1 التي تقضي بوجود علاقة ارتباط طردية قوية بين التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" وتفعيل حوكمة الشركات عند مستوى 0.000 وهو دال إحصائيا كونه أقل من 0.05.

• اختبار (One sample t test): أستخدم لأنه الأكثر ملائمة لاختبار الفرضيات الفرعية وتقضي قاعدة القرار بقبول H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 إذا كانت t المحسوبة أقل من t الجدولية، فكانت نتائج الاختبار الموضحة في الجدول التالي:

الجدول 8: اختبار One sample t test

القرار	مستوى الدلالة	t	أبعاد الاستبانة
رفض H_0	0.000	83.846	تقويم أدوار ومهام التدقيق الداخلي
رفض H_0	0.000	97.321	تقييم الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين
رفض H_0	0.000	92.072	تقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لأعماله

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج Sps23

بناء على مخرجات spss الموضحة في الجدول أعلاه يمكن تحليل الفرضيات كما يلي:

• **رفض الفرضية H_0** التي تفيد بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ في تفعيل حوكمة الشركات بتقويم أدوار ومهام التدقيق الداخلي بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، لأن t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05؛

• **رفض الفرضية H_0** التي تقضي بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لأعماله بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، كون t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05؛

رفض الفرضية H_0 التي تقضي بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، لأن t المحسوبة أكبر من الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهو أقل من 0.05.

4. خاتمة:

بعد تطرق الدراسة لأهم المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث من خلال الإطار النظري حيث تناولت تعريف التدقيق الخارجي والداخلي ومن ثم التركيز على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، أما في المتغير التابع للدراسة فقد تم تغطية أهم مبادئ حوكمة الشركات، وفي الجانب التطبيقي تم السعي إلى معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات تفعيل حوكمة الشركات من خلال التزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

1.4. النتائج: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

• إن التزام محافظ الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" سوف يساهم بشكل كبير وإيجابي في تفعيل حوكمة الشركات، وهذا حسب الأدوات الإحصائية التي أثبتت وجود علاقة ارتباط طردي قوية بين هذين المتغيرين، فبعد تشخيص أهم متطلبات حوكمة الشركات أدركنا أنه يمكن تحقيق جزء كبير منها بالتزام محافظ الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. وهذه إجابة على إشكالية الدراسة؛

• توصلت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات في الجزائر دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات بتقويم أدوار ومهام التدقيق الداخلي، وذلك تضيفه مهمة التدقيق الداخلي من تقييم للنظام الرقابي الداخلي وتقديم مختلف التوصيات لتحسينه، وقيامها بإعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاعة الأنشطة العملية بما فيها الأنشطة الغير مالية، وكذلك تقييم سير الحوكمة وضمن التطبيق السليم لمبادئها، بالإضافة إلى أنشطة مختلفة من شأنها أن توجه المنشأة نحو تحقيق أهدافها، وهنا تجيب الدراسة على السؤال الفرعي الأول؛

• بالنسبة لدور محافظ الحسابات في الجزائر في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لأعماله، فتوصلت الدراسة إلى أن العينة المبحوثة على استطاعة لتحقيق ذلك من خلال التأكد من استقلالية نشاط المدققين الداخليين وأداء أعمالهم بكل موضوعية وكذلك التأكد من التواصل بكل حرية مع المدقق الداخلي في إطار اللقاءات دورية، ومن تفاعل إدارة الشركة مع توصيات المدقق الداخلي وغيرها من الإجراءات الأخرى، وفي هذه النتيجة إجابة على السؤال الفرعي الثاني للدراسة؛

• بالنسبة لدور محافظ الحسابات في الجزائر في تفعيل حوكمة الشركات بتقييم الكفاءة والعناية المهنية للمدققين الداخليين، تبين كذلك أنه يستطيع تحقيقها وذلك بالقيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار الجزائري للتحقيق رقم 610، من تقييم التكوين التقني للمدقق الداخلي، والتأكد من تمتع المدقق الداخلي بالخبرة المهنية الكافية لأداء مهامه، وكذلك من إشراف المدقق الداخلي على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح، تقييم ملائمة العناصر المقنعة المجمعة من قبل المدقق الداخلي، تقييم ملائمة النتائج المستخرجة للظروف والتقارير المعدة من طرف المدقق الداخلي، وتناسقها مع نتائج الأعمال المنجزة، والتأكد من المعالجة الصحيحة لكل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدقق الداخلي، وفي هذه النتيجة إجابة على السؤال الفرعي الثالث للدراسة.

2.4. التوصيات: على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات كما يلي:

- يجب تفعيل أدوار أقسام المراجعة الداخلية بالشركات الجزائرية، وذلك بالتأكد من توفر الدرجة العالية من التكوين التقني والتأهيل العلمي والمهني في شخص المدقق الداخلي، بالإضافة إلى تقديدهم بالنظم والمعايير الخاصة بهذه الوظيفة؛
- تفعيل دور المدقق الداخلي في فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية بالمنشآت، وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة، وكذلك قيامه بتحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان.

• زيادة درجة التواصل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الاتفاق بشكل مكتوب بشأن ترتيب التعاون المشترك بينهما، مما ينعكس إيجاباً على حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

• قيام الهيئات المهنية ذات الاختصاص في الجزائر بسن الأنظمة واللوائح التي من شأنها تنظيم العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين وذلك لما يضيفه من تنظيم وتفعيل دور هاتين المهنتين.

5. قائمة المراجع:

• حميدي احمد سعيد (2018)، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية بجامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، المجلد 09، العدد 01، 316-345.

• نقاز أحمد (2018)، دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دراسات العدد الاقتصادي بجامعة عمار ثلجي الأغواط (الجزائر)، المجلد 09، العدد 01، 215-229.

• بلفقيه محمد علوي ، عبد اللطيف محمد باشيخ، (2014)، العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة (جدة- المملكة العربية السعودية)، المجلد 28، العدد 02، 03-31.

• الخطيب خالد راغب، الرفاعي خليل محمد (1998)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: نظري وعملي، الطبعة 01، عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

• الخطيب خالد راغب، مسعد محمد فضل (2009)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة 01، عمان، الأردن: دار كنوز للمعرفة العلمية.

• رفاعة تامر مزيد (2017)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، د.ط، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

• بوتين محمد (2003)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، د.ط، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

• محمود رأفت سلامة، كلوية أحمد يوسف وزريقات عمر محمد (2011)، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

• الجيار أحمد عبد الهادي (2017)، المراجعة الداخلية للبنوك والمؤسسات الاقتصادية (الوسائل- الرقابة- المراقبة)، الطبعة الأولى، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.

- الواردات خلف عبد الله (2014)، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، عمان: الوراق للنشر والتوزيع.
- إبراهيم إيهاب نظمي (2009)، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، الطبعة العربية الأولى، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
- وزارة المالية (2017)، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، الجزائر.
- لاركر ديفيد، بريان تيان (2017)، ترجمة أبوثنين عبد الله بن ناصر، مسائل حوكمة الشركات: نظرة فاحصة على الخيارات التنظيمية وتبعاتها، الرياض: الإدارة العامة للطباعة والنشر - معهد الإدارة العامة.
- عزوز ميلود (2017)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية بجامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، المجلد 17، العدد 02، 271-284.
- Meier Olivier; Schier Guillaume (2005), *Entreprises Multinationales: Stratégie. Restructuration. Gouvernance*, Paris: Dunod.
- Khedim Amel (2016), *La gouvernance au sein de l'entreprise*, Al-Bashaer Economic Journal, Université de Béchar (Algérie), Volume 2, Numéro 3, 213-226.