مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات : دراسة ميدانية في شركة صيدال
اسم الكاتب: د. صالحي محمد يزيد، د. كسري أسماء
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/1662
تاريخ الاسترداد: 2025/05/05 21:19 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على
info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في شركة صيدال *

د. صالحي محمد يزيد **
د. كسري أسماء ***

* تاريخ التسليم: 9/ 1/ 2016م، تاريخ القبول: 27/ 2/ 2016م.
** أستاذ مساعد"ب"/ جامعة محمد خيضر/ بسكرة/ الجزائر.
*** أستاذ مساعد"ب"/ جامعة باجي مختار/ عنابة/ الجزائر.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تعرف مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وبالتحديد على مستوى شركة صيدال في تفعيل حوكمة الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة جرى اختبار الفرضيات من خلال إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة التي تعالج موضوع الدراسة، وحُللتْ النتائج باستخدام برنامج SPSS. وقد وزعت 100 استبانة، قسمت على المدققين الداخليين وإدارة المالية والمحاسبة على مستوى شركة صيدال، ومجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال التدقيق الداخلي، إضافة إلى مجموعة من محافظي الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي وأطراف حوكمة الشركات، وهذا ما يبين الأثر الواضح لتطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال.

الكلمات الدالة: الرقابة الداخلية، شفافية المعلومات، التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات.

The impact of internal audit in the activation of the application of corporate governance A field study in Saidal Company

Abstract:

This study aims to explore the extent of the impact of internal audit within Algerian companies specifically in Saidal Company within the concept of corporate governance.

To achieve the study goals and to test the hypotheses, a questionnaire was developed and analyzed by SPSS after receiving the necessary data. 100 questionnaires were distributed on the internal auditors and the finance and accounting offices, and group of professors specialized in the field of internal audit and governor of accounts. The study found that the existence of a statistically significant relationship between a good internal audit and corporate governance and this clearly demonstrated the effect of the application of internal audit in the activation of corporate governance in Saidal Company.

Keywords: *internal control, transparency of financial reporting, internal audit, corporate governance.*

مقدمة:

إن الفضائح والانهيارات المالية التي مست عالم الأعمال أدت إلى فقدان الثقة من المستثمرين في المعلومات التي تنشرها الشركات، الأمر الذي دفع الجهات المعنية– على المستويين الوطني والدولي– إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسية التي كانت وراء حدوث هذه الفضائح، التي ارتبطت بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية.فهناك اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة في عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المؤسسة عن فعالية الرقابة الداخلية.لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل لكل هذه السلبيات، وذلك من خلال مجموعة من الآليات من أبرزها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، كذلك تعزيز دور وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي، لا سيما فيما يتصل باستقلالية هاتين الوظيفتين، وتشكيل لجنة التدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما.

مشكلة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو الآتي:

ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة على مستوى شركة صيدال؟

من خلال التساؤل الرئيسي تنبثق الأسئلة الآتية:

- ما مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال؟
- ما مدى تأثير التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف حوكمة الشركات في مستوى شركة صيدال؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة على مستوى شركة صيدال يعزى للبيانات الديمغرافية لهذه العينة؟

أهداف الدراسة:

- تحديد العلاقة بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- إظهار التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة، وتفعيل هذه الأخيرة على مستوى شركة صيدال.
- تعرف القواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات الحوكمة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في ظهور مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة الاقتصادية الجزائرية من خلال إصدار دليل حوكمة الشركات، أيضا إبراز الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في الشركات الجزائرية، ما ينعكس ايجابا في الاقتصاد الجزائري بعامة.

فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل الحوكمة على مستوى شركة صيدال.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق.الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال يعزى للبيانات الديمغرافية لهذه العينة.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

أولا- الإطار النظري للدراسة:

1. حوكمة الشركات:

1- 1- مفهوم حوكمة الشركات:

وصف (السيد أدريان كادبوري [1]) عام 1992 حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب" وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية [2] (OCED) : " بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تقوم بتحديد توزيع المسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركات مثل: مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء."

ويعرف [3] G.Charreaux": حوكمة الشركات هي تضم مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها دور في تحديد السلطات والتأثير على قرارات المسيرين."

ويعرفها معهد المدققين الداخلين [4] : " هي المنظومة المتضمنة للسيرورات والهياكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة ومتابعة نشاطات المنظمة بغرض تحقيق الأهداف."

ويعرفها كل من شليفر و فيشني [5] : " بأنها تشمل كل الآليات التي تضمن لمختلف الملاك عائدا على الاستثمار، مع تفادي حصول المديرين أو كبار المساهمين على ملكية جزء من هذه العوائد بشكل مفرط." ويعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين [6] : هي "مجموع المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها المديرين والتي تهدف إلى تقديم الإدارة الاستراتيجية وضمان تحقيق الأهداف، تسيير المخاطر بطريقة صحيحة، والتحقق من أن موارد المنظمة تستخدم بطريقة معقولة."

ويعرفها مركز المشروعات الدولية الخاصة [7] على أنها: "الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح واضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة".

عرفتها مؤسسة التمويل الدولية [8] : " بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها."

1 – 1 **مبادئ حوكمة الشركات**: [9] وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مجموعة من المبادئ الأساسية لكي تستوفي المؤسسات شروط الحوكمة، ويمكن تلخيصها على النحو الآتي:

– حماية حقوق المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على عائد في الأرباح، مراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

– المعاملة العادلة للمساهمين: تعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، أيضا الاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

– دور أصحاب المصالح: ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة المستندات والموردين والعملاء، وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

– الإفصاح والشفافية: ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة.

– مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضمان التوجيه الاستراتيجي للشركة، إضافة إلى الرقابة الفعّالة على الإدارة من مجلس الإدارة، أيضا ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.

– ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: إذ يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القوانين والالتزام بتطبيقها مع تمتع الهيئات الرقابية والمشرفة بالسلطة، النزاهة والموارد اللازمة للقيام بمهامها على أعلى مستوى.

1 – 3 – **أهمية حوكمة الشركات** [10] : تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، ومن ثمّ تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.كما أن هذه القواعد تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهمات واختصاصات وصلاحيات عدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني وتعميق دور البورصة، والمحافظة على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.

1 – 4 – **ميثاق الحكم الراشد في الجزائر**:

يُعدّ ميثاق الحكم الراشد ثمرة لسلسلة الأعمال التي قام بها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، وفي هذا الشأن فقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل، مع أخذه بالحسبان خصوصية المؤسسة الجزائرية التي تتسم بخاصية اجتماعية صلبة، وعلى نطاق واسع كونها مؤسسات عائلية مزدوجة بقوانين أساسية تفضل المؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة وبنسبة أقل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، أما الشركات ذات الأسهم فتبقى قليلة الانتشار بالرغم من أننا نسجل في السنوات الأخيرة تقدم هذا النوع من الأساس القانوني.

تتمثل معايير الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، المديرية التنفيذية) ، ومن جهة أخرى علاقة المؤسسة مع الأطراف الشريكة كالبنوك، المؤسسات المالية، الممونون والإدارة، ويشمل الأطراف الفاعلين الداخليين: المساهمين، الإداريين والمسيرين.وتعمل هذه الأطراف في إطار الهيئات التنظيمية، وهي: الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرين.وقد اهتم الميثاق بحق المساهمين، حين تطرق إلى حقوق المساهمين وإلى المهمات الأساسية للجمعية العامة حتى

يتمكن المساهمون من التمتع بحقوقهم فعلا.كما تناولت المعايير مجلس الإدارة، وذلك بالتركيز على مهامه لتحقيق الحكم الراشد [11].

2 – **التدقيق الداخلي**:

2 – 1 – **تعريف التدقيق الداخلي**:

يعرفه معهد المدققين الداخلين [12] على أنه " نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر".

كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية [13] : "نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحاليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي جرى فحصها.

وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين [14] : " تدقيق العمليات والقيود التي تقع بشكل مستمر، إذ تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة ".

2 – 2 – **أهداف التدقيق الداخلي**: [15] إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، إضافة إلى أنه يهدف إلى:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها.
- حماية ممتلكات المؤسسة.
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها.
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال.
- رفع كفاية العاملين عن الطرق التدريب.

2. مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: [16]

يسهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات، لا سيما في المتطلبات الجديدة التي فرضتها القوانين (SOX ACT,LSF) .بالنسبة لـ IIA فقد نص المعيار 2110 على أن: "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقدم التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة، وذلك بالعمل على تحقيق الأهداف الآتية:

- تحسين الأخلاق والقيم داخل المنظمة.
- ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمساءلة.
- إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية في المنظمة.
- تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجين والداخلين والإدارة.

ويسهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتصلة بالمؤسسة كما يأتي:

- التدقيق الداخلي، نظرية الوكالة، حوكمة الشركات: يشير تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة إلى وجود صراع مصالح بين المالك والمسير تنبثق عنه تكاليف وكالة فيما يخص المالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل على مراقبة سلوك المسير وأدائه ومتابعة ذلك، ويعتبر غياب التوازن المعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات أحد أوجه الصراع (عدم تماثل بين المساهمين، الإدارة العليا، المساهمين، مجلس الإدارة) .وهنا يشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة (من خلال لجنة التدقيق إن وجدت) وتعاونه مع المدقق الخارجي عاملا أساسيا في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.
- التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات: يرى المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركة تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى التدقيق الداخلي.
- التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات: يرى منظرو الارتباط بالموارد أن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتصل بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات.وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة والاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

تلخيصا لما سبق، يمكن القول، إن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر المظلة التي يجري من خلالها التدقيق وإعداد التقارير المتصلة بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، الذي يخدم الأداء الفعال ومسؤولية الأطراف ذات المصالح.فالحكم الجيد للمنشأة يرتبط بإدارة تفهم المخاطر التي تواجهها، وقادرة على ضمان رقابة داخلية كافية على أعمالها، وبهياكل إشرافية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، ....) قادرة على ضمان متابعة فعالية أداء المؤسسة أو سلوك الإدارة.

ثانيا- الدراسات السابقة:

1. الدراسات العربية:

دراسة **عمر قمان (2011 - 2012)** [17] : مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح بغرض حوكمة

المؤسسات الجزائرية، هدفت هذه الدراسة إلى تبيين مساهمة المراجعة المالية في حوكمة الشركات من خلال ضمان الشفافية، الإفصاح وتقليل عدم التماثل بين أصحاب المصالح، وخلصت إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المراجعة المالية وتحقيق مبدأ الشفافية والإفصاح الذي يعدّ أهم مبادئ حوكمة الشركات، لكن المؤسسات الجزائرية لم تصل بعد إلى الأهداف المرجوة من حوكمة الشركات، أيضا فيما يخص المراجعة المالية لم تسمو بعد إلى معايير المراجعة الدولية المطبقة.

دراسة **الرحاحلة (2005)** [18] : فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال دراسة مدى التزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في عملها، وتأثير العوامل المتصلة بالجامعة، والعوامل الشخصية للعاملين في مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وتقديم التوصيات لرفع مستوى فاعليتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي، كما أن العوامل المتصلة بالمدققين ليس لها تأثير في فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي.أما العوامل المتصلة بالجامعة، فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل أثر في فاعلية أداء التدقيق الداخلي، وأوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق.

2.الدراسات الأجنبية:

دراسة [19] **Burnaby and al (2009)** :

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، ايطاليا، هولندا، المملكة المتحدة وايرلندا، مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم تحديد الفروق والالتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان التي توجد بها فروع لهذا المعهد.ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بإعداد استبيان حول مواضيع متعددة عن التدقيق الداخلي، جرى توزيعه عبر البريد الالكتروني سنة 2006، على المدققين الداخليين المنخرطين في المعهد والبالغ عددهم 62297، استنادا إلى قاعدة البيانات الموجودة بالمعهد.وقد بلغت الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستعمال 4080، أي أن نسبة الاستجابة لا تتعدى 6%.وأظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بين البلدان المذكورة، وأن هناك مستويات ذات معنوية للاختلاف في الإجابات الخاصة بكل بلد.أما فيما يخص المعيار 1300 المتعلق ببرنامج ضمان الجودة، والمعيار رقم 2600 المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر، فقد أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات هذين المعيارين.

دراسة **abdelmalke hamel (2008 - 2007)**: دور وظيفة التدقيق في حوكمة المؤسسة، هدفت إلى تسليط الضوء حول لجنة المراجعة ضمن حوكمة الشركات، مع إبراز العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات، أيضا تعرف طريقة قياس لجنة المراجعة لجودة أعمال المراجعة.وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يعدّ من أسباب إنشاء لجنة المراجعة، إذ تساعد هذه– الأخيرة– في زيادة اطمئنان المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين لأنها تؤدي دور الضمان لهم، وتسهم في تقديم معلومات موثوقة وذات جودة.

ثالثاـ الإطار التطبيقي للدراسة:

1.منهجية الدراسة:

من أجل القيام بهذه الدراسة اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي سمح بدراسة الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي مع كشف العلاقة الموجودة بينهما، أيضا تناول جوانب التأثير والتأثر الذي تتخللها.كما جرى تصميم استبيان بعد الحصول على البيانات الأولية واستعمالها للقيام بهذه الدراسة، التي وُزّعتْ على المدققين الداخليين وإدارة المالية والمحاسبة بشركة صيدال، وأساتذة جامعيين متخصصين في التدقيق الداخلي، إضافة الى مجموعة من محافظين خبراء في المحاسبة، وقد تحققت معالجة هذه الاستبانة وتحليلها عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، باستخدام الأساليب الإحصائية الآتية: معامل ارتباط سوبرمان، معامل الثبات alpha cronbach's، اختبار kolmogorov –smirnov، اختبار للعينة الواحدة one sample t test ، معامل الارتباط بيرسون، اختبار t– test.

2.مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين والادارة المالة والمحاسبة لشركة صيدال الذي قدر بحوالي 40 فرد، وكذلك وزِّعَ الاستبيان على 30 أستاذاً جامعياً متخصصاً في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وذلك لإلمامهم بالجانب النظري للدراسة، وعلى 30 محافظاً خبيراً بالمحاسبة من أجل وجهة النظر الخارجية للشركة من جهة، ومن جهة أخرى الإلمام بالجانب المهني والعملي للتدقيق والحوكمة.وقد اعتُمِدَتْ جميع الاستمارات نظرا لتوفرها على جميع الشروط الضرورية للدراسة.

3.أداة الدراسة الميدانية:

لقد ساعد المنهج الوصفي التحليلي الذي استخدم في الجانب النظري على تحديد المتغيرات الرئيسية لهذه الدراسة، مما أسهم في تحديد محاور وقواعد بناء استبيان الدراسة الميدانية، **الذي جاء في مضمونه كما يأتي**:

- الجزء الأول: يحتوي على البيانات الديمغرافية لعينة

الدراسة المتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرات، الوظيفة.

- الجزء الثاني: يحتوي على محورين، يتكون المحور الأول من سبعة فقرات، والثاني من ستة فقرات.

المستوى	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام
الوزن	5	4	3	2	1

كما استُخدِمَ مقياس ليكارت ضمن محاور الجزء الثاني من الاستبيان وهو مقياس يدرج من علاقة قوية موجبة إلى علاقة قوية سالبة، مع الإشارة إلى استخدام خمسة خيارات من الأكثر شيوعا لقياس مدى التوافق، و الجدول يوضح مستويات وأوزان مقاييس ليكارت الخماسي:

4.صدق وثبات الاستبيان:

4 – 1 – اختبار صدق الاستبيان عن طريق الأساتذة المحكمين: بوساطة هذه الطريقة يمكن التأكد من صدق الاستبيان عن طريق توزيعه على بعض الأساتذة المحكمين، وفي هذه الدراسة جرى إعداد استبيان أولي حول الدراسة الميدانية، وقد وزعت عدة نسخ منه على مجموعة من الأساتذة المحكمين، وبعد استرجاع تلك النسخ الأولية وتعرف النقائص والأخطاء التي تضمنتها، أُعيد تصحيح وإضافة تعديل الاستبيان ليصبح ملما بالموضوع وسلساً في نسخة نهائية.

4 – 2 – اختبار صدق الاستبيان عن طريق صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرات، وقد استُخدِمتْ معاملات ارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه. (قيمة R الجد ولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 تساوي 0.166)

جدول رقم (1) :

نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

المحور 1	مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة الشركات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	استقلالية المدقق الداخلي	0.636	0.000
2	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	0.517	0.000
3	التأهل العلمي للمدقق الداخلي	0.853	0.000
4	العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي	0.636	0.000
5	وجود استراتيجية للتدقيق الداخلي	0.851	0.000
6	تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي	0.635	0.000
7	تقديم خدمات تأكيدية من طرف المدقق الداخلي	0.999	0.000

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0.636 إلى 0.999 والذي تعدّ دالة عند مستوى دلالة 0.05 ومستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05، قيمة R المحسوبة أكبر من قيمة R الجد ولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 التي تساوي 0.166.ومن ثمّ تعدّ فقرات المحور الأول صادقة.

جدول (2)

نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

المحور 2	مساهمة التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	0.642	0.000
2	الانسجام بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	0.642	0.000
3	تحسين علاقة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في الشركة	0.636	0.000
4	إفصاح المدقق الداخلي لإدارة الشركة	0.985	0.000
5	إفصاح المدقق الداخلي لمجلس إدارة الشركة	0.862	0.000
6	تعاون المدقق الداخلي والمديرين التنفيذيين للشركة	0.745	0.000

يتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين0.636 إلى 0.985 التي تعدّ دالة عند مستوى دلالة 0.05 ومستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05 وقيمة R المحسوبة أكبر من قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 التي تساوي 0.166، ومن ثَمّ تعد فقرات المحور الثاني صادقة.

4 – 3 – اختبار ثبات الاستبيان لكل محاور الاستبيان أداة الدراسة: قام الباحثان باستخدام اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، إذ بلغت قيمته الكلية 94.6% وهي نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها أعلى من النسبة المقبولة التي تبلغ 60% ، وقد جاء اختبار الثبات لهذه المتغيرات كما ياتي:

الجدول (3) :

نتائج اختبار ثبات الاستبيان لكل المحاور

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل Alpha cronbach's
الأول	يسهم التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركة	7	91.5%

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل Alpha cronbach's
الثاني	يسهم التفاعل الجيد التدقيق الداخلي و حوكمة الشركة	6	84.0%
جميع فقرات محاور الاستبيان		13	94.6%

4 – 4 – **اختبار اعتدالية التوزيع**: عن طريق هذا الاختبار يجري اكتشاف البيانات التي تتبع التوزيع الطبيعي، إذ تختبر فرضيات العدم القائلة بأن مشاهدات متغير معين تتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرضية البديلة القائلة بأن البيانات لا تتوزع طبيعيا.

جدول (4)

نتائج اختبار kolmogorv- smirnov لاعتدالية التوزيع

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
1	يسهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات	7	0.985	0.287
2	يسهم التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة قي تفعيل حوكمة الشركات	6	0.829	0.489

من خلال الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن مستوى الدلالة لجميع المحاور، وكذا جميع فقرات محاور الاستبيان أكبر من مستوى الدلالة 0.05، ومن ثمّ فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي الذي يسمح من خلالها استخدام الاختبارات المعملية.

5. تحليل نتائج محاور الدراسة:

◄ **اختبار الفرضية الأولى**:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال.

– من أجل اختبار الفرضيات اسْتُخدِمَ اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان، إذ تكون الفقرة ايجابية أي أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجد ولية والتي تساوي 1.985 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من% 60) ، (قيمة T الجدولية عند درجة حرية (ن– 1=99) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.985 حسب جدول توزيع ستودنت

جدول (5)

تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول مساهمة معايير التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	استقلالية المدقق الداخلي	4.85	0.479	97	101.1	0.000
2	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	5	0.000	100	62.03	0.000
3	التأهيل العلمي للمدقق الداخلي	4.67	0.753	93.4	101.1	0.000
4	العناية المهنية للمدقق الداخلي	4.85	0.479	97	88.14	0.000
5	وجود استراتيجية جيدة للمدقق الداخلي	4.75	0.539	95	162.5	0.000
6	تقديم خدمات استشارية من طرف المدقق الداخلي	4.90	0.302	98	42.87	0.000
7	تقديم خدمات تأكيدية من طرف المدقق الداخلي	4.39	1.024	87.8	99.05	0.000

من خلال الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن الوزن النسبي لجميع الفقرات بلغ أكبر من 60 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 ما يدل على ايجابية الفقرات، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما الوسط الحسابي الذي يتراوح بين (4.67 و5) في جميع فقرات المحور الأول.وبصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الأول قيمة t تتراوح بين (42.87 و101.1) وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.985، هذا ما بيّنَ أن شركة صيدال تراعي لضمان تفعيل حوكمة وجود معايير التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية، الكفاءة، التأهيل، العناية المهنية، مع وجود استراتيجية لمعالم تساعد قيام المدقق الداخلي بتقديم خدمات استشارية وتأكيدية في نفس الوقت.

– من جهة أخرى استخدِمَ معامل الارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين تطبيق نظام محكم للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في صيدال، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (06) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.99 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.2 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية.ومن ثَمّ قبول الفرضية؛ أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم بين التدقيق الداخلي

وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في شركة صيدال عند مستوى 0.05

جدول (6)

معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات

المحور	الاحصاءات	تفعيل حوكمة الشركات
التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.99
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	100

◄ **اختبار الفرضية الثانية:**

H2: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي و باقي أطراف الحوكمة وتفعيل الحوكمة على مستوى شركة صيدال.

جدول (7) :

تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول مدى وجود علاقة بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة

رقم الفقرة	عنوان الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوي الدلالة
1	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	4.90	0.302	98	162.55	0.000
2	الانسجام بين التدقيق الداخلي والخارجي	4.90	0.320	98	162.55	0.000
3	تحسين العلاقة مع لجنة التدقيق	4.70	0.644	94	73.03	0.000
4	إفصاح المدقق الداخلي للإدارة	5	0.000	100	37.56	0.000
5	إفصاح المدقق لمجلس الإدارة	4.35	1.158	87	55.05	0.000
6	تعاون المدقق الداخلي مع مديري الشركة	4.90	0.302	98	162.55	0.000

من خلال الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن الوزن النسبي لجميع الفقرات بلغ أكبر من 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05، ما يدل على ايجابية جميع الفقرات، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي بين 4.35 و5) في جميع فقرات المحور الثاني.وبصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الثاني قيمة T التي تتراوح بين (37.56 و 162.55) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.985.هذا ما يبين أن شركة صيدال تراعي لضمان تفعيل الحوكمة التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة، وذلك من خلال الوصول إلى الحالة التي يتفاعل فيها التدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة المتمثلة في: التدقيق الخارجي، الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والمديرين التنفيذيين بكل تعاون لتحسين العلاقة التي تسهم في إضافة قيمة لصيدال.

- من جهة أخرى استُخدِمَ معامل الارتباط بيرسون لاختبار وجود التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة وتفعيلها في صيدال.وتوضح النتائج الموجودة ضمن الجدول رقم (08) أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 أقل من 0.05، كما أن قيمة معامل الارتباط r تساوي 0.798 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية r التي تساوي 0.2 مما يدل على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية، ومن ثَمّ قبول الفرضية الثانية، أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة وتفعيلها على مستوى صيدال.

جدول (8) :

معامل الارتباط بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيلها

المحور	الاحصاءات	تفعيل حوكمة الشركات
التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة	معامل الارتباط	0.798
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	100

◄ **اختبار الفرضية الثالثة:**

H3: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال يعزى للبيانات الديمغرافية لهذه العينة.

جرى استخدام اختبار T للفروق بين متوسط أراء أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات صيدال يعزي للمسمى الوظيفي.

جدول (9) :

نتائج اختبار T لحساب فروق إجابات أفراد العينة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في صيدال تعزى للمسمى الوظيفي

المحور	عنوان المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوي الدلالة
الأول	يسهم التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة	داخلي	40	5	0.026	1.30	0.225
		خارجي	30	4.99			
		أساتذة	30	5			
الثاني	يسهم التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات	داخلي	40	5	0.010	1.15	0.410
		خارجي	30	5			
		أساتذة	30	5			

تشير نتائج الجدول (09) إلى أن مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 كما تأخذ قيمة T المحسوبة لكل محور أيضا قيمة اقل من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.985 ما يدل على عدم وجود فروق في اجابات أفراد العينة تعزى للمسمى الوظيفي.وبصفة عامة يتضح أن قيمة T المحسوبة لجميع المحاور هي أقل من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.985، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور مجتمعة هي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال تعزى للمسمى الوظيفة.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

1. من الدعائم الأساسية للحوكمة ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة والحفاظ على أصولها، وتوفير المعلومات الموثقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، والإدارة العليا) .

2. يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يقوم بأدائها في إطار حوكمة الشركات، والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وتقييم التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات.

التوصيات:

1. إدخال كل من مقياس التدقيق الداخلي والحوكمة ضمن البرامج التعليمية في المدارس والمعاهد والجامعات الجزائرية.

2. تطبيق مبادئ الحوكمة الموجودة ضمن ميثاق الحكم الراشد في الشركات الجزائرية.

3. خلق جهة عليا تعمل على الإشراف والرقابة على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وتهتم بتحديث وتطوير القوانين التي تخص التدقيق الداخلي.

4. تبني الجزائر للمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي والعمل على تكييفها مع القوانين والواقع الاقتصاد الوطني.

وأخيراً، يمكن القول، إنّ التدقيق الداخلي أصبح جزءاً ضرورياً في هيكل حوكمة الشركات من خلال دوره في التقويم وتحقيق المساءلة، وإضفاء الثقة على عمليات الإدارة و التقارير المالية، فضلا عن إسهامه من خلال حوكمة الشركات في المحافظة على أموال الشركة وحسن استثمارها.

الهوامش:

1. Ploix Héléne, gouvernance d'entreprise pour tous dirigeants administrateurs, et investisseurs, Paris, France, Pearson éducation, 2éme édition, 2006, p 16.
2. معهد الدراسات المصرفية ، اضاءات مالية و مصرفية ، نشرة توعوية، الكويت، العدد3، أكتوبر 2010، ص 2.
3. G. Chareaux, le gouvernement des entreprises, Paris, édition Economica, 1997, p52.
4. الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، عمان، الأردن، الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص42
5. Wirtz Peter, les meilleurs pratiques de gouvernance d'entreprise, Paris, France édition la découverte, 2008, p08.
6. Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie, Paris, N°6, janvier 2007, p13.
7. قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، 2003 ، ص2.
8. معهد الدراسات المصرفية ، اضاءات مالية و مصرفية، مرجع سبق ذكره، ص 02.
9. Organisation de coopération et de développement économique (OECD) ,principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD ,Paris, France, 2004, p 17.
10. يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة تطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات، القاهرة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009، ص120.
11. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر (وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية) ، 2009، ص 45
12. Institute of internal auditors (IIA) , Definition of internal auditing, 1999, on side of IIA : www. theiia. org
13. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، الطبعة الثانية، ص: 6.
14. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل: الإطار النظري ، المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 29.
15. حسام عمر البطاح، "الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية علي عينة من الشركات في المملكة العربية السعودية ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب ، سورية 2008، ص. 77.
16. Eutache ebondo, audit interne et gouvernance d'entreprise, lectures théoriques et enjeux pratiques,1ère journée de recherche sur l'audit interne, faculté de droit ,d'Economie et de sciences sociales, université François- Rabelais tours, France,13septembre2007, p- p 4- 7.
17. قمان عمر، مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية، دراسة ميدانية، ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012.
18. الرحاحلة محمد ياسين، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد1، العدد1 الجامعة الأردنية، 2005
19. P. A Burnaby et al , Usage of Internal Auditing Standards By companies in the United States and select European countries, Managerial Auditing Journal, vol ,24 No9,2009.

المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. البطاح حسام عمر، "الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية علي عينة من الشركات في المملكة العربية السعودية ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب ، سورية 2008.
2. الرحاحلة محمد ياسين، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد1، العدد1 الجامعة الأردنية، 2005.
3. الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، عمان، الأردن، الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
4. سرايا محمد السيد ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل: الإطار النظري ، المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
6. قمان عمر، مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية، دراسة ميدانية، ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012.
7. يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة تطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات، القاهرة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009.
8. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر (وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية) ، 2009.
9. قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، 2003.
10. معهد الدراسات المصرفية ، اضاءات مالية و مصرفية ، نشرة توعوية، الكويت، العدد3، أكتوبر 2010.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. *P. A Burnaby et al , Usage of Internal Auditing Standards By companies in the United States and select European countries, Managerial Auditing Journal, vol ,24 No9,2009.*
2. *Eutache ebondo, audit interne et gouvernance d'entreprise, lectures théoriques et enjeux pratiques,1ère journée de recherche sur l'audit interne, faculté de droit ,d'Economie et de sciences sociales, université François- Rabelais tours, France,13septembre2007.*
3. *G. Chareaux, le gouvernement des entreprises, Paris, édition Economica, 1997.*
4. *Ploix Héléne, gouvernance d'entreprise pour tous dirigeants administrateurs, et investisseurs, Paris, France, Pearson éducation, 2éme édition, 2006.*
5. *Wirtz Peter, les meilleurs pratiques de gouvernance d'entreprise, Paris, France édition la découverte, 2008.*
6. *Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie, Paris, N°6, janvier 2007.*
7. *Organisation de coopération et de développement économique (OECD) , principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD ,Paris, France, 2004.*
8. *Institute of internal auditors (IIA) , Definition of internal auditing, 1999, on side of IIA : www. theiia. org*