

## دور الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات

## The Role of internal control in improving firm governance

قصاي الياس، مخبر LFIEGE، جامعة عنابة (الجزائر)، lyes2711@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 2023/05/30

تاريخ القبول: 2023/09/16

تاريخ النشر: 2023/12/28

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى قياس و تحليل اثر رقابة داخلية في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية، من اجل تحقيق ذلك قمنا بتوزيع استمارة الدراسة على عينة مكونة 150 من ممارسي الوظائف المالية والمحاسبية و التدقيق، تم معالجة البيانات و تحليلها عن طريق برنامج الحزم الاحصائية. خلصت الدراسة الى وجود اهتمام من طرف عينة الدراسة بمتغيري رقابة داخلية وحوكمة المؤسسات، وكذلك الى وجود علاقة ارتباط وتأثير لأبعاد رقابة داخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات الجزائرية.

كلمات مفتاحية: رقابة داخلية، حوكمة مؤسسات، استقلالية، استراتيجية مراجعة.

تصنيفات JEL : G34، M42

**Abstract:**

This study aims at measuring and analyzing the impact of internal control improving governance in Algerian firms. In order to achieve that we selected a random sample of 150 firms of the study population, questionnaires were distributed to internal auditors, accounting and financial managers.

The study concluded that the internal control is a subject of interest, along with sustainable governance in Algerian firms. It also found out that there is a relationship between internal audit dimension and sustainable corporate governance in Algerian firms.

**Keywords:** internal control; governance; independence, control strategy.

**Jel Classification Codes:** M4, G34

### 1. مقدمة:

عرفت وظيفة الرقابة الداخلية في المؤسسة تطورا كبيرا و خاصة في اعقاب الفضائح المالية التي هزت الولايات المتحدة اوروبا و اليابان في السنوات الأخيرة، حيث تزايد الاهتمام بها باعتبارها من بين الادوات المساعدة للمؤسسة في تحقيق اهدافها من خلال الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تجنب المؤسسة من الوقوع في الاخطاء تداركها واصلاحها من خلال العمل على تبني و تطبيق مبادئ الحوكمة المتمثلة في المساواة بين جميع الاطراف ذات العلاقة و ضمان حقوق اصحاب المصالح، بالإضافة الى تحسين كفاءة وجودة المعلومات المالية و المحاسبية المقدمة بما يتوافق و معايير الافصاح و الشفافية.

من خلال هذه الدراسة سنتطرق الى الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين و تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، حيث تم تخصيص الجزء الأول من هذه الورقة لإعطاء لمحة عامة عن ماهية الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات، بالإضافة إلى مسألة العلاقة بينها من أجل معرفة الدور الحقيقي للرقابة الداخلية في تحسين و تفعيل حوكمة الشركات. أما الجزء الثاني فيهدف إلى اختبار الفرضيات التي تم تطويرها من خلال استبيان مخصص للمختصين في مجالات الرقابة الداخلية، المالية و المحاسبة.

#### 1.1 الاشكالية: يمكن حصر مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية ؟

انطلاقا من التساؤل الرئيسي يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى اهتمام المؤسسات الجزائرية بالأبعاد المختلفة للرقابة الداخلية ؟

- ما مدى اهتمام المؤسسات الجزائرية بأبعاد حوكمة المؤسسات ؟

- هل هناك علاقة بين الرقابة الداخلية و الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؟

#### 2.1 فرضيات الدراسة: من أجل الاجابة على التساؤلات السابقة تتم صياغة الفرضيات التالية:

- لا يوجد اتفاق من قبل المبحوثين حول تبني المؤسسات المدروسة أبعاد الرقابة الداخلية عند مستوى

دلالة 5 %.

- لا يوجد اتفاق من قبل المبحوثين حول اهتمام المؤسسات المدروسة بتطبيق مبادئ الحوكمة عند

مستوى دلالة 5 %.

- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الرقابة الداخلية و الحوكمة في المؤسسات المدروسة عند مستوى دلالة 5 %.

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية و الحوكمة في المؤسسات المدروسة عند مستوى دلالة 5 %.

### 3.1 أهداف الدراسة: تتمثل الاهداف التي تسعى الدراسة الى الوصول اليها فيما يلي:

- تسليط الضوء على واقع تطبيق ابعاد الرقابة الداخلية في المؤسسات المدروسة بما يساعدها على تحقيق الاهداف المسطرة.

- تسليط الضوء على واقع ادراك المؤسسات المدروسة لعناصر حوكمة الشركات من اجل ضمان استمرارية نشاطها.

- تبيان العلاقة التي تربط بين الرقابة الداخلية بمختلف ابعاده و حوكمة الشركات.

- دراسة و تحليل اثر الرقابة الداخلية و دوره في تفعيل حوكمة الشركات.

### 4.1 أهمية الدراسة: تنبع اهمية الدراسة من الدور المتنامي الذي تلعبه الرقابة الداخلية كعامل من

العوامل التي تساعد في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة، وعليه تتلخص اهمية الدراسة في النقاط التالية:

- تبيان المفاهيم المرتبطة بمصطلح الرقابة الداخلية وابعاده وكيفية تطبيقه وعوامل نجاحه.

- توضيح مفهوم حوكمة الشركات واهميتها كهدف من الاهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

- مساعدة مسيري المؤسسات على فهم و توضيح مبادئ تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة.

- تبيان العلاقة التي تربط بين أبعاد الرقابة الداخلية و تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

### الدراسات السابقة:

- دراسة (كيزان 2014) بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة

والخاصة (دراسة مقارنة) هدف الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة

في المصارف السوريّة العامّة والخاصة وبيان ما إذا كانت هناك فروقات حول المساهمة في التطبيق بين

مصارف القطاع الخاص ومصارف القطاع العام. وتكوّن مجتمع الدراسة من أعضاء مجلس الإدارة والمدراء

التنفيذيين العاملين في تلك المصارف، واستخدم الاستبيان لجمع البيانات الأولية، وخلصت الدراسة الى أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة. ولكنها بصورة أكبر في بنوك القطاع الخاص ، وأنه لا يوجد إشراف كامل لإدارة التدقيق الداخلي على فعالية ممارسة الحوكمة ولا يضمن التدقيق الداخلي حماية كاملة لحقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية للمساهمين المسيطرين في المصارف العامة، وانما إشراف وحماية بدرجة متوسطة وأوصت الدراسة بضرورة إصدار التشريعات المناسبة للمصارف العامة لترقى إلى سويتها في المصارف الخاصة وحث الإدارات العليا في البنوك العامة على دعم دوائر التدقيق الداخلي واعطائها الصلاحيات اللازمة وأن تكون تبعيتها للجان التدقيق لضمان استقلاليتها لتحقيق إشراف مناسب على فعالية ممارسة الحوكمة في المصارف العامة.

- دراسة (عزاوي، بابا عبسي 2014) أثر فعالية التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة على عينة من شركات مساهمة في الجزائر هدفت هذه الدراسة الى ابراز أثر التدقيق الداخلي كآلية رقابة داخلية على حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية الى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، و فدامت الباحثة بتصميم استبيان وتوزيعه على موظفي بعض شركات المساهمة لمعرفة ارائهم وتوجهاتهم ومحاولة تعميمها على الشركات الجزائرية. وخلصت الدراسة الى ان وظيفة التدقيق الداخلي ليس لها علاقة مباشرة بمبادئ حوكمة الشركات ( المعاملة المتساوية للمساهمين، ضمان حقوق المساهمين، الافصاح والشفافية، دور اصحاب المصالح) وتوجد علاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة لأنها وظيفة لصيقة بالإدارة العليا، حيث تساهم في مساعدة مجلس الادارة في مراجعة استراتيجية الشركة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لمساعدته في تطبيق مبادئ الحوكمة.

## 2. الاطار النظري:

### 1.2 الرقابة الداخلية:

1.1.2 مفهوم الرقابة الداخلية: تعود أصول التدقيق الى عصر اللاتينيين الذين اعطوا معنى دقيقاً جداً لمراجعة « AUDIRE » التي تعني الاستماع "وكذلك الامر بالنسبة للإنجليز" الذين قدموا مفهومًا محددًا للتدقيق الذي يعني الرقابة والفحص (MIKOL.A, 2000, p. 733)، يهدف التدقيق إلى مراقبة وحماية

البيانات المالية للمؤسسة، فالتدقيق اذا هو عملية رقابة محاسبية لبيانات المؤسسة، كما يمكن اعطاء مفهوم اخر للمراجعة وهو تدقيق لعملية الرقابة في المؤسسة مما يعني أنه يجب قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات (WEILL.M, 2007, p. 39)

## 2.1.2 مكونات نظام الرقابة الداخلية:

وفقا لمعايير لجنة COSO فان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يتكون من العاصر التالية:

أ- بيئة الرقابة الداخلية: تهتم بيئة الرقابة الداخلية بالإجراءات و السياسات التي تعبر عن توجه الادارة العليا في المؤسسة و تنظيم عملها و هيكلها بكيفية تؤثر في سلوك الموظفين و ادائهم، و تشمل بيئة الرقابة الداخلية على:

- النزاهة و القيم و الاخلاق:

- الالتزام بالكفاءة و المهنية:

- سياسات الموارد البشرية:

- المسؤوليات و تفويض المهام

- النمط التشغيلي للإدارة و فلسفتها

ب- تقييم المخاطر: تتضمن عملية التقييم القيام بتشخيص وتحليل المخاطر من خلال عمليات تدقيق

العوامل الخارجية مثل المنافسة والتطورات الحاصلة في المجالات العلمية والتقنية، والعوامل الداخلية المتمثلة في طبيعة نشاط المؤسسة، الخصائص التي يتميز بها نظام معالجة المعلومات، كفاءة ومهنية المستخدمين،

فعملية تقييم المخاطر تبنى اساسا على تحديد الاهداف المسطرة من طرف ادارة المؤسسة ثم بعد ذلك

يتم وضع تصور خاص بالتهديدات التي تواجهها مع اعطاء احتمالات حدوثها لتاتي في الاخير مرحلة

تقدير المخاطر والخسائر المحتملة الناتجة عن التعرض لهذه المخاطر، و بالتالي يجب على ادارة المؤسسة اعداد

انظمة رقابة فعالة تعمل على تجنب المؤسسة حدوث خسائر ناتجة عن هذه الاخطار.

**ج- العمليات الرقابية:** تشمل عمليات الرقابة على السياسات والاجراءات التي تضمن قيام موظفي المؤسسة بتنفيذ توجيهات الادارة العليا من اجل تحقيق الاهداف المسطرة واتخاذ الاجراءات اللازمة ومعالجة المخاطر التي تواجهها،

رابعا: انظمة المعلومات و الاتصالات: تعتبر نظم المعلومات و الاتصالات من بين اهم المكونات الاساسية لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة لأنها تقوم بإعداد مختلف التقارير و المعلومات التي تساعد الادارة في عملية مراقبة اعمال وانشطة المؤسسة، من خلال ضمان وصول المعلومات الى مختلف المستويات الادارية داخل المؤسسة، بالإضافة الى ضمان عملية الاتصال مع الاطراف الخارجية مثل الموردین العملاء، الجهات الحكومية، حاملي الاسهم، الشركاء الاقتصاديين والاجتماعيين، البنوك ومختلف الدائنين..

**د- انظمة الرقابة الداخلية:** تعتبر الرقابة الداخلية من بين اهم الوظائف والمسؤولية التي تقوم بها ادارة المؤسسة من خلال انشاء وتصميم نظام رقابة داخلية كفاء وفعال يضمن التقييم الدوري و المستمر لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية عن اجراء تقييم مستمر ودائم لعناصر الرقابة واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

**3.1.2 العلاقة بين الحوكمة و الرقابة الداخلية:** تم تطوير مفهوم حوكمة الشركات في أعقاب الفضائح المالية التي عرفتها الشركات العالمية وخاصة في الولايات المتحدة، اليابان وأوروبا. وقد ظهرت هذه الفضائح المالية بسبب عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية (WRIGHT.M, 2005, p. 30)

وبهدف تفادي اوجه القصور و الخلل الموجود في انظمة الرقابة لهذه الشركات تم سن العديد من القوانين لضمان وتحسين كفاءة وفعالية هذه الانظمة وكذلك لحماية مصالح و حقوق المساهمين وكل الاطراف ذات العلاقة في هذه الشركات مثل قانون (SARBANES-OXLEY SOX) الصادر في يوليو 2002 في الولايات المتحدة وقانون الأمن المالي ( LA LOI DE LA SECURITE FINANCIERE) الصادر في أوت 2003 في فرنسا، تم وضع هذين القانونين من أجل تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال فرض إجراءات جديدة تهدف الى مساعدة المساهمين من خلال تعزيز الشفافية وفهم أفضل لإجراءات الرقابة الداخلية وأساليب العمل وكذلك توزيع صلاحيات الهيئات

الإدارية التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات. على هذا الاساس يتعين على رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس الرقابة القيام بإعداد تقرير يحدد فيه سير و تنظيم عمل مجلس الإدارة وكذلك إجراءات الرقابة الداخلية التي تم وضعها من طرف ادارة المؤسسة، ووفقاً بما تضمنه هذين القانونين يمكننا القول أن نظام الرقابة الداخلية هو فاعل وأساسي في عملية حوكمة الشركات (MANDZILA, 2007, p. 227)

وعليه من اجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن يلعب التدقيق الداخلي دوراً أساسياً في عملية إعداد تقرير الرقابة الداخلية، هذا ما يتوافق مع المعيار الدولية للتدقيق الداخلي "يجب على الرقابة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية اجراءات نظام الرقابة المطبق من طرف المؤسسة للتعامل مع المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات والعمليات وأنظمة المعلومات في المؤسسة" (MANDZILA, 2007, p. 229).

تلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً في إدارة المخاطر بهدف ضمان حوكمة رشيدة. فحسب دراسة أجرتها شركة (PRICEWATERHOUSECOOPERS) عام 2008 حول "التدقيق الداخلي في عام 2012: وجهات النظر والتحديات"، سيكون تركيز الرقابة الداخلية مستقبلاً على إدارة المخاطر.

يجب على التدقيق الداخلي المشاركة في تقييم كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر من خلال التأكد من توافق أهداف المنظمة ورسالتها والمساهمة فيها بالإضافة الى تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

تمت الاشارة الى العلاقة بين الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات بشكل دقيق في المعيار الدولي للتدقيق الداخلي 2110. فحسب هذا المعيار يجب على الرقابة الداخلية تقييم عملية حوكمة الشركات وتقديم التوصيات المناسبة التي تهدف الى تحسينها. فعملية التقييم التي يقوم بها المدقق يجب ان تسعى الى التحقق مما إذا كانت هذه العملية تلي الأهداف التالية:

- تعزيز القواعد، الأخلاقيات والقيم داخل المنظمة.

- توفير المعلومات لمجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والمسيرين، والتنسيق بين أنشطتهم.

وفي الاخير يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي المسؤولة الاولى على نظام الحوكمة، مما يتوجب

عليه أن يكون في المقام الاول مستقلاً عن الادارة العليا للمؤسسة.

### 3. الدراسة الميدانية:

#### 1.3 الاطار المنهجي للدراسة الميدانية:

##### 1.1.3 منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي و التحليلي لجمع البيانات وتبويبها

وعرضها وتحليلها وتفسيرها من اجل الوصول الى الاهداف المرجوة من الدراسة و اعطائها الصفة العلمية

##### 2.1.3 أداة الدراسة: تم الاعتماد في اعداد اداة الدراسة على الادبيات التي تناولت موضوع التدقيق

الداخلي و حوكمة الشركات حيث قام الباحث بتطوير استمارة اعتماد على مقياس ليكرت الخماسي

وقسمت الاستمارة الى ثلاث اقسام رئيسية هي:

- القسم الاول: خصص لجمع المعلومات الشخصية لأفراد العينة و يتضمن 05 فقرات

- القسم الثاني: خصص لجمع المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية و يتضمن 20 فقرة موزعة على

مختلف ابعاد الرقابة الداخلية

- القسم الثالث: خصص لجمع المعلومات المتعلقة بحوكمة الشركات و يتضمن 20 فقرة.

##### 3.1.3 اختبار ثبات وصدق المفردات: لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) ALPHA

CRONBACH لقياس مدى ثبات أداة القياس والاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية، و لكل متغير

بجميع أبعاده باستعمال برنامج SPSS كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

أن تحتوي مقدمة المقال على تمهيد مناسب للموضوع، ثم طرح لإشكالية البحث ووضع الفرضيات

المناسبة، بالإضافة إلى تحديد أهداف البحث و منهجه.

#### جدول رقم (01) قيمة معامل الثبات الداخلي لمتغيرات الدراسة المستقلة و التابعة

اسم المتغير و البعد	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)
المتغير المستقل (الرقابة الداخلية)	20	0.703
المتغير التابع (حوكمة الشركات)	20	0.712
الاستمارة ككل	40	0.709

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول (01) أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة مقارنة بالحد الأدنى المقبول الذي يقدر بـ 67% حتى تكون الأداة مقبولة و قادرة على رصد المتغيرات، و قد كانت قيمة ألفا كرونباخ للمتغير المستقل: 0.703 و للمتغير التابع : 0.712، كما قدرت قيمتها بالنسبة للاستمارة ككل بالقيمة : 0.709 هي نسبة ثبات عالية و مقبولة لأغراض إجراء الدراسة.

**4.1.3 أساليب التحليل الاحصائي:** بعد القيام بجمع البيانات، تصنيفها، تبويبها تمت معالجتها بواسطة برنامج الحزم الاحصائية SPSS باستخدام أساليب التحليل الاحصائي المتمثلة في المتوسطات الحسابية لتحديد اجابات افراد العينة واهمية كل فقرة من فقرات الاستمارة والانحرافات المعيارية لقياس انحرافات الاجابات عن متوسطاتها الحسابية كما تم استخدام التكرارات والنسب المئوية ومعامل الفا كارونباخ لاختبار ثبات واتساق متغيرات الدراسة، بالإضافة الى ذلك تم اختبار دلالة الفروق الاحصائية بين متغيرات الدراسة باستخدام التباين الاحادي (اختبار T).

**5.1.3 مجتمع و عينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في مجالات الرقابة الداخلية المالية و المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 170 عامل موزعين على مختلف المؤسسات المدروسة، تم توزيع استمارة بعدد افراد العينة المختارة عشوائيا لاعتقاد الباحث أن هذه الفئات هي الأقدر على تفهم طبيعة الدراسة و أبعادها و تعتبر أكثر إلماما بأبعاد الرقابة الداخلية للمؤسسة و أثرها على في تفعيل مبادئ الحوكمة، تم استعادة 158 استمارة من المجموع الكلي للاستمارات وبعد الفحص والتدقيق تم استبعاد 08 استمارات لعدم صلاحيتها للدراسة وعليه فالاستمارات المقبولة والصالحة للتحليل بلغت 150 استمارة، و بنسبة 88.23% من الاستمارات الموزعة وهي نسبة معتبرة ودالة احصائيا.

**6.1.3 قياس اتجاهات اجابات عينة الدراسة:** لتحديد اتجاه إجابات عينة الدراسة تم الاعتماد على المعايير التالية، متوسط الإجابات لكل محور من محاور الدراسة التي كانت تقاس عبر السلم ليكرت الخماسي والمبينة في:

جدول رقم (02) قياس اتجاهات اجابات العينة المدروسة وفقا لمقياس ليكرت

المتوسط المرجح	1.8 -1	2.6 - 1.81	3.4 - 2.61	4.2 - 3.41	5 - 4.21
الاتجاه	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

حسب سلم ليكرت الخماسي نقسم الأوزان الخاصة بالعبارة قصد التحليل إلى خمسة مجالات وعليه إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات في المجال (1-1.80) فيكون مستوى التصورات في الاتجاه (غير موافق بشدة) لأفراد العينة المبحوثة على الفقرة، أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي محصورة بين (1.80-2.59) فإن مستوى التصورات يعبر عن الاتجاه (غير موافق) لأفراد العينة المبحوثة، وإذا كان المتوسط الحسابي أقل في المجال (2.60-3.39) فيكون مستوى التصورات في الاتجاه (محايد)، أما إذا كان المتوسط محصور بين قيمتين (3.40-4.19) فيكون الاتجاه العام للفقرة (موافق) لأفراد العينة المبحوثة ويكون الاتجاه العام (موافق بشدة) إذا كان متوسط الحسابي للفقرة محصور في المجال (4.20-5.00).

2.3 تحليل الخصائص الديموغرافية: الجدول 03 يوضح الخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة:

جدول رقم (03) وصف الخصائص الديموغرافية عينة الدراسة

التحليل الإحصائي		الخصائص الديموغرافية	
النسبة المئوية %	التكرار		
73.33%	110	ذكر	الجنس
26.67%	40	أنثى	
100%	150	المجموع	
33.33%	50	20 - أقل من 30 سنة	العمر
43.33%	65	30 - أقل من 40 سنة	
16.67%	25	40 - أقل من 50 سنة	
6.67%	10	50 سنة فأكثر	
100%	150	المجموع	
10%	15	ثانوي	

10 %	15	بكالوريا	المؤهل العلمي
80 %	120	شهادة جامعية	
100 %	150	المجموع	
76.67 %	115	مدير	المركز الوظيفي
16.67 %	25	رئيس قسم	
6.66 %	10	اداري	
100 %	150	المجموع	
16.67 %	25	أقل من 05 سنوات	الأقدمية
30 %	45	05 إلى 10 سنوات	
50 %	75	10 إلى 20 سنة	
3.33 %	05	20 سنة فأكثر	
100 %	150	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (03) نتائج توزيع افراد العينة المدروسة تبعا للمتغيرات الوصفية فمن خلا متغير الجنس نجد أن أكبر المستجوبين كان من الذكور بنسبة: 73.33 % و نسبة 26.67 % إناث ويرجع تفسير ذلك إلى أن النسبة الأكبر من مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمدينة عنابة هم من الذكور، فيما يتعلق بمتغير العمر احتلت الفئة العمرية (30 - أقل من 40 سنة) سجلت أعلى نسبة بـ: 43.33 % تليها الفئة العمرية (20 - أقل من 30 سنة) بنسبة تقدر بـ 33.33% و في احتلت الفئة العمرية (40 - أقل من 50 سنة) المرتبة الثالثة بنسبة تقدر بـ: 16.67% أما المرتبة الأخيرة فاحتلتها الفئة العمرية (50 سنة فأكثر) بنسبة تقدر بـ: 6.67%. مما يدل على ان الغالبية العظمى من مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هم من فئة الشباب و هو ما يعكس توجهات السياسة الاقتصادية لمنح الفرصة للفئات الشابة من اجل انشاء المؤسسات خدمة للاقتصاد الوطني.

يبين الجدول (03) كذلك توزيع افراد العينة المدروسة من خلال متغير المؤهل العلمي فحسب النتائج فان افراد عينة الدراسة اغلبهم يتميزون بمستوى علمي مرتفع حيث بلغت نسبة المتحصلين على شهادات

## دور الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات

جامعية بنسبة %80 من اجمالي افراد العينة المدروسة تليها المتحصلين على شهادة البكالوريا بنسبة %10 وفي الاخير تأتي الفئة المتحصلة على المستوى الثانوي بنسبة تقدر بـ: %10، هذه النتائج تعكس مدى ادراك افراد عينة الدراسة لمفهوم الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات بأبعادهما المختلفة.

أما فيما يتعلق بالمركز الوظيفي فان اغلب افراد العينة يحتلون مناصب قيادية في المؤسسة حيث بلغت نسبة المستجوبين من فئة المديرين %76.67 محتملة بذلك المرتبة الاولى أما فئة رؤساء الاقسام فاحتلت المرتبة الثانية بنسبة %16.67. واخيرا احتلت فئة الاداريين المرتبة الثالثة بنسبة تقدر بـ: %6.66 وهذا ما يعكس ان افراد العينة المدروسة اغلبهم يحتلون مناصب قيادية داخل مؤسساتهم وبالتالي لهم القدرة على فهم واستيعاب وتطبيق ابعاد الرقابة الداخلية في مؤسساتهم.

كما يبين الجدول السابق كذلك توزيع افراد العينة المدروسة بحسب اقدميتهم فيلاحظ ان الفئة ذات الاقدمية من 10 إلى 20 سنة احتلت المرتبة الاولى بنسبة تقدر بـ: %50 تليها في المرتبة الثانية الفئة ذات الاقدمية 05 إلى 10 سنوات بنسبة %30 وحلت ثالثا الفئة ذات الاقدمية أقل من 05 سنوات بنسبة تقدر بـ: "%16.67 لتاتي في المرتبة الرابعة الفئة ذات الاقدمية 20 سنة فأكثر بنسبة تقدر بـ: %3.33.

### 3.3 دراسة وتحليل اجابات افراد العينة: يتضمنها المحور دراسة وتحليل ابعاد متغيري الدراسة

المستقل باستخدام ادوات احصائية تقيس درجة الارتباط والاثر بينها.

### 1.3.3 دراسة وتحليل اجابات افراد العينة حول متغير الرقابة الداخلية:

#### جدول رقم (04) نتائج التحليل الوصفي لمتغير الرقابة الداخلية

الترتيب	مستوى الدلالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد
1	0.000	0.103	4.12	الاستقلالية
2	0.000	0.112	4.09	كفاءة و خبرة المدقق المهنية
3	0.000	0.192	3.99	التأهيل العلمي للمدقق
5	0.000	0.201	3.67	مستوى الخدمات المقدم من طرف المدقق
4	0.000	0.198	3.88	استراتيجية الرقابة المتبعة
	<b>0.000</b>	<b>0.210</b>	<b>3.97</b>	<b>المجموع</b>

**المصدر:** من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (4) يمكن ملاحظة أن المتوسط الحسابي لجميع ابعاد التدقيق الداخلي يتراوح بين 3.67 و 4.12 وانحراف معياري بين 0.103 و 0.201 و مستوى دلالة 0.000 لجميع الابعاد، أما على مستوى كل بعد فاحتل بعد استقلالية المدقق الداخلي الترتيب الاول بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.103 تلاه بعد كفاءة وخبرة المدقق الداخلي بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.112 أما في المرتبة الثالثة فجاء بعد التأهيل العلمي للمدقق الداخلي بمتوسط 3.99 وانحراف معياري 0.192 وجاء في المرتبة الرابعة و الخامسة كلا من بعد استراتيجية الرقابة المتبعة و مستوى الخدمات المقدم من طرف المدقق بمتوسط 3.88 و 3.67 وانحراف معياري 0.198 و 0.201 على التوالي.

هذه النتائج تدل على ان المؤسسات محل الدراسة تعتمد في تفعيل اليات الحوكمة على ابعاد الرقابة الداخلية المتمثلة اساسا في استقلالية المدقق، الكفاءة و الخبرة المهنية، التأهيل العلمي، استراتيجية الرقابة المتبعة ومستوى الخدمات المقدمة.

مما سبق ذكره يمكن القول برفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود اتفاق

من قبل المبحوثين حول اهتمام المؤسسات المدروسة بأبعاد الرقابة الداخلية عند مستوى دلالة 5%.

### 2.3.3 دراسة و تحليل اجابات افراد العينة حول متغير حوكمة الشركات:

جدول رقم (05) نتائج التحليل الوصفي لمتغير حوكمة الشركات

الترتيب	مستوى الدلالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد
1	0.000	0.177	4.77	توافر إطار فعال لحوكمة الشركات
2	0.000	0.199	4.56	حماية حقوق المساهم الوحيد
5	0.000	0.149	3.96	المعاملة المتساوية للمساهمين
4	0.000	0.166	4.03	الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح
3	0.000	0.123	4.11	الإفصاح والشفافية
6	0.000	0.154	3.88	مسؤوليات مجلس الإدارة
	<b>0.000</b>	<b>0.188</b>	<b>4.58</b>	<b>المجموع</b>

## دور الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (5) يمكن ملاحظة أن المتوسط الحسابي لجميع مبادئ حوكمة الشركات يتراوح بين 3.88 و 4.77 وانحراف معياري بين 0.123 و 0.199 و مستوى دلالة 0.000 لجميع الأبعاد، أما على مستوى كل مبدأ فاحتل مبدأ توافر إطار فعال لحوكمة الشركات الترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.77 وانحراف معياري 0.177 تلاه مبدأ حماية حقوق المساهم الوحيد بمتوسط حسابي 4.56 و انحراف معياري 0.199 أما في المرتبة الثالثة فجاء مبدأ الإفصاح والشفافية بمتوسط 4.11 وانحراف معياري 0.123 و جاء في المرتبة الرابعة و الخامسة كلا من مبدأ الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح والمعاملة المتساوية للمساهمين بمتوسط المعاملة المتساوية للمساهمين 4.03 و 3.96 وانحراف معياري 0.166 و 0.149 على التوالي، واحتل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدر بـ 3.88 و انحراف معياري 0.154.

أما المجموع الكلي لمبادئ حوكمة الشركات فسجل متوسط حسابي إجمالي قدر بـ 4.58 وانحراف معياري إجمالي بـ 0.188. ومن هنا يمكن القول أن المؤسسات المدروسة تتبنى مبادئ الحوكمة و مما سبق ذكره يمكن القول برفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود اتفاق حول اهتمام المؤسسات بأبعاد حوكمة الشركات عند مستوى دلالة 5%.

**3.3.3 دراسة و تحليل علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة:** تنص الفرضية الثالثة على عدم وجود

علاقة ذات دلالة احصائية بين الرقابة الداخلية والحوكمة في المؤسسات المدروسة عند مستوى دلالة 5%

جدول رقم (06): معامل الارتباط الكلي

حوكمة الشركات		معامل الارتباط الكلي
0.627	الرقابة الداخلية	
0,000	مستوى الدلالة Sig	
150	N	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (06) وجود علاقة ارتباط طردية موجبة متوسطة بين المتغير المستقل "الرقابة الداخلية" والمتغير التابع "حوكمة الشركات" إذ بلغ معامل الارتباط الكلي بينهما 0.627 وهذا يدل على أن اهتمام عينة الدراسة بأبعاد الرقابة الداخلية أدى الى تفعيل حوكمة الشركات، بما أن  $SIG=0.000$  أصغر من 0.05،

وعليه رفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة أي وجود علاقة ارتباط بين ابعاد الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات عند مستوى معنوية 5 %.

**4.3.3 دراسة و تحليل علاقة الاثر بين متغيري الدراسة:** تنص الفرضية الرابعة على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات المؤسسات المدروسة عند مستوى دلالة 5 %.

جدول(07): تأثير الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

F		R <sup>2</sup>	الرقابة الداخلية		المتغير المستقل
الجدولية	المحسوبة		A	B	المتغير التابع
4.18	21.437	0.393	0.683	0.755	حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

تشير نتائج تحليل الانحدار المبينة في الجدول رقم (07) إلى وجود تأثير معنوي للرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة **F** المحسوبة لنموذج الانحدار البسيط بلغت 21.437 وهي أكبر من قيمة **F** الجدولية البالغة قيمتها 4.18 بمستوى معنوية 5% وبدرجة ثقة 95%، وهذا يعني ثبوت معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى المعنوية المذكور، وبالتالي رفض فرضية العدم **H0** وقبول الفرضية البديلة **H1** بمعنى توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات، أما معامل التحديد **R2** فبلغت قيمته 0.393، بمعنى أن نسبة ما تفسره أبعاد الرقابة الداخلية

## دور الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة المؤسسات

من التغيرات التي تطرأ على متغير حوكمة الشركات تبلغ 39.30% أما النسبة الباقية و المقدرة بـ 60.70% فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

و تكون دالة الانحدار الخطي على الشكل التالي:  $Y=0.683 X + 0.755$  ، حيث: (Y) هو المتغير التابع (حوكمة الشركات) و(X) هو المتغير المستقل (الرقابة الداخلية)

### الجدول(08): تأثير أبعاد الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

Sig	F	T	B	R <sup>2</sup>	البيان
0.000	12.479	3.744	0.788	0.302	أثر استقلالية المدقق الداخلي في تفعيل الحوكمة
0.000	12.582	3.712	0.760	0.311	أثر كفاءة و خبرة المدقق المهنية في تفعيل الحوكمة
0.000	11.744	3.799	0.644	0.323	أثر التأهيل العلمي للمدقق الداخلي في تفعيل الحوكمة
0.000	12.522	3.735	0.687	0.289	أثر مستوى الخدمات المقدمة في تفعيل الحوكمة
0.000	12.466	3.788	0.712	0.296	أثر استراتيجية التدقيق المتبعة في تفعيل الحوكمة
<b>0.000</b>	<b>12.548</b>	<b>3.785</b>	<b>0.755</b>	<b>0.393</b>	اثر أبعاد الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (08) وجود تأثير معنوي لأبعاد الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال F المحسوبة البالغة 12.548 و هي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ، كما بلغت قيمة  $B=0.755$  بدلالة T المحسوبة البالغة (3.785) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R=0.393$  ، بمعنى أن نسبة ما تفسره أبعاد الرقابة الداخلية من التغيرات في تفعيل حوكمة الشركات تبلغ 39.30% أما النسبة الباقية و المقدرة بـ 69.70% فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

أما فيما يتعلق بتأثير الرقابة الداخلية على كل بعد من أبعاد حوكمة الشركات نجد:

- وجود تأثير معنوي لاستقلالية المدقق في تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من خلال قيمة F المحسوبة البالغة 12.479 وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 % ، كما بلغت قيمة B 0.788 بدلالة T المحسوبة البالغة (3.744) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R^2 = 0.302$ ، بمعنى أن نسبة ما يفسره بعد استقلالية المدقق الداخلي من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات تبلغ 30.20% أما النسبة الباقية و المقدرة ب 69.80 % فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

- وجود تأثير معنوي لبعد كفاءة و خبرة المدقق المهنية في تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من خلال قيمة F المحسوبة البالغة 12.582 وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 % ، كما بلغت قيمة B= 0.760 بدلالة T المحسوبة البالغة (3.712) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R^2 = 0.311$ ، بمعنى أن نسبة ما يفسره بعد كفاءة و خبرة المدقق المهنية من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات تبلغ 31.10% أما النسبة الباقية و المقدرة ب 68.90% فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

- وجود تأثير معنوي لبعد التأهيل العلمي للمدقق الداخلي على حوكمة الشركات و ذلك من خلال قيمة F المحسوبة البالغة 11.744 وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 % ، كما بلغت قيمة B= 0.644 بدلالة T المحسوبة البالغة (3.799) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R^2 = 0.323$ ، بمعنى أن نسبة ما يفسره بعد التأهيل العلمي للمدقق الداخلي من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات تبلغ 32.23% أما النسبة الباقية و المقدرة ب 67.77 % فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

- وجود تأثير معنوي لمستوى الخدمات المقدم من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات وذلك من خلال قيمة F المحسوبة البالغة 12.522 وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 %، كما بلغت قيمة B= 0.687 بدلالة T المحسوبة البالغة (3.735) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R^2 = 0.289$ ، بمعنى أن نسبة ما يفسره

مستوى الخدمات المقدم من طرف المدقق من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات تبلغ 28.90% أما النسبة الباقية والمقدرة بـ 71.10% فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

- وجود تأثير معنوي لبعد استراتيجية الرقابة المتبعة على حوكمة الشركات و ذلك من خلال قيمة F المحسوبة البالغة 12.466 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية 5 %، كما بلغت قيمة B  $0.712 =$  بدلالة T المحسوبة البالغة (3.788) الأكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 5%، كما بلغت قيمة معامل التحديد (التفسير)  $R^2 = 0.296$ ، بمعنى أن نسبة ما يفسره بعد استراتيجية الرقابة المتبعة من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات تبلغ 29.60% أما النسبة الباقية و المقدرة بـ 70.40% فتعود لمساهمة متغيرات عشوائية أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار.

و مما سبق يمكن القول برفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات في المؤسسات المدروسة عند مستوى دلالة 5 %.

#### 4. خاتمة: مكنت هذه الدراسة من إظهار دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من

خلال إعداد استبيان كان له أثره في الحصول على وجهات نظر المختصين في مجالات التدقيق و المحاسبة في عدد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تظهر نتائج الاستبيان المتعلق بدور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية أن المستجوبين يدركون جيداً الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات ما يمثل ضمانة على وجود نظام رقابة داخلي فعال يعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة و ابعادها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبناء عليه خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج التالية:

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتجاهًا إيجابيًا لدى المؤسسات المدروسة نحو تطبيق

إبعاد الرقابة الداخلية حيث كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينة 3.97 و هذا مؤشر يدل على مستوى فوق متوسط حسب مقياس الدراسة، وهو ما يعكس اتفاقاً بين أفراد العينة تجاه العبارات المتعلقة

بأبعاد الرقابة الداخلية، وقد دعم ذلك قيمة الانحراف المعياري لإجمالي العبارات حيث قدر بـ0.210، ووفقاً لقيم كلا من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري يمكن الجزم بوجود اتفاق وإيجابية من قبل أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بتطبيق ابعاد الرقابة الداخلية في المؤسسات المدروسة.

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اتجاهها إيجابيا لدى المؤسسات المدروسة نحو ابعاد حوكمة الشركات حيث كان المتوسط العام لإجابات أفراد العينة 4.58 وهذا مؤشر يدل على مستوى فوق متوسط حسب مقياس الدراسة، وهو ما يعكس اتفاقا بين أفراد العينة تجاه العبارات المتعلقة بأبعاد حوكمة الشركات، وقد دعم ذلك قيمة الانحراف المعياري لإجمالي العبارات حيث قدر بـ0.188، ووفقاً لقيم كلا من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري يمكن الجزم بوجود اتفاق وإيجابية من قبل أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بأبعاد حوكمة الشركات في المؤسسات المدروسة،

- بينت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط معنوية بين الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات حيث بلغ معامل الارتباط الكلي 0.627.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة تأثير معنوية بين الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.393.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة أثر معنوية لبعد استقلالية الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.302.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة أثر معنوية لبعد كفاءة و خبرة المدقق المهنية في تفعيل حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.311.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة أثر معنوية للتأهيل العلمي للمدقق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.323.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة أثر معنوية لمستوى الخدمات المقدمة في تفعيل حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.289.

- بينت نتائج التحليل الإحصائي بوجود علاقة أثر معنوية لاستراتيجية الرقابة المتبعة في تفعيل حوكمة الشركات حيث بلغ معامل التحديد (التفسير) الكلي 0.296.
- و بناء عليه خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات نوردها فيما يلي:
- العمل عل نشر ثقافة الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- زيادة الوعي لدى الافراد بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة.
- الالتزام بالعمل بالمبادئ الاساسية لحوكمة الشركات و اعتمادها في مختلف التقارير و العمليات.
- الاهتمام بوظيفة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارها اداة فعالة في تفعيل مبادئ الحوكمة.
- تفعيل دور الوظائف الادارية في عملية الرقابة الداخلية من اجل الرفع من كفاءة و فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.

#### 5. قائمة المراجع:

- ،WRIGHT.M., K. ، (2005). KEASEY.K ،THOMPSONCORPORATE GOVERNANCE ACCOUNTABILITY ،ENTERPRISE AND INTERNATIONAL COMPARISONS. BOSTON: JOHN WILEY AND SONS .
- MANDZILA, E. W. (2007). AUDIT INTERNE ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE: LECTEURS THEORIQUES ET ENJEUX PRATIQUES. Paris: Edition dunod.
- MIKOL.A. (2000). 'FORMES D'AUDIT: ENCYCLOPEDIE DE COMPTABILITE ،CONTROLE DEGESTION ET AUDIT. PARIS: ،ECONOMICA ،
- WEILL.M. (2007). 'L'AUDIT STRATEGIQUE: QUALITE ET EFFICACITE DES ORGANISATIONS'. PARIS: 'ED ANFOR.
- WRIGHT.M. (2005). T'CORPORATE GOVERNANCE ACCOUNTABILITY ،ENTERPRISE AND INTERNATIONAL COMPARISONS''. LONDON: JOHN WILEY ET SONS.