

## مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعة لجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي في

الجزائر

*Credibility and Transparency of Consolidated Financial Statements  
Belonging to Corporate Group in Accordance to the Financial  
Accounting System in Algeria*

د. نعيم عبد الكريم

د. نشمة ياسين

جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، الجزائر

المدرسة العليا لعلوم التسيير، عنابة، الجزائر

karimnaidji@hotmail.fr

nechmayacine@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2020/06/12

تاريخ الاستلام: 2020/02/28

**الملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ومكانة محاسبة مجمع الشركات في الجزائر، فهي على غرار باقي الدول تسعى إلى أن توافق بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتشجيع القطاع الخاص من جهة، وحماية مؤسساتها واقتصادها من جهة أخرى، الأمر الذي تطلب منها تبني النظام المحاسبي المالي الذي من المفروض أن يظهر القوائم المالية المجمعة صادقة وشفافة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لمجمع الشركات، لذلك اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتفسير وتحليل المعلومات المجمعة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الحقيقية لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

**الكلمات المفتاحية:** التجميع المحاسبي، الشفافية، القوائم المالية المجمعة، المصدقية، النظام المحاسبي المالي، مجمع الشركات.

**Abstract:** This study highlight the importance and relevance of accounting in the Algerian corporate group. Like foreign countries, Algeria seeks to reconcile between attracting foreign direct investment combined with the promotion of the private sector on one hand, and protecting its institutions and economy on the other, this required from it, to adopt the financial accounting system that displays the consolidated financial statements in a credible and transparent way, reflecting the real financial position of the corporate group. To explain, furthermore, we used a descriptive analytical approach (the Statistical Packages Program for Social Sciences SPSS) to interpret and analyze the collected informations, based on the outputs of the accounting system in the corporate group. This study concluded that the financial statements collected under the financial accounting system do not provide the real financial position of the corporate group as if it were a single entity.

**Key Words:** accounting consolidation, consolidated financial statements, corporate group, credibility, financial accounting system, transparency

**JEL Classification :** M41.

\*مرسل المقال: نشمة ياسين (nechmayacine@yahoo.fr).

## المقدمة:

تسعى الجزائر إلى تحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها وهو ما يعرف بالاستثمار الأجنبي المباشر أو عن طريق تشجيع تكوين مجتمعات شركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات مردودية، ومن أجل ذلك، تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي والذي يسمح بإدراج حسابات موحدة تجمع الشركة الأم وشركاتها التابعة عن طريق تبنى تقنية التجميع المحاسبي هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يتماشى مع متطلبات التوحيد والتوافق المحاسبيين، مما يسهل مستخدمى القوائم المالية المجمعَة اتخاذ القرار، وفي سياق هذا التوجه اقتضى الأمر تبنى تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار المعايير المحاسبية الدولية.

إن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر كان له الأثر ليس فقط على الممارسات المحاسبية فحسب بل على الإطار المفاهيمي ككل، الأمر الذي أدى بالمهنيين والأشخاص المهتمين بالمحاسبة والجباية القيام بدورات تكوينية تتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية، والذي يجعل من المحاسبة في الجزائر تطبق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والتي بدورها تساهم في تقديم محاسبة ناجعة لمجمع الشركات، وتظهر أهداف وأهمية البحث في أنه من الأعمال القليلة التي اهتمت بالربط بين مجمع الشركات وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

إشكالية الدراسة: إن النظام المحاسبي المالي في إطاره المفاهيمي يهدف أساسا إلى أن تتصف القوائم المالية المجمعَة بالمصدقية والشفافية، ومن هنا تتحدد إشكالية دراستنا في السؤال التالي:

ما مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعَة وفقا للنظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

فرضيات الدراسة: لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم وضع الفرضيتين التاليتين:

● الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجمع الشركات ونجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$ .

● الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعَة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية، الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي والقطاع المنتمي إليه).

وتنقسم الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

○ الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعَة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير الأقدمية؛

○ الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعَة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي؛

● الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعَة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

**منهجية الدراسة:** اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعرف بأنه الطريقة المثلى في البحث بتناوله لأحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها.

**الأدوات المستعملة:** تمثلت فيما يلي:

- ✓ كتب، مقالات، الجرائد الرسمية الجزائرية، بحوث علمية ودراسات سابقة لها علاقة بالموضوع؛
  - ✓ التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الدولية؛
  - ✓ المقابلات والملاحظات الشخصية؛
  - ✓ الإحصاء الوصفي من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والإحصاء الاستدلالي يتمثل في حساب كل من: معامل سبيرمان، معامل ألفا كرونباخ، معامل الارتباط بيرسون واختبار كولومجروف سمرنوف، بالإضافة إلى تحليل التباين الأحادي.
- تم تقسيم هذه الدراسة إلى: جانب نظري يتطرق فيه الباحثان إلى أهم المفاهيم الأساسية التي تخص محاسبة مجمع الشركات والنظام المحاسبي المالي، وجانب تطبيقي يتم من خلاله تحليل واختبار فرضيات الدراسة باستعمال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS V24 ).

## 1. الجانب النظري لمحاسبة مجمع الشركات والنظام المحاسبي المالي:

### 1.1. تعريف النظام المحاسبي المالي:

"هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (الجريدة الرسمية، 2007)، وكان من المنتظر تطبيق هذا النظام ابتداء من 2009/01/01 بموجب القانون رقم 11/07 وقد تم تأجيل تاريخ تطبيقه لغاية 2010/01/01. (الجريدة الرسمية، 2008).

### 2.1. الكشوف أو القوائم المالية:

يرتبط تقديم القوائم المالية بعرض صادق لثلاثة مؤشرات مالية هي: الوضعية المالية، النجاعة والأداء، تغييرات الوضعية المالية. كذلك حرص المشرع الجزائري من خلال المادة 08 على ضرورة أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة ووفية للكيان، وإبراز الحقيقة الاقتصادية له لا يتأتى إلا من خلال الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها المعلومات المالية والمتمثلة في الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح (الجريدة الرسمية، 2008).

### 3.1. القوائم والتقارير المالية:

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي وهي الوسيلة التي يتم بها توصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين منها لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة، سواء كانوا أصحاب المشروعات أنفسهم أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة. (الدلاهمة، 2008، صفحة 34)

### 4.1. مجمع الشركات:

يعرف مجمع الشركات حسب المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 03) على أنه: "عملية ضم مؤسسات منفصلة معا في مؤسسة واحدة تحصل على سيطرة واحدة أو أكثر من طرف عدة مؤسسات". (Obert, 2011, p. 01)، أما

حسب تعريف النظام المحاسبي المالي نصت المادة (132-01) من المرجع القانوني للنظام المحاسبي المالي رقم 19 الصادرة في 25 مارس من سنة 2009 " تهدف الحسابات المدجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد"، كذلك نصت المادة (132-02) من نفس القانون على أن " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات"، ويقوم المجمع في نهاية كل سنة بعد انعقاد المجلس الإداري بتقديم الحسابات المجمعة، وتكون مرفقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع (الجريدة الرسمية، 2009).

### 5.1. التجميع المحاسبي:

" يهدف التجميع المحاسبي إلى إعطاء المعلومات التي تساهم في إظهار الحقيقة المالية والاقتصادية وتوضيحها للوحدة المكونة من طرف الشركة الأم والشركات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها، والتي هي كذلك مستقلة عنها." (Corre, 1984, p. 63)، وفي تعريف آخر " تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى إعطاء صورة محاسبية منطقية للشركات المجمعة، ميزانيتها حسابات النتائج، وإعطاء الملحقات اللازمة، وكل ما يتعلق بالحسابات المالية، كما لو أن مجموع هذه الشركات تكون شركة واحدة. " (Eglen & Gazil, 1984, p. 63)

### 6.1. الشركات المعنية بالتجميع المحاسبي:

من خلال نص المادة 732 مكرر 03 من القانون التجاري الجزائري فإنه: " تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للإدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها"، ومن خلال هذه المادة الصريحة نستنتج أن الشركات التي تفتتح أسهمها و/أو تسعر في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة ونشر البيانات بصفة مجمعة.

### 7.1. القوائم المالية المجمعة :

إن الكيانات التي تنشط وتوجد على المستوى الوطني وتشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى ملزمة بإعداد حسابات مجمعة، ويكون إعداد ونشر البيانات المدجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج ( الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته، ويعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت.

## 2. الدراسة الميدانية:

استهدفت الدراسة مديريات، أقسام، مصالح المحاسبة والجباية للشركات التابعة أو الفروع أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة باعتبارها قطب صناعي بامتياز، والمديرية الجهوية للضرائب-عنابة-، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة، ومفتشيات الضرائب، بالإضافة إلى مديرية المؤسسات الكبرى بالجزائر العاصمة Direction Des (DGE) Grandes Entreprises.

## 1.2 مجتمع الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة من الأشخاص أو المهنيين المكلفين بالمحاسبة الذين يعدون أو قاموا بإعداد القوائم المالية المجمعة، بالإضافة إلى أعوان الإدارة الجبائية الذين يسيرون أو قاموا بتسيير وفحص الملفات المحاسبية والجباية للشركات الأم أو فروعها وشركاتها التابعة.

## 2.2 عينة الدراسة الميدانية:

بما أن مجتمع الدراسة يعتبر مجتمع غير معروف، قام الباحثان باحتساب حجم عينة الدراسة بالاعتماد على المعادلة التالية: (V.Krejcie & W.Morgan, 1970)

$$n = z^2 \times p (1 - p) / m^2$$

حيث أن: **n**: حجم العينة.

**Z**: هي معامل الثقة، والقيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة 95% هي 1.96.

**m**:  $\alpha$  و هي هامش الخطأ المقدر ب 0.05.

**P**: هو احتمال لعدد الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط الدراسة ونعتبرها نسبة 50%.

بالتعويض في المعادلة نجد أن حجم العينة يساوي على الأقل 385 مفردة وتوزع 385 استبانة.

لقد تم توزيع 400 استبانة على العينة العشوائية وكانت نسبة الاستثمارات المقبولة للدراسة 63.50% من إجمالي الاستثمارات الموزعة، بعدد 254 استبانة، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول 01: مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبانة

عدد الاستبانات الموزعة	المقبولة	بدون إجابة	غير المقبولة	حجم العينة	النسبة المئوية
400	254	81	65	254	63.50%
	المجموع		146		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبانات المسترجعة

عرضت هذه الفقرات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول 02: مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)

التصنيف	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: (جمعة، جمعة، و راضي، 2010، صفحة 661)

## 3.2. اختبار صدق الاستبانة :

تم استخدام معاملات سبيرمان (Spearman) للارتباط لكل من المحور الأول والثاني كمايلي :

أ. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول :

الجدول 03: نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

رقم الفقرة	فقرات المحور الأول	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
1	يتميز النظام المحاسبي المالي بـ:		
	1.1 الوضوح	0.454	0.007
	2.1 سهولة التطبيق	0.403	0.011
	3.1 السرعة في إنجاز العمليات	0.738	0.000
	4.1 القابلية للتطوير والتعديل	0.433	0.008
2	5.1 القدرة على التعبير على الواقع	0.634	0.001
	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	0.450	0.007
3	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـ:		
	1.3 عدم وجود سوق مالي نشط	0.458	0.006
	2.3 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتبارها مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	0.413	0.014
	3.3 ضعف التأهيل المحاسبي	0.450	0.012
	4.3 عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة (كالقانون الجبائي والتجاري)	0.491	0.011
5.3 الممارسات المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم	0.763	0.000	

\* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (Spss v.24)

من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الأول تتراوح بين 0.403 و 0.763، وهي دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$ ، ينحصر ما بين المتوسط والقوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ب. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني :

الجدول 04: نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	فقرات المحور الثاني	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة Sig
1	أبدت مجمع الشركات الجزائرية استعدادها لتطبيق النظام المحاسبي المالي	0.626	0.001
2	تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري لنظام مجمع الشركات إلى جميع جوانبه التنظيمية والفنية	0.615	0.001
3	تتكيف معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي (IFRS 10/03/12/11) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	0.710	0.000
4	تقدم معالجة حسابات الشركات الفرعية الحالة المالية للمجمع ككيان واحد	0.463	0.005
5	تظهر النتائج المحققة لمجمع الشركات صورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	0.662	0.000
6	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية	0.527	0.002
7	تناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية المعمول بها	0.619	0.001

\* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (Spss v.24)

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الثاني تتراوح بين 0.441 و0.726، وهي دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$ ، ينحصر ما بين المتوسط والقوي، مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور، وبالتالي تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

ت. اختبار الصدق البنائي لمحاو الاستبانة: من خلال التعرف على مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي لجميع فقرات هذه المحاور كما تبينه النتائج التالية:

الجدول 05: الارتباط بين كل محور مع جميع فقرات هذه المحاور

المحور	عنوان المحور	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة Sig
الأول	النظام المحاسبي المالي ومجمع الشركات في الجزائر	0.568	0.001
الثاني	القوائم المالية المجمعة والنظام المحاسبي المالي	0.457	0.004

\* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (Spss v.24)

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع محاور الاستبانة تتراوح ما بين 0.457 و 0.770، وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ ، ينحصر ما بين المتوسط والقوي، مما يدل على وجود ارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي لجميع فقرات هذه المحاور، وبالتالي تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

#### 4.2. اختبار ثبات الاستبانة :

حساب الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرومباخ لكل من المحور الأول والثاني للتحقق من ثبات الاستبانة.  
أ. اختبار ثبات فقرات المحور الأول:

الجدول 06: معامل (Alpha Cronbach) لفقرات المحور الأول

رقم الفقرة	النظام المحاسبي المالي ومجمع الشركات في الجزائر	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
1	يتميز النظام المحاسبي المالي بـ:		
	1.1 الوضوح	0.791	0.889
	2.1 سهولة التطبيق	0.789	0.888
	3.1 السرعة في إنجاز العمليات	0.791	0.889
	4.1 القابلية للتطوير والتعديل	0.790	0.888
	5.1 القدرة على التعبير على الواقع	0.793	0.890
2	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	.0786	0.886
3	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـ:		
	1.3 عدم وجود سوق مالي نشط	.0791	0.889
	2.3 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	.0789	0.888
	3.3 ضعف التأهيل المحاسبي	.0792	0.889
	4.3 عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة (كالقانون الجبائي والتجاري)	.0794	0.891
	5.3 الممارسات المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم	.0800	0.894
	جميع فقرات المحور الأول	<b>0.799</b>	<b>0.893</b>

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (Spss v.24)

يوضح الجدول رقم (06) معاملات الثبات لألفا كرومباخ لفقرات المحور الأول، حيث تتراوح ما من 0.884 إلى 0.895، أما قيمة الثبات الكلية للمحور ككل تساوي 0.893، كل القيم أكبر من الحد الأدنى للقيمة المقبولة 0.60، وهو ما يدل على ثبات أداة القياس.



ب. اختبار ثبات فقرات المحور الثاني :

الجدول 07: معامل (Alpha Cronbach) لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	القوائم المالية المجمعة والنظام المحاسبي المالي	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
1	أبدت مجمع الشركات الجزائرية استعدادها لتطبيق النظام المحاسبي المالي	0.723	0.850
2	تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري لنظام مجمع الشركات إلى جميع جوانبه التنظيمية والفنية	0.715	0.845
3	تكييف معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي (IFRS 10/03/12/11) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	0.723	0.850
4	تقدم معالجة حسابات الشركات الفرعية الحالة المالية للمجمع ككيان واحد	0.726	0.852
5	تظهر النتائج المحققة لمجمع الشركات صورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	0.729	0.853
6	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية	0.714	0.844
7	تناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية المعمول بها	0.722	0.849
<b>جميع فقرات المحور الثاني</b>		<b>0.755</b>	<b>0.868</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (07) معاملات الثبات لألفا كرومباخ لفقرات المحور الثاني، حيث تتراوح ما بين 0.844 و 0.911، أما قيمة الثبات الكلية للمحور ككل تساوي 0.868، وبالتالي كل القيم أكبر من الحد الأدنى المقبول 0.60، وهو ما يدل على ثبات أداة القياس.

ت. اختبار ثبات جميع محاور الاستبانة:

الجدول 08: معامل (Alpha Cronbach) لمحاور الاستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
الأول	النظام المحاسبي المالي ومجمع الشركات في الجزائر	0.799	0.893
الثاني	القوائم المالية المجمعة والنظام المحاسبي المالي	0.755	0.868
<b>جميع محاور الاستبانة</b>		<b>0.887</b>	<b>0.941</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (08) معاملات الثبات لألفا كرومباخ لمحاور الاستبانة، حيث تتراوح القيم ما بين 0.755 و0.835، مما يعكس ثبات أداة القياس، نجد أن قيمة الثبات الكلية لجميع هذه المحاور تساوي 0.941، والتي تعتبر قيمة جد مقبولة.

## 5.2. اختبار اعتدالية توزيع الاستبانة :

يقيس اختبار كولجروف-سمرنوف ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ( $Sig > 0.05$ )، فهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يستوجب استخدام الاختبارات المعلمية، والجدول رقم (09) يوضح نتائج الاختبار.

## الجدول 09: نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov) حول طبيعة توزيع الاستبانة

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة (Sig)
الأول	النظام المحاسبي المالي ومجمع الشركات في الجزائر	11	1.161	0.094
الثاني	القوائم المالية المجمع والنظام المحاسبي المالي	07	1.160	0.094
	جميع فقرات محاور الدراسة	18	1.171	0.101

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن القيمة تساوي 0.101 بمستوى دلالة أكبر من 0.05 ( $Sig > 0.05$ ) أي أن عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

## 6.2. اختبار الفرضيات:

أ. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى : حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة :

## الجدول 10: تحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
1	يتميز النظام المحاسبي المالي بـ:			
	1.1 الوضوح	4.44	0.678	مرتفع جدا
	2.1 سهولة التطبيق	4.11	0.904	مرتفع
	3.1 السرعة في إنجاز العمليات	4.16	0.853	مرتفع
	4.1 القابلية للتطوير والتعديل	4.14	0.827	مرتفع
	5.1 القدرة على التعبير على الواقع	4.23	0.900	مرتفع جدا
2	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	3.91	0.928	مرتفع
3	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـ:			
	1.3 عدم وجود سوق مالي نشط	4.15	0.966	مرتفع

مرتفع	0.959	4.06	2.3 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية
مرتفع	1.073	3.89	3.3 ضعف التأهيل المحاسبي
مرتفع	1.067	3.68	4.3 عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة (كالقانون الجبائي والتجاري)
مرتفع	1.194	3.72	5.3 الممارسات المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم
مرتفع	<b>0.943</b>	<b>3.96</b>	جميع فقرات المحور الأول

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

تظهر نتائج جميع فقرات المحور الأول متوسطا حسانيا يساوي 3.96 (الدرجة الكلية من 05) بمستوى موافقة مرتفع وانحرافا معياريا يساوي 0.943، وبالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 03، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يشجع في تكوين مجمع الشركات في الجزائر.

**اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الأولى:**

**H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجمع الشركات ونجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$ .

**الفرضية البديلة الرئيسية الأولى:**

**H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجمع الشركات ونجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$ .

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون (Pearson).

**الجدول 11: نتائج معامل الارتباط (Pearson) للفرضية الرئيسية الأولى**

معالجة مجمع الشركات	الإحصاءات
0.481	معامل الارتباط
*0.000	مستوى الدلالة
254	حجم العينة

\* دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \geq 0.05$

\*\* غير دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha < 0.05$

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

من خلال نتائج الجدول رقم (11) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.481، وأن مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني رفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى وقبول الفرضية البديلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجمع الشركات ونجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$ .

ب. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة:

### الجدول 12: تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
1	أبدت مجمع الشركات الجزائرية استعدادها لتطبيق النظام المحاسبي المالي	3.20	1.075	متوسط
2	تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري لنظام مجمع الشركات إلى جميع جوانبه التنظيمية والفنية	3.34	.0918	متوسط
3	تتكيف معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي (IFRS 10/03/12/11) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	3.17	.0985	متوسط
4	تقدم معالجة حسابات الشركات الفرعية الحالة المالية للمجمع ككيان واحد	3.74	.0992	مرتفع
5	تظهر النتائج المحققة لمجمع الشركات صورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	3.57	1.003	مرتفع
6	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية	3.62	1.002	مرتفع
7	تتناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية المعمول بها	3.49	1.079	مرتفع
	جميع فقرات المحور الثاني	3.39	1.012	متوسط

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

تظهر نتائج جميع فقرات المحور الثاني متوسطا حسابيا يساوي 3.39 (الدرجة الكلية من 05) بمستوى موافقة متوسط وانحرافا معياريا يساوي 1.012، وبالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفضت عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 03، لذا فإن معظم آراء أفراد العينة محايدون بشأن اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية.

**اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الثانية:**

**H0:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية، الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي، القطاع المنتمي إليه).

## الفرضية البديلة الرئيسية الثانية:

**H1:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية، الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي، القطاع المنتمي إليه).

قبل اختبار الفرضية الرئيسية الثانية قمنا باختبار الفرضيات الفرعية على النحو التالي:

✓ **الفرضية العدمية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

✓ **الفرضية البديلة الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغير الأقدمية. من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الأولى، قمنا باستعمال تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

## الجدول 13: نتائج تحليل (One Way Anova) للفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
تتصف القوائم المالية المجمعة	بين المجموعات	6.934	1.387	-	-
وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية	داخل المجموعات	401.733	1.557	-	-
نسبة لمتغير الأقدمية	المجموع	408.667	/	0.891	0.488**

\* دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \geq 0.05$

\*\* غير دالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha < 0.05$

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (13) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.891، كما أن مستوى المعنوية  $\text{sig} = 0.488$  أكبر من 0.05، مما يعني قبول الفرضية العدمية بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصادقية والشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي. النتائج مبينة في الجدول التالي:

## الجدول 14: نتائج تحليل (One Way Anova) للفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
تتصف القوائم المالية المجمعة	بين المجموعات	4.067	1.567	-	-
وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية	داخل المجموعات	408.600	1.560	-	-
نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	المجموع	408.667	/	0.43	0.836**

\* دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \geq 0.05$  \*\* غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha < 0.05$

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (14) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.43، كما أن مستوى المعنوية  $\text{sig}=0.836$  أكبر من قيمة 0.05، مما يعني قبول الفرضية العدمية بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه. النتائج مبينة في الجدول التالي:

## الجدول 15: نتائج تحليل (One Way Anova) للفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
تتصف القوائم المالية المجمعة	بين المجموعات	3.606	1.202	-	-
وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية	داخل المجموعات	405.060	1.558	-	-
نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.	المجموع	408.667	/	0.772	0.511**

\* دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha \geq 0.05$  \*\* غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $\alpha < 0.05$

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ (SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (15) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.772، كما أن مستوى المعنوية  $\text{sig}=0.511$  أكبر من 0.05، مما يعني قبول الفرضية العدمية بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

من خلال اختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالفرضية الرئيسية الثانية، نقبل الفرضية العدمية الرئيسية الثانية بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$  بين وجهات نظر عينة الدراسة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصدقية والشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية، الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي، القطاع المنتمي إليه).

### الخاتمة:

إن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر كان له أثر ليس فقط على الممارسات المحاسبية، بل على الإطار المفاهيمي ككل، فقد واجه كل الممارسين من محاسبين، جبائين، أعوان إدارة الضرائب وغيرهم هذا الانتقال بفرض دورات تكوينية للرفع من مستواهم المهني والعلمي ليتوافق بصفة عامة مع تقنيات النظام المحاسبي المالي، وبصفة خاصة تقديم محاسبة ناجعة لمجمع الشركات.

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة واقع مدى نجاعة هذا النظام على محاسبة مجمع الشركات في الجزائر، على أساس أن النظام المحاسبي المالي في إطاره المفاهيمي يهدف أساسا إلى أن تتصف القوائم المالية المجمعة بالمصدقية والشفافية مشجعة في ذلك على تكوين مجمع الشركات، إلا أن النتائج المتوصل إليها تعكس خلاف ذلك، إذ يعتبر أغلبية المستجوبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي هو تطبيق شكلي فقط، متمثلا في تغيير مدونة الحسابات، أما مبدأ العمل فهو نفس النظام السابق (المخطط المحاسبي الوطني) دون التطبيق الجوهري للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

- هنالك تحديات ومعوقات تواجه عملية التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي منها أساسا:
  - ضعف نشاط السوق المالي (البورصة)، فعدد الشركات المدرجة فيه قليلة جدا، الأمر الذي يعكس تحييد أهم مشرف على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي النظام المحاسبي المالي.
  - لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وهذا راجع أساسا إلى: الاعتماد الشبه تام على قطاع المحروقات الذي يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري بما يتلاءم ومختلف متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ضعف حجم الاستثمارات الأجنبية إذا قورن بدول نامية أخرى.
  - تفتقر مجمع الشركات الجزائرية للكفاءات البشرية المؤهلة واللازمة لعملية التجميع المحاسبي، ويرجع ذلك حسب آراء المحوثين المتعاملين في ميدان المحاسبة والجباية إلى: قصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل القائمين على مهنة المحاسبة والجباية؛ التفاوت بين ما يتم تدريسه في الجامعات مع ما هو معمول به في الواقع العملي؛ تباين المستوى التعليمي بالمقارنة مع الدول المتقدمة يؤدي إلى اختلاف درجة فهم المعايير المحاسبية الدولية.
- يعتبر التجميع المحاسبي في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة، والتي تترجم واقع الاقتصاد الجزائري الذي لا يزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة فالمشروع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة مجمع الشركات إلا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد القوائم المالية المجمعة ونشرها؛
- عدم مواكبة مجمع الشركات في الجزائر للتغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي من فترة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة التجميع المحاسبي وفقا للنظام ذاته؛

- إن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تحقق الغرض الأساسي من إعدادها ألا وهي تقديم الوضعية المالية الحقيقية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات وشركاته الفرعية كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.
- وعلی ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة، نقترح النقاط التالية:
- ضرورة تعزيز دور السوق المالي الجزائري من خلال تبسيط عملية إدراج الشركات فيه؛
- التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي يساعد على تشجيع الاستثمارات الأجنبية سواء كان استثمارا أو شراكة في الجزائر من خلال الإفصاح عن القوائم المالية المجمعة للشركات بصفة صادقة وشفافة؛
- إرساء نظام معلومات محاسبي مستمد من الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي حتى تكون هذه القوائم صادقة وشفافة وبالتالي تفيد مستخدميها على اتخاذ القرار الرشيد؛
- اهتمام الجامعات، والمدارس العليا والمعاهد بدراسة تقنيات محاسبة مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي.

#### قائمة المراجع:

- النجار فايز جمعة، النجار نبيل جمعة، و الزعي ماجد راضي. (2010). أساليب البحث العلمي. عمان، الأردن : دار حامد للنشر و التوزيع.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، (2008). مبادئ وأساسيات علم المحاسبة (الإصدار الأول). عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (25 11, 2007). القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، العدد 74 . <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (28 05, 2008). المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 2008/05/26 المتعلق بتطبيق أحكام القانون 11/07 الخاص بالنظام المحاسبي المالي، العدد 27. <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (27 07, 2008). أمر رقم 02/08 المؤرخ في 2008/07/24 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، العدد 42. <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (25 03, 2009). المتضمنة قرار مؤرخ في 26/07/2008 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، العدد 19. <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>
- Corre Jean , (1984). *La consolidation*. France: Librairie Vuizort.
- Eglem Jean-Yves, & Gazil Phillipe. (1984). *la consolidation outil de gestion et de controle des groupes*. paris, France: Vuibert.
- Krejcie Robert V., & Daryle W.Morgan, (1970). *determining sample size for research activities*. Consulté le 03 09, 2019, sur khon kaen university: [http://home.kku.ac.th/sompong/guest\\_speaker/KrejcieandMorgan\\_article.pdf](http://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf)
- Obert, Robert . (2011). *fusion consolidation en 25 fiches* (éd. Dunod). Paris-France: Francis Levebvre.