

أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية

حوكمة النفقات العامة - دراسة ميدانية - بلديات ولاية البويرة

**Impact of International Public Sector Accounting Standards on effectiveness
Governance of public expenditures – a field study - of the municipalities of Bouira**

شاشوة عبد الحكيم¹، بوجطو حكيم²

¹ مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة يحي فارس المدية (الجزائر)، chachoua.abdelhakim@univ-medea.dz

² مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، جامعة يحي فارس المدية (الجزائر)، boudjettou.h@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/11/13

تاريخ القبول: 2021/11/11

تاريخ الاستلام: 2021/06/18

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، في الهيئات العمومية وبيان مدى مساهمتها في تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة، باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وبعد معالجة وتحليل النتائج بالاعتماد على برنامج (SPSS)، خلصت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق (IPSAS)، يعمل على تعزيز فعالية حوكمة النفقات العامة. كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المؤسسات العمومية، المحاسبة العمومية.

تصنيف JEL : L32 ، M41.

Abstract:

This study aimed to know the positive points of the application of international accounting standards in the public sector, to Demonstrate the contribution of these standards to enhancing the effectiveness of public expenditure governance, using the multiple linear regression model, After processing and analyzing the results based on the SPSS program, the study concluded that the adoption and application of IPSAS in the public sector thus enhances the effectiveness of public expenditure governance.

Keywords: international public sector accounting standards, Public Enterprises, public accounting.

JEL Classification: L32 ، M41

1. مقدمة :

يجب أن تحتوي نظرا لأهمية دور النفقات العامة في إنعاش الاقتصاد الوطني الذي يعتمد بدرجة كبيرة على إنفاق الدولة، فإن هذه الأخيرة تسعى إلى ضمان تحقيقها للأهداف المسطرة، من خلال تطوير أساليب الرقابة على الإنفاق العام التي تتوفر عليها، وتعتبر الرقابة المالية من بين أهم هذه الأساليب التي تستعملها الدولة لممارسة الرقابة على تنفيذ النفقات العامة، هذا من جهة. ومن جهة أخرى ونتيجة لتطور نشاط المرفق العمومي وتوسع مجالاته ازداد حجم النفقات العامة خاصة منها التي تتم في إطار الصفقات العمومية، حيث أصبحت هذه الأخيرة من أهم العقود الإدارية التي تبرمها مختلف الهيئات والمصالح الإدارية سواء لتلبية حاجياتها أو في إطار إنجاز مختلف المشاريع العمومية.

ويظهر اهتمام المشرع الجزائري بتنظيم الصفقات العمومية باعتبارها آلية قانونية لتنفيذ جانب كبير من النفقات العامة من خلال تعدد النصوص التنظيمية المتعاقبة، والتي كانت دوما تهدف إلى ترشيد الإنفاق العام وتكريس مبادئ المنافسة والشفافية، وفي هذا الإطار صدر المرسوم الرئاسي 274/15 المؤرخ في 2015/09/16 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

ولكن وبالرغم من كل هذه الآليات والقوانين التي كرسها الدولة من أجل الرقابة والتنفيذ السليم للنفقات العامة، تبقى هناك نقائص كثيرة تشوب مختلف مراحل تنفيذ النفقة العامة بداية من الالتزام (l'engagement) حتى مرحلة الدفع (le paiement)، والتي يمكن ملاحظتها في الواقع العملي لمختلف الهيئات والإدارات العمومية من خلال تأخر وتعطل تنفيذ العديد من المشاريع ذات الأهمية الكبيرة وما يترتب عليها من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وتجدد الإشارة إلى أن إعادة بعث مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، الذي تخلت عنه الدولة سنة 2006 لعدة أسباب أهمها عدم توفر الإرادة السياسية لدى السلطات ورفض التغيير، من شأنه أن يعزز ويدعم الرقابة والمساءلة على القائمين على تسيير المال العام.

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم يمكن طرح إشكالية البحث الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تفعيل حوكمة النفقات العامة؟

2.1 فرضيات البحث:

وبناء على الإشكالية الرئيسية نقدم فرضيات البحث التالية:

- H0 لا يوجد تأثير ل (IPSAS) على حوكمة النفقات العامة.
- H0 لا يوجد تأثير لخصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العمومية على فعالية حوكمة النفقات العامة.
- H0 لا يوجد تأثير لمهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العمومية على فعالية حوكمة النفقات العامة.
- H1 يوجد تأثير ل (IPSAS) على حوكمة النفقات العامة.
- H1 يوجد تأثير لخصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العمومية على فعالية حوكمة النفقات العامة.
- H1 يوجد تأثير لمهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العمومية على فعالية حوكمة النفقات العامة.

3.1 الدراسات السابقة:

- دراسة ضريفي نوال وضريفي الصادق، 2018 : دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مقال علمي، بينت هذه الدراسة أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تشوبه عدة نقائص أثرت

بشكل واضح على مخرجاته التي أصبحت لا تتماشى واحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية والتمويلية، كما أنها عاجزة عن تقديم المعلومات حول المركز المالي للدولة وبالتالي عدم القدرة على تقييم الأداء الحكومي في تسيير وترشيد إنفاق المال العام، كل هذه العوامل تدفع إلى ضرورة تطبيق نظام محاسبي عمومي جديد يستجيب لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

- دراسة نادية مغني، 2017: دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، أفضت نتائج هذه الدراسة إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود من طرف السلطات الجزائرية من أجل ضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية.

4.1 مساهمة الباحثين:

رغم أهمية هذه الدراسات غير أنه يغلب عليها الجانب النظري، حيث ركزت على النقائص التي تشوب نظام المحاسبة العمومية وإصلاح هذا النظام بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات هو استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد في الجانب التطبيقي الذي حاولنا من خلاله إبراز دور تطبيق (IPSAS) إلى جانب لجنة فتح وتقييم الأظرفة في تفعيل حوكمة النفقات العامة.

5.1 حدود الدراسة:

تمت الدراسة من خلال توزيع 72 استبانة على مستوى بلديات ولاية البويرة، وهذا للفترة الممتدة من جوان 2019 إلى غاية أكتوبر 2019.

6.1 أقسام الدراسة:

المحور الأول: ماهية النفقات العامة

المحور الثاني: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

2. ماهية النفقات العامة:

سوف نتطرق في هذا المحور إلى تعريف النفقات العامة وكذا تقسيماتها وكيفية تنفيذها.

1.2 تعريف النفقة العامة:

يمكن تقديم أهم التعاريف التي تطرقت للنفقات العامة كما يلي:

التعريف الأول: تعد النفقات العامة الكفة الثانية للميزانية العامة للدولة في مقابل الإيرادات العامة للدولة¹.

التعريف الثاني: هي مجموعة المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة². ومن خلال ما تقدم يمكن للباحث أن يعرف النفقة العامة على أنها مبالغ نقدية تقوم الدولة أو إحدى هيئاتها بإنفاقها من أجل تلبية احتياجات عامة، وهذا في إطار السياسة العامة للدولة.

2.2 تقسيمات النفقة العامة:

هناك العديد من التقسيمات التي تُحدّد بُنيان النفقات العامة للدولة من بينها التقسيم الوظيفي الذي يصنف النفقة العامة طبقا

للوّائف والخدمات التي تقوم بها الدولة في مختلف المجالات كما يلي³:

- النفقات العامة الاقتصادية: وتشمل الأموال المخصصة لتنفيذ برامج ذات أهداف اقتصادية، كالمشاريع الاستثمارية والتنمية المتنوعة؛

- النفقات العامة الاجتماعية: تتضمن النفقات المخصصة للخدمات الاجتماعية، الصحية، التعليمية، الترفيهية.... الخ؛
 - النفقات العامة الإدارية: تتضمن النفقات المخصصة لتسيير الإدارة الحكومية؛
 - النفقات العامة العسكرية: تتضمن النفقات المخصصة لإقامة ودعم القوات المسلحة؛
 - النفقات العامة المالية: تتضمن النفقات المخصصة لتغطية أقساط وفوائد الدين العام؛
- أما في الجزائر فلقد تم تصنيف النفقات حسب المادة 23 من القانون 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية كما يلي: (نفقات التسيير، نفقات الاستثمار، القروض والتسبيقات).

3.2 تنفيذ النفقة العامة:

- إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة فإن قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة، تطبيقا للمادة 75 من القانون 84-17 المذكور أعلاه التي تنص " لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك. ويمر صرف النفقة العامة بعدة مراحل أشار إليها قانون المحاسبة العمومية، يمكن تلخيصها فيما يلي⁴:
- الالتزام: **engagement** الالتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، يترتب عليه التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثل تعيين موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم... الخ.
 - التصفية: **liquidation** وهي الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها، وهذا بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين.
 - الأمر بالصرف **ordonnancement**: يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العامة.
 - الدفع **paiement**: وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

4.2 الرقابة على النفقة العامة:

- الرقابة المالية عملية دائمة ومستمرة تختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وفقا لمعايير مختلفة، ونستطيع تقسيم أجهزة الرقابة المالية على ميزانية الهيئات العمومية كما يلي: (مجلس المحاسبة، أجهزة وزارة المالية (المحاسب العمومي، المراقب المالي، المفتشية العامة للمالية، المجالس الشعبية على مستوى الجماعات المحلية)، وسوف نركز في دراستنا هذه على المراقب المالي باعتباره من بين أهم المتدخلين في ممارسة الرقابة، بالإضافة إلى لجنة فتح وتقييم العروض كآلية للرقابة الداخلية.
- المراقب المالي: يشكل المراقب المالي أحد أهم أعوان الرقابة السابقة على النفقات العامة للجماعات المحلية يختص بتعيينه وزير المالية، يمارس مهامه الرقابية على مستوى الإدارة المركزية أو المحلية (الولاية، البلدية)، وتعد رقابته رقابة مشروعية كونها تقوم على رقابة شرعية النفقة⁵. وتمثل مهمته في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلق بالنفقات العامة ويكلف بهذه الصفة على الخصوص بما يلي⁶: مسك سجلات تدوين التأشيريات ومذكرات الرفض، مسك محاسبة الالتزام بالنفقات، تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي، يرسل تقرير مفصل للوزير المكلف بالميزانية يتضمن ظروف تنفيذ النفقات العامة.
 - لجنة فتح وتقييم العروض: تحدث المصلحة المتعاقدة في إطار الرقابة الداخلية، لجنة واحدة دائمة أو أكثر مكلفة بفتح الأطراف وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية عند الاقتضاء تدعى في صلب النص " لجنة فتح الأطراف وتقييم العروض" وتتشكل هذه اللجنة من موظفين مؤهلين تابعين للمصلحة المتعاقدة، يختارون لكفاءتهم⁷، وإنشاء لجنة فتح الأطراف وتقييم العروض: يتم إنشاء لجنة فتح الأطراف وتقييم العروض بموجب مقرر يصدر عن رئيس المصلحة المتعاقدة أي الأمر بالصرف وذلك حسب ما ورد

في نص المادة 162 من قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام والتي تنص في صلب النص: يحدد مسؤول المصلحة المتعاقدة بموجب مقرر، تشكيلة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض وقواعد تنظيمها وسيرها ونصابها، في إطار الاجراءات القانونية والتنظيمية المعمول بها، حيث منح المشرع الجزائري لمسؤول المصلحة المتعاقدة صلاحية تحديد قواعد تنظيم وسير عمل اللجنة، بشرط أن لا يتعارض هذا التنظيم مع أحكام قانون الصفقات العمومية وتنظيمات المرفق العام، وكمثال على ذلك عدم اشتراط نصاب معين لانعقاد اللجنة. وتقوم اللجنة طبقا لدفتر الشروط بانتقاء أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية، المتمثل في العرض الأقل ثمنا، وتقترح على المصلحة المتعاقدة رفض العرض المقبول إذا ثبت أن بعض ممارسات المتعهد غير مطابقة للتنظيم المعمول به.

وتجدر الإشارة إلى أن القرار النهائي في منح الصفقة يبقى من صلاحيات مسؤول الهيئة المتعاقدة، وعلى هذا الأساس استعمل المشرع مصطلح " تقترح اللجنة على المصلحة المتعاقدة.... " .

3. مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) :

يشير مصطلح (IPSAS) إلى مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، بغرض استخدامها في إعداد القوائم والتقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام على المستوى الدولي، وقد صدرت جميعها على أساس الاستحقاق باستثناء معيار واحد تم إصداره على أساس النقد⁸، وهذا مراعاة للدول التي تعتمد على نظام محاسبة الصندوق (مثل الجزائر) .

1.3 تعريف لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) :

تعرف (IPSAS) على أنها: معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة ببيانات القطاع العام باستثناء الهيئات الحكومية التجارية⁹، حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام. وتشير (IPSAS) إلى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يمكن تطبيقها من قبل: الدولة، الحكومات المحلية الوطنية، والجهات الحكومية ذات الصلة. ولا تطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية الحكومية، والتي تتميز بالخصائص التالية¹⁰: (لها الحق في إبرام عقود باسمها؛ قد خصتها السلطات المالية والتشغيلية بالقيام بأنشطة تجارية؛ تبيع السلع والخدمات أثناء سير أعمالها العادية إلى كيانات أخرى مقابل ربح أو استرداد التكاليف بالكامل؛ لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر؛ تراقب من طرف جهة تابعة للقطاع العام).

2.3 محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) :

تحتوي (IPSAS) على (39) معيارا وفق أساس الاستحقاق ومعياري واحد وفق الأساس النقدي، تتضمن جملة من الإرشادات الخاصة بطريقة قياس وعرض البيانات المالية على مستوى الهيئات العمومية، من أجل تعزيز الإفصاح والشفافية، وإعداد القوائم المالية وتوفيرها في الوقت المناسب. ويمكن الاطلاع على محتوى هذه المعايير وفق المرجع التالي¹¹:

3.3 دور (IPSAS) في دعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام:

جعلت المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية هذا النظام قادرا على إعطاء صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام، وهذا باستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة، مما يعمل على ترشيد تسيير المال العام.

- دعم شفافية الموازنة العمومية: تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات، فحين تقوم هذه الهيئات بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها

وإيراداتها بكل شفافية مبتعدة عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام من جهة، ومن جهة ثانية يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة¹²، وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والمصروفات وقت حدوثها فهي تحقق عدة مزايا أهمها¹³: (يظهر المركز المالي الحقيقي للحكومة، يتيح إمكانية إدارة التقديرات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر، يتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية، يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية، أكثر منهجية وواقعية لإدارة الأصول والخصوم، زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها)

- دعم المساءلة والرقابة على المال العام: إن تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية، وفق ما نصت عليه (IPSAS) يعمل بشكل كبير على زيادة جودة مخرجاته ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من جهة، وتفعيل الرقابة والمساءلة على المال العام وتقييم الأداء من جهة أخرى¹⁴. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار خمس معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام¹⁵: حيث تعمل معايير (IPSAS) رقم (28،29،30) على التوالي العرض، الاعتراف، القياس والإفصاح: على تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، في حين يعمل المعيار (IPSAS) رقم 22 "الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام" على تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة.

4. الجانب التطبيقي:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وسوف نوضح ذلك فيما يلي:

- تقدير نموذج الدراسة: لتوضيح أثر IPSAS، والرقابة الداخلية على حوكمة النفقات العامة، سيتم تقدير واختبار النموذج التالي:

$$Y = f(x_i) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \varepsilon_i$$

Y = القيمة التقديرية لحوكمة النفقات العامة.

X_i = معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والرقابة الداخلية على النفقات العامة.

β_0 = مستوى حوكمة النفقات العامة في حالة التطبيق الخاطئ لمعايير المحاسبة للقطاع العام والرقابة الداخلية على النفقات العامة.

ε_i الخطأ المعياري. وسوف نشرح بالتفصيل متغيرات النموذج في الجانب التطبيقي.

- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من عينة تشمل 55 فرد (الموظفين والمحاسبين والمراقون الماليون لولاية البويرة)، تم توزيع 55 استمارة عليهم استرجعت 53 منها 3 غير صالحة لاستعمال وبالتالي تم إجراء التحليل على 50 استمارة.
- التحليل الوصفي لمفردات العينة:

الجدول رقم (1): المتغيرات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
-----------	-------	-----------	--------

المؤهل العلمي	ليسانس	24	48%
	ماستر	13	26%
	أخرى	13	26%
الوظيفة	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	14	28%
	محاسب	4	8%
	إطار مالي	11	22%
	أخرى (مراقب مالي)	21	42%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	12%
	بين 5 و10 سنوات	18	36%
	أكثر من 10 سنوات	26	52%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول رقم 01 نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة من حملة شهادة الليسانس وكانت نسبتهم 48% ثم تليها شهادة الماستر وكانت نسبتهم 26%، ثم تليها شهادات أخرى من تقني سامي وتقني وكانت نسبتهم 26%، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها، مما يعكس مدى اهتمام البلديات والمؤسسات الحكومية بالمؤهل العلمي للموظف. كما نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة من المراقبين الماليين والإطارات المالية حيث بلغت نسبتهم 42%، وهي نسبة جيدة للدراسة وهذا ما يخدم هدف الدراسة، وكما أن غالبية المستجوبين خبرتهم أكثر من 10 سنوات بنسبة تقدر بـ 52%، أي أن أفراد العينة يمتلكون الخبرة الواسعة في مجال عملهم وبالتالي قدرة العينة على الإجابة بموضوعية على أسئلة الاستبانة.

- ثبات الاستبانة: تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة القياس، والجدول رقم 02 يبين معاملات كل متغير؛ بالإضافة إلى معامل الاستبانة ككل.

الجدول رقم (2): معاملات الثبات لمتغيرات البحث

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
مواصفات ومهام المراقب المالي	09	0,871
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	08	0,961
إنشاء لجنة فتح وتقييم العروض	03	0,942
مهام لجنة فتح وتقييم العروض	06	0,872
المجموع	26	0,962

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة تراوحت ما بين 0.871 و0.961، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل (0.962%)، وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول (60%)، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، وقد أكد ((Malhotra, 2010) أن شرط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60.

- تحليل الارتباط: الغرض من هذا التحليل هو معرفة نوع العلاقة التي تربط بين المتغيرات المستقلة حيث سيتم الاستعانة بمصفوفة الارتباط لقياس هذه العلاقة.

الجدول رقم (3): مصفوفة الارتباط بين جميع المتغيرات المستقلة

X3	X2	x1		
,542**	,709**	1	معامل الارتباط بيرسون	x1 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
,000	,000		مستوى الدلالة	
50	50	50	العينة	
,464**	1	,709**	معامل الارتباط بيرسون	X2 إنشاء لجنة فتح وتقييم العروض
,001		,000	مستوى الدلالة	
50	50	50	العينة	
1	,464**	,542**	معامل الارتباط بيرسون	X3 مهام لجنة فتح وتقييم العروض
	,001	,000	مستوى الدلالة	
50	50	50	العينة	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03)، عدم وجود علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة فيما بينها، وهذا يعني عدم وجود علاقة متداخلة بين المتغيرات المستقلة مما يدل على أن المتغيرات المستقلة ليس لها تأثير مشترك على المتغير التابع.

- تحليل الانحدار الخطي المتعدد: بعد معرفة عدم وجود علاقة خطية متداخلة، بقي لنا معرفة أثر تلك المتغيرات على فعالية حوكمة النفقات العامة للبلديات وسوف نعلم على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد الذي سيوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

الجدول رقم (4): الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

نموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المعدل R2	خطأ معياري في التقدير
1	,893a	,798	,785	,21896

a. المتغيرات المستقلة x3, x2, x1, x3, x2, x1, Prédicteurs: (Constante), x3, x2, x1

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) وجود علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إنشاء لجنة فتح وتقييم العروض، مهام لجنة فتح وتقييم العروض) والمتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي (R 0.893) كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R2=0.798) وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته 79.8% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R2 على فعالية النموذج المقترح، بحيث أن المتغيرات المستقلة تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة بنسبة 79.8% وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 20.2% تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة.

الجدول رقم (5): اختبار التباين بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	8,723	3	2,908	60,648	,000 ^b

		,048	46	2,205	المتقي
			49	10,929	المجموع
a. Variable : المتغير التابع y					
b. Prédicteurs : (Constante), x_3, x_2, x_1 , المتغيرات المستقلة x_3, x_2, x_1					

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن قيمة فيشر المحسوبة (60.648) وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (2.80) عند درجة حرية 46 وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً. كما بلغت قيمة (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جداً وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه.

- اختبار الانحدار الخطي المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة على فعالية حوكمة النفقات

الجدول رقم (6): اختبار الانحدار الخطي المتعدد لأثر المتغيرات المستقلة على فعالية حوكمة النفقات العامة

مستوى الدلالة	T	معاملات غير معيارية		النموذج
		معاملات معيارية	الانحراف	
		Bêta	B	
,796	-,260		,275	1 المتغيرات
,000	7,034	,703	,092	x1
,325	,995	,094	,079	X2
,019	2,426	,193	,115	X3
a. المتغير التابع y :				

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

توضح بيانات الجدول رقم 06 أن المتغيرات المستقلة ذات الدلالة الإحصائية تتمثل (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مهام لجنة فتح وتقييم العوض) أما المتغير الثاني فهو غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وبالتالي تم حذفه من معادلة الانحدار ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في الشكل التالي:

$$Y = -0.71 + 0.644X_1 + 0.278X_3$$

β_0 : مستوى حوكمة النفقات العامة في حالة التطبيق الخاطيء لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والرقابة الداخلية على النفقات العامة ويساوي -0.71.

B_1 : الميل الحدي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويساوي 0.644، والذي يعني أنه كلما زاد الالتزام بأحد متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (الإفصاح، الشفافية، المساءلة)، تغير مستوى حوكمة النفقات العامة بقيمة B_1 .

B_3 : الميل الحدي لمهام لجنة فتح وتقييم الأظرفة ويساوي 0.278، والذي يعني كلما زاد الالتزام بأحكام المرسوم 247/15 المحدد لمهام اللجنة كلما تغير مستوى حوكمة النفقات العامة بقيمة B_3 .

ϵ_i : الخطأ المعياري.

- اختبار الفرضيات: من أجل اختبار فرضيات هذا البحث تم الاعتماد على الانحدار الخطي البسيط كما هو موضح في الجداول الموالية: اختبار الفرضية الأولى: H_1 يوجد تأثير لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة.

الجدول رقم (7): الارتباط بين IPSAS وفعالية حوكمة النفقات العامة

نموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المعدل R2	خطأ معياري في التقدير
1	.874 ^a	.765	.760	.23153
a. المتغير المستقل x1 , a. Prédicteurs				

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام) والمتغير التابع (حوكمة النفقات العامة) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي $R=0.874$ ، ونستنتج من ذلك أنه كلما تم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كلما زاد مستوى حوكمة النفقات العامة.

الجدول رقم (8): اختبار التباين بين IPSAS وفعالية حوكمة النفقات العامة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	8,356	1	8,356	155,873	.000 ^b
	2,573	48	.054		
	10,929	49			
a. المتغير التابع y :					
b. المتغيرات المستقلة x1, x2, x3, (Constante), x3, x2, b. Prédicteurs :					

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة معامل التحديد $R^2=0.765$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 76.5% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية النموذج المقترح، بحيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة بنسبة 76.5%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 23.5% تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أن قيمة فيشر المحسوبة (155.87)، وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (4.04) عند درجة حرية 48، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً، كما بلغت قيمة (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جداً وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه.

الجدول رقم (9): اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر IPSAS على فعالية حوكمة النفقات العامة

النموذج	معاملات غير معيارية		معاملات معيارية	T	مستوى الدلالة
	B	الانحراف			
1	.509	.170		2,991	.004
	.802	.064	.874	12,485	.000
a. المتغير التابع y :					

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن قيمة t المحسوبة بلغت (12.485)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0002) عند درجة الحرية 48 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية H1 أي أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.802) وقيمة معامل الانحدار (a) (0.509)، وبما أن قيمة معامل الانحدار موجبة هذا يعني أن زيادة تطبيق المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام) بقيمة وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة) بقيمة (0.802) وحدة، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط في الشكل التالي:

$$y = 0.509 + 0.802 X_1$$

- اختبار الفرضية الثانية: H_2 يوجد تأثير لخصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة على فعالية حوكمة النفقات العامة.

الجدول رقم (10): الارتباط بين خصائص لجنة فتح وتقييم العروض وفعالية حوكمة النفقات العامة

نموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المعدل R2	خطأ معياري في التقدير
1	,682 ^a	,466	,454	,34883
a. المتغير المستقل , x2, a. Prédicteurs (Constante), x2				

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (خصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة) والمتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة)، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي $R=0.682$ ، ونستنتج من ذلك وجود علاقة بين خصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة وفعالية حوكمة النفقات العامة لكنها علاقة غير متينة.

الجدول رقم (11): اختبار التباين بين خصائص لجنة فتح وتقييم العروض وفعالية حوكمة النفقات العامة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	5,088	1	5,088	41,812	,000 ^b
	5,841	48	,122		
	10,929	49			
a. Variable dépendante : a. المتغير التابع y					
b. المتغيرات المستقلة x2, b. Prédicteurs : (Constante), x2,					

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن قيمة معامل التحديد ($R^2=0.466$) وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 46.6% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن خصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة بنسبة 46.6% وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 53.4% تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (11)، أن قيمة فيشر المحسوبة (41.812) وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (4.04) عند درجة حرية 48 وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً. كما بلغت قيمة ($Sig=0.000$) وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جداً وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه.

الجدول رقم (12): اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر خصائص لجنة فتح وتقييم العروض على فعالية حوكمة النفقات العامة

مستوى الدلالة	T	معاملات غير معيارية		النموذج	
		معاملات معيارية	الانحراف	B	
,000	5,287	Bêta	,224	1,183	1 المتغير
,000	6,466	,682	,088	,572	X2

a. المتغير التابع y :

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن قيمة t المحسوبة بلغت (6.466) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0002) عند درجة الحرية 48 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية H2 أي أن خصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.572) وقيمة معامل الانحدار (a) (1.183)، وبما أن قيمة معامل الانحدار موجبة هذا يعني أن زيادة تطبيق خصائص لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة بقيمة وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى زيادة المتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة) بقيمة (0.572) وحدة، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط في الشكل التالي:

$$y = 1.183 + 0.572 X_2$$

- اختبار الفرضية الثالثة: H3 يوجد تأثير لمهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة على فعالية حوكمة النفقات العامة.

الجدول رقم (13): الارتباط بين مهام لجنة فتح وتقييم العروض وفعالية حوكمة النفقات العامة

نموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المعدل R2	خطأ معياري في التقدير
1	,618 ^a	,382	,369	,37514

a. المتغير المستقل x3, a. Prédicteurs (Constante), x3

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (13) وجود علاقة مقبولة بين المتغير المستقل (مهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة) والمتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة)، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي $R=0.618$ ، ونستنتج من ذلك وجود علاقة بين مهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة وفعالية حوكمة النفقات العامة لكنها علاقة غير متينة.

الجدول رقم (14): اختبار التباين بين مهام لجنة فتح وتقييم العروض وفعالية حوكمة النفقات العامة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	4,174	1	4,174	29,657	,000 ^b
	6,755	48	,141		
	10,929	49			

a. Variable dépendante: y : a. المتغير التابع y

b. المتغيرات المستقلة x3, b. Prédicteurs : (Constante), x3

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (13) أن قيمة معامل التحديد $R^2=0.382$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 38.2% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة للنموذج المقترح، بحيث أن مهام لجنة فتح وتقييم عروض

المشاريع العامة تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة بنسبة 38.2%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 61.8% تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، كما نلاحظ من خلال الجدول رقم (14) أن قيمة فيشر المحسوبة (29.657) وهي أكبر من قيمة فيشر الجدولية (4.04) عند درجة حرية 48 وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً. كما بلغت قيمة (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جداً وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه.

الجدول رقم (15): اختبار الانحدار الخطي البسيط لأثر مهام لجنة فتح وتقييم العروض على فعالية حوكمة النفقات العامة

مستوى الدلالة	T	معاملات غير معيارية		النموذج	
		معاملات معيارية	الانحرف	B	
,914	,109		,470	,051	1 المتغير
,000	5,446	,618	,164	,891	X3

a. المتغير التابع y :

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة بلغت (5.446) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0002) عند درجة الحرية 48 وعند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يتم قبول الفرضية H3 أي أن مهام اللجنة تؤثر على فعالية حوكمة النفقات العامة، وبلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.891) وقيمة معامل الانحدار (a) (0.051) وبما أن قيمة معامل الانحدار موجبة هذا يعني أن زيادة مهام لجنة فتح وتقييم عروض المشاريع العامة بقيمة وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى زيادة المتغير التابع (فعالية حوكمة النفقات العامة) بقيمة (0.891) وحدة، ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط في الشكل التالي:

$$y = 0.051 + 0.891X_3$$

البسيط في الشكل التالي:

5. خلاصة:

- خلصت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم بشكل أكثر في تعزيز الشفافية والمساءلة والرقابة على النفقات العامة بالمقارنة مع لجنة فتح وتقييم الأظرفة. ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة في النقاط التالية:
- تؤثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على فعالية حوكمة النفقات العامة بنسبة أكبر من تأثير خصائص ومهام لجنة فتح وتقييم العروض.
 - إن تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية، وفق ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعمل بشكل كبير على زيادة جودة مخرجاته ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة من جهة، وتفعيل الرقابة والمساءلة على المال العام من جهة أخرى.
 - يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتوفير معلومات دقيقة لأغراض الرقابة المالية بكل أنواعها مما يعمل على رفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية.
 - الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي يعزز من شفافية التقارير المالية التي يصدرها ويساعد على فهم أفضل للوضع المالي لهيئاته.
 - يتم تعيين تشكيلة لجنة فتح وتقييم العروض، وكذا تحديد قواعد تنظيمها وسيورها من طرف مسؤول المصلحة المتعاقدة، وهذا يمس باستقلالية اللجنة وفعاليتها وشفافية أعمالها.
 - القرار النهائي في منح الصفقة يبقى من صلاحيات مسؤول الهيئة المتعاقدة، ويقتصر دور لجنة فتح وتقييم العروض في الاقتراح فقط.

وعلى ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل تهيئة البيئة المحاسبية المناسبة لتبني وتطبيق هذه المعايير.
- إعادة بعث مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل مواكبة التطورات التي تحدث على المستوى الإقليمي والدولي في مجال المحاسبة العمومية.
- منح صلاحيات أوسع للجنة فتح وتقييم العروض من أجل تعزيز الرقابة الداخلية على النفقات العامة.
- تنظيم دورات تكوينية لموظفي الإدارات العامة من أجل رفع كفاءتهم وتجهيزهم لاستقبال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

6. الهوامش والإحالات:

- ¹ إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2012، ص 26.
- ² إبراهيم أحمد عبد الغفور، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 230.
- ³ الوادي محمود حسين، وأحمد عزام زكريا، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 134.
- ⁴ ار، المواد 17-22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990، ص 1133.
- ⁵ براهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 137.
- ⁶ المواد 15-17 المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العامة الجريدة الرسمية رقم 67 الصادرة في 19 نوفمبر 2009، ص ص: 05-06.
- ⁷ المادة 160، المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية رقم 50 الصادرة بتاريخ 20 سبتمبر 2015، ص 39.
- ⁸ زكريا أمين خالد، الامركزية المالية كمدخل للتنمية في مصر المتطلبات وإشكالية التطبيق، مجلة النهضة، مصر، 2006، ص: 32..
- ⁹ Heiling, j; **Basics of IPSAS and IPSASB's Conceptual Framework**, Brussels: Ernst & Young Germany, 2016, p 2.
- ¹⁰ Muller, T., & Berger, **IPSAS explained: A summary of international public sector accounting standards**. UK: john wiley and sons, 2012, p 10.
- ¹¹ handbook of international public sector accounting pronouncements, international federation of accountants. international federation of accountants, 2018, v1, v2, v3.
- ¹² فوج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترسيده الإنفاق والحد من الفقر (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة، جامعة الجزائر 03. 2012، ص: 284.
- ¹³ أحمد يوسف السعيد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية (حالة الجزائر). جامعة المدية، الجزائر، 2010، ص: 41.
- ¹⁴ نوال ضريفي، والصادق ضريفي، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، 2018، ص: 83.
- ¹⁵ حكيم براظية، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 10. 2016، ص: 140.