

إشكالية إغفال القطاع العام في البحوث المحاسبية في الجزائر –دراسة عينة من الأوراق العلمية المنشورة على

المنصة الوطنية للمجلات العلمية للفترة 2014-2020

The Issue of Omitting Public Sector in Accounting Research in Algeria -A Study on a Sample of Scientific Papers Listed in The ASJP for the period 2014-2020-

ريمة ضافري

جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي (الجزائر)، rimadfr@yahoo.com

تاريخ الإرسال: 2020/04/24

تاريخ القبول: 2020/05/26

تاريخ النشر: 2020/06/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى اهتمام الباحثين الجزائريين بموضوع المحاسبة في القطاع العام في ظل الحاجة إلى مواكبة الدراسات الأكاديمية في هذا المجال للتطورات التي يشهدها القطاع. من أجل ذلك قمنا بأخذ عينة من 53 مجلة علمية محكمة مدرجة في البوابة الجزائرية للدوريات العلمية (ASJP)، ومقارنة الدراسات المنشورة في مجال المحاسبة في القطاع العام بتلك التي اهتمت بنفس الموضوع في القطاع الخاص للفترة 2014-2020. تشير النتائج إلى هيمنة البحوث التي تعنى بالقطاع الخاص على الأوراق العلمية المنشورة في مجال المحاسبة في الجزائر، مع اهتمام قليل جدا بالقطاع العام، كما تميزت بحوث القطاع الخاص بالتنوع ومواكبة التطورات في الميدان مقارنة بنظيرتها في القطاع العام.

كلمات مفتاحية: المحاسبة العمومية؛ التدقيق الحكومي؛ بحوث المحاسبة.

تصنيفات JEL : H83، I23.

Abstract :

This study aims to explore how interested are Algerian researchers in public sector accounting as a response to the need of academic accompaniment to recent developments in the field. We used a sample of 53 peer-reviewed journals listed in the Algerian Scientific Journals Platform (ASJP) and compared accounting research papers in the public sector with those that dealt with the same topic in the private sector for the period 2014-2020. Results indicate the dominance of private sector accounting research in Algeria, with very little interest in the public sector. Moreover, private sector accounting research is more diverse and up to date.

Keywords: public sector accounting; governmental auditing; accounting research.

JEL Classification Cods : H83, I23.

المؤلف المرسل: ريمة ضافري، الإيميل: rimadfr@yahoo.com

المقدمة:

تساهم المحاسبة العمومية في التطور الاجتماعي والاقتصادي من خلال تأثيرها على تسيير المال العام وتدعيم المساءلة، حيث تشكل دعامة للتسيير المرن لأموال الدولة، وتورد مخرجات قابلة للتدقيق للكشف عن سوء استخدام الأموال العامة وتجنبه. وفي ظل انتشار الفساد الحكومي في العديد من البلدان النامية، فإن ضمان النزاهة المالية هي وظيفة جد هامة لأنظمتها المحاسبية العمومية.

في هذا الإطار، أثار موضوع إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية وأجهزة التدقيق الحكومي اهتمام الباحثين في ميدان المحاسبة على المستوى الدولي بشكل كبير منذ أواخر الثمانينات، أين عرفت العديد من الدول إصلاحات معمقة في القطاع العام قادتها موجات ما عرف بالتسيير العمومي الجديد، ورافق ذلك توجه نحو الاهتمام بالمحاسبة والتدقيق في القطاع العام تبعاً لتطور هذا القطاع نحو تبني شفافية أكبر وتطبيق تقنيات المساءلة، ما يتطلب دعم الأنظمة المحاسبية لهذا التوجه.

إن عصرة نظام المحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي في الجزائر يتطلب دون شك مرافقة الموارد البشرية وتكوينها لأنها تعدّ أساس كل إصلاح، وتعتبر الجامعة والبحوث العلمية في هذا الإطار مرآة تعكس جهود الباحثين والطلبة من أجل مواكبة متطلبات تحليل وتبسيط المفاهيم المتعلقة بالأنظمة الجديدة وكيفية تطبيقها، وهو ما يدفعنا إلى التساؤل عن حالة البحوث في مجال المحاسبة والتدقيق في القطاع العام في الجزائر، ومدى اهتمامها بتدعيم المعرفة في هذا الميدان، ففي حين واكب تبني النظام المحاسبي المالي في القطاع الخاص سنة 2010 اهتمام كبير من قبل الباحثين، كما تحظى معايير التدقيق الجزائرية بنصيب هام من الدراسات والبحوث، يبدو أن القطاع العام لا يلقى نفس القبول في أوساط البحوث المحاسبية. انطلاقاً من ذلك تتوضح إشكالية ورقتنا هذه كما يلي:

إلى أي مدى يهتم الباحثون الجزائريون في مجال المحاسبة بموضوع المحاسبة والتدقيق في القطاع العام؟

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية نطلق من الفرضية الأساسية التالية:

يحتل القطاع العام في الجزائر باهتمام قليل من قبل الباحثين في مجال المحاسبة مقارنة بالقطاع الخاص.

أهمية البحث

تمثل أهمية هذه الورقة في إلقاء الضوء على توجه الباحثين الجزائريين في مجال المحاسبة والتدقيق فيما يخص القطاع العام، واستكشاف مدى مواكبتهم للإصلاحات التي بادرت بها الدولة الجزائرية فيما يخص عصرة أنظمة الميزانية، وتطبيق المعايير المحاسبية للدولة المستوحاة من المعايير الدولية، والتوجه نحو شفافية ومساءلة أكثر للهيئات العمومية، وهو مجال بحث جد واعد وهام في هذه الظروف.

أهداف البحث

نهدف من خلال هذه الورقة إلى مقارنة مخرجات البحث العلمي المتمثلة في الأوراق العلمية المحكمة في ميدان المحاسبة والتدقيق بين القطاعين العام والخاص من ناحية العدد وكذا المواضيع المتناولة، من أجل إلقاء الضوء على النقائص الممكنة والثغرات البحثية التي يمكن ألا يعيرها الباحثون اهتماماً رغم أهميتها الكبيرة في الوقت الحالي.

أدوات الدراسة

فيما يخص أدوات الدراسة، فقد اعتمدنا من أجل معالجة الإشكالية على مسح عينة تتكون من 53 مجلة محكمة متخصصة في البحوث الاقتصادية والاجتماعية مدرجة في البوابة الجزائرية للدوريات العلمية (ASJP)، استخرجنا منها 738 ورقة علمية محكمة منشورة في ميدان المحاسبة والتدقيق للفترة 2014-2020، وقمنا بمقارنة المقالات التي تعنى بالمحاسبة والتدقيق في القطاع الخاص بتلك التي تتناول نفس الموضوع في القطاع العام من ناحية العدد والموضوع. وقد تم تقسيم هذه الورقة إلى محورين: الأول يتناول الإطار النظري للدراسة من خلال عرض خلفية الدراسة والحاجة إلى البحوث المحاسبية في القطاع العام في الجزائر، ومحور تطبيقي يتناول أدوات الدراسة وعرض النتائج ومناقشتها.

1- الإطار النظري للدراسة

1-1- خلفية الدراسة

تستند دراستنا الحالية إلى الإصلاحات الجارية في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والتي توجت أخيرا بإصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018 الذي حدد سنة 2023 كتاريخ لتطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام، والبدء في المصادقة على حسابات الدولة، وهي ممارسة جديدة في محيط التدقيق الحكومي في الجزائر. إن الحاجة إلى الدراسات الأكاديمية التي تجهز البيئة المحاسبية في القطاع العام لهذا التغيير الهام ظاهرة وواضحة، فحسب زيان ودحماني (2018)، ص 345 فإنه في ظل احتياجات سوق متطورة ومتسارعة، لا يقتصر دور الجامعة على تكوين رأس المال البشري فقط، بل يتعدى ذلك لتسهم بصورة مؤثرة في مسيرة التنمية، ونشر المعرفة والقيام بالبحوث العلمية التي تحقق التقدم، وتحمل مسؤولية اجتماعية تجاه المجتمع الذي أنشئت فيه.

وفي هذا الإطار، فإن الجامعة مطالبة بتوجيه اهتمامها ونشاطاتها نحو تلبية الاحتياجات التي ترى ضرورة توفرها في المجتمع لتحقيق تنميته، ما يطرح ضرورة تجويد نوعية المخرجات لتتناسب مع حاجات العصر (زاير وحمول، 2017، ص 257)، هذا التوجه أيده بن صالح وراتول (2016، ص 184) بشكل خاص فيما يتعلق بمجال المحاسبة، حيث يشير الباحثان إلى أن التعليم المحاسبي سواء كان أكاديميا أو مهنيا يركز أساسا على خدمة مهنة المحاسبة، لذا فإن تطويره يتطلب فهما واسعا وبناء مستندا على التغيرات التي تحدث في سوق العمل، كما يقترح الباحثان تشجيع أعضاء هيئة التدريس على التأليف بما يخدم توفير المراجع العلمية التي تتماشى مع التطورات المحاسبية والمهنية المستمرة.

إلا أنه يبدو أن استجابة البحوث الأكاديمية للتغيرات التي تعرفها المحاسبة والتدقيق في القطاع العام مازالت بطيئة، ويمكن إرجاع ذلك إلى نفور الباحثين في مجال المحاسبة من القطاع العام، وهي ظاهرة لا تقتصر على الجزائر، فحسب (Bisman, 2012, p.27) الذي قام بفحص المقالات المنشورة في مجلة Accounting History من سنة 1996 إلى سنة 2010 فإنه يوجد نقص قائم في بحوث المحاسبة والتدقيق في القطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص، حيث يشير الباحث إلى "عدم شعبية" القطاع العام في أوساط الباحثين في مجال المحاسبة.

هذا الأمر كان قد حذر منه (Banker, Cooper and Potter (1992, pp. 182-183) مشيرين إلى أن الباحثين في ميدان المحاسبة عموما لم يستجيبوا للمشاكل والفرص المرتبطة بتطور المحاسبة العمومية، ورغم قدم هذا الاعتقاد، فإن (1, p. 2018) Hay and Cordery يقترحان بأن هذا التعليق مازال صحيحا إذا أخذنا بعين الاعتبار حجم التغيرات التي عرفها القطاع، وذلك دون إنكار وجود العديد من الدراسات القيمة.

دراسة (Johnsen (2019 التي تناولت مراجعة الأدبيات المعاصرة في مجال التدقيق الحكومي أشارت إلى أن الأبحاث حول التدقيق في القطاع العام خارج السياق الأنجلو-أمريكي وشمال أوروبا جد محدودة وبشكل خاص في إفريقيا، آسيا وأمريكا الجنوبية، ويؤكد الباحث بأنه توجد اختلافات كبيرة في كيفية تنظيم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وعلاقتها بالأطراف ذوي العلاقة والإعلام، وتأثيرها على المنظمات والمجتمع، ما يخلق فجوة بحثية كبيرة في هذه المناطق.

زيادة على ذلك، اهتم (Funnel (2007 بموضوع تفضيل الباحثين في حقل المحاسبة لدراسة تاريخ المحاسبة في القطاع الخاص عنها في القطاع العام، حيث قام الباحث بتحليل الأوراق العلمية المنشورة في دورية Accounting, Business & Financial History حول موضوع مسح أدبيات تاريخ المحاسبة بين سنوات 1995 و2004، ووجد الباحث أن القليل من الاهتمام أُعطي لتاريخ المحاسبة في القطاع العام رغم الإصلاحات الهامة التي عرفتها منذ بداية الثمانينات. الدراسات المعنية تذكر 1384 مقال اهتم بجزء من تاريخ المحاسبة منها فقط 58 مقال كان موضوعها تاريخ المحاسبة في القطاع العام. البلدان التي جذبت الاهتمام كانت الولايات المتحدة الأمريكية (5 مقالات)، أستراليا (5 مقالات) وبريطانيا (16 مقالا). اقترح الباحث بأنه توجد فرص لبحوث أصيلة حول تاريخ المحاسبة في القطاع العام في ظل المنافسة الشديدة بين الأوراق البحثية التي تركز على القطاع الخاص (Funnel, 2007, pp. 268-269).

ما سمي بـ "عدم شعبية" المحاسبة في القطاع العام لم يقتصر فقط على الأكاديميين، حيث وجدت دراسة قام بها (Lowensohn & Collins (2001 بأن المحاسبين القانونيين الأمريكيين والذين تسمح لهم التشريعات هناك بالقيام بعمليات التدقيق الحكومي يتأثرون بالجو السياسي بشكل واضح، وغير متحمسين للقيام بمثل هذه العمليات، وقد اقترح الباحثان تنشيط الاهتمام بسوق التدقيق الحكومي من خلال التحكم في العلاقة بين التغيرات السياسية المتزايدة وحوافز المدققين للقيام بالتدقيق الحكومي. هذا الأمر يثير القلق نظرا للدور المتوقع من المحاسبين القانونيين في أي بلد في مرافقة التغيير نحو محاسبة الاستحقاق في القطاع العام، حيث يشير (Christensen (2005 بأنه لا يوجد بلد في العالم انتقل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام دون مساعدة المهنيين المحاسبين، إلا أن الدراسات المتوفرة لا تركز على حوافز، دور وتصرفات مهنيي المحاسبة الخواص في دعم محاسبة الاستحقاق في القطاع العام.

التدقيق الحكومي بدوره هو جزء هام من ممارسات التدقيق المعقدة غير المتناولة بالدراسة بكثرة مقارنة بالأنواع الأخرى من التدقيق، حيث يوجد توجه حديث لخلق محيط أكثر اعتمادا على السوق وأكثر تنافسية في سوق التدقيق الحكومي، فقد أدى تبني نماذج التسيير العمومي الجديد في العديد من البلدان إلى التركيز أكثر على المساءلة العامة وتبني أحسن الممارسات التنظيمية، وهو الأمر الذي أثر على نشاطات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث أصبحت أنشطة مراقبة وإدارة التكاليف تلعب دورا أكبر في ممارسات التدقيق.

عدم شعبية المحاسبة العمومية أيضا وسط الطلبة خريجي التخصصات المالية والمحاسبية في الجزائر هو أمر يثير القلق، ويمكن ملاحظته من خلال نقص البحوث ومشاريع التخرج حول مثل هذه المواضيع مقارنة بالمحاسبة في القطاع الخاص. هذا النقص لا يعكسه سوق العمل التي توظف في رتب مثل محاسب عمومي أو مراقب مالي خريجي هذا التخصص، والذين لم يتلق بعض منهم أي مقياس له علاقة بالمحاسبة العمومية خلال مشواره الدراسي، ضف إلى ذلك توظيف مجلس المحاسبة لخريجي التخصص كمدققين ماليين، وهو الأمر المثير للجدل أخذنا بعين الاعتبار انعدام المعارف حول القطاع العام، والاختلاف الكبير بين بنية وأهداف هيئات القطاع العام والشركات الناشطة في القطاع الخاص، وبالتالي بين نظام المحاسبة والتدقيق المطبق في كل قطاع.

1-2- الحاجة إلى البحوث المحاسبية في القطاع العام في الجزائر

من أجل فهم الحاجة إلى البحوث المحاسبية في القطاع العام في ظل الإصلاحات، يجب أولا إدراك أهمية هذه الإصلاحات وبشكل خاص في البلدان النامية، فهي ضرورية من أجل دعم القدرة المؤسسية اللازمة لتحقيق أهداف التنمية، والقدرة على تحديد وقياس أصول والتزامات الدولة هو أمر أساسي حيث ينتج الفساد عن سوء تقييم الأصول العامة بشكل ينقص من قيمتها أو الزيادة في تقييم التزاماتها عن ما هو حقيقي، وعليه يعتبر ضمان النزاهة المالية والمحاسبية ضروريا لتحقيق النمو.

ويمكن للمحاسبة العمومية أن تساهم في التطور الاجتماعي والاقتصادي لبلد معين من خلال توفير معلومات للمسيرين العموميين والمسؤولين عن أداء الوظائف الأساسية للدولة، فالمحاسبة لا تمثل وظيفة داعمة في حد ذاتها، ولا تقرر تخصيص الموارد، إلا أنها، وبمجرد اتخاذ هذه القرارات تؤدي الوظائف الهامة المتعلقة بمتابعة الأموال، حيث تعمل المحاسبة ووظائفها المرفقة - بما فيها تصميم نظام المعلومات، الرقابة الداخلية، التدقيق القبلي والبعدي وتسيير الإنفاق العمومي - على ضمان أن الموارد تم تخصيصها للأهداف المطلوبة، وإذا كان الهدف هو التطور الاجتماعي والاقتصادي، يمكن للمحاسبة المساعدة على تحقيق ذلك من خلال ضمان الامتثال القانوني والتعاقدي، تسهيل التسيير المالي ودعم الشفافية والمساءلة (Chan, 2006, p. 35).

تم إرجاع اهتمام الباحثين على المستوى الدولي بموضوع إصلاح الأنظمة المحاسبية في القطاع العام إلى ضرورة مواكبة المحاسبة لتوجه هذا القطاع نحو تبني شفافية أكبر وتطبيق تقنيات المساءلة (Broadbent and Guthrie, 1992, p.3)، وبالنسبة للجزائر، فإن الإصلاح المحاسبي في القطاع العام يندرج كجزء من مشروع عصرنة أنظمة الميزانية والتي تعزز إطارها التشريعي بصدر القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018 المتضمن الإطار القانوني الجديد المنظم لتحضير وإعداد وتقديم قوانين المالية، ما يشكل وسيلة لعصرنة المالية العمومية، كونه يتطلع لتكريس تحولات عميقة في كيفية تسيير المال العام، حيث من المتوقع أن يكون للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق في القطاع العام انعكاسات كبيرة على تنظيم الميزانية والمحاسبة وعلى مهام وأدوار الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

إن الحاجة إلى البحوث الأكاديمية في هذا المجال يمكن ربطها إذا بالحاجة إلى توفير دعامة للعامل البشري من أجل القدرة على استيعاب هذا التغيير العميق والاستفادة منه قدر الإمكان، حيث تقترح ضريفي وحاج جاب الله (2018)، ص 224) بأن أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر تشمل صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة من قبل المستخدمين، وعدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع القواعد الجديدة، ومشكل مقاومة التغيير الذي يبرز خاصة من خلال عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لا سيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في الطرق التقليدية للتقييد المحاسبي في القطاع العام.

هذه الإشكالات تتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بالعنصر البشري، وهو الأمر الذي تؤكد بوسنة (2015-2016، ص 140) التي دعت إلى تكوين الإطارات المؤهلة لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي لتسيير حسابات الدولة. كما يقترح لحول وبودھنة (2019، ص 63) بأن انعدام تدريس مقياس محاسبة الدولة في مختلف التخصصات الاقتصادية والمالية للجامعات الجزائرية خلف نقضا فادحا في هذا المجال، فأصبحت محاسبة الدولة مجهولة تماما لا يفهم محتواها العميق إلا الموظفين في قطاع الخزينة في أقسام ومصالح المحاسبة فقط، فما بالك بأجهزة الرقابة الخارجية والمصالح الأمنية عند فتح التحقيقات حول الثغرات المالية.

يقترح الباحثان أيضا بأن صعوبة فهم التسيير التقني المحاسبي للأموال العمومية على مستوى الخزينة العمومية صعب من مهمة الأجهزة الرقابية التي تفتقد إلى المختصين في هذا المجال في بعض الأحيان، مما جعل رقابة هذه الأجهزة تنصب غالبا على تدقيق الإجراءات القانونية لتنفيذ مختلف النفقات العمومية خاصة في مجال الصفقات وإغفال الجانب المحاسبي (لحول وبودھنة، 2019، ص 63).

2- الدراسة التطبيقية

2-1- أدوات الدراسة

اعتمدنا في دراستنا الحالية على عينة من الأوراق البحثية المنشورة في البوابة الجزائرية للدوريات العلمية ASJP، هذه البوابة هي منصة نشر إلكترونية للمجلات العلمية الجزائرية، يديرها مكتب البحث في الإعلام العلمي والتقني لوزارة التعليم العالي (CERIST)، وتشتمل (إلى غاية وقت تحرير هذا المقال) على 523 دورية في أكثر من 30 ميدان معرفي بعدد مقالات يقارب 109 ألف مقال.

وقد شملت عينة الدراسة 53 مجلة محكمة متخصصة في البحوث الاقتصادية والاجتماعية، تنشر مقالات في ميدان المحاسبة والتدقيق، منها 4 مجلات صنف ب، 24 مجلة صنف ج و 25 مجلة غير مصنفة (المجلات المعنية بالدراسة موضحة في الملحق رقم 1)، قمنا باستخراج كل المقالات العلمية التي تناولت مواضيع متعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمنشورة في هذه المجلات بغض النظر عن القطاع للفترة 2014-2020، بلغ عدد هذه المقالات 738 مقال، ثم قمنا بفرزها حسب الموضوع وحسب القطاع. تفاصيل العينة موضحة في الجدول رقم (1).

إشكالية إغفال القطاع العام في البحوث المحاسبية في الجزائر -دراسة عينة من الأوراق العلمية المنشورة على المنصة الوطنية للمجلات العلمية للفترة 2014-2020

الجدول (01): توزيع عينة الدراسة حسب تصنيف المجلة

صنف ب	صنف ج	غير مصنفة	المجموع
4	24	25	53
55	374	309	738

المصدر: من إعداد الباحثة

وقد أخذنا بعين الاعتبار في تحليلنا عامل الوقت، حيث شملت دراستنا المقالات المنشورة بين سنة 2014 و 2020، ويوضح الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة حسب الزمن.

الجدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب الزمن

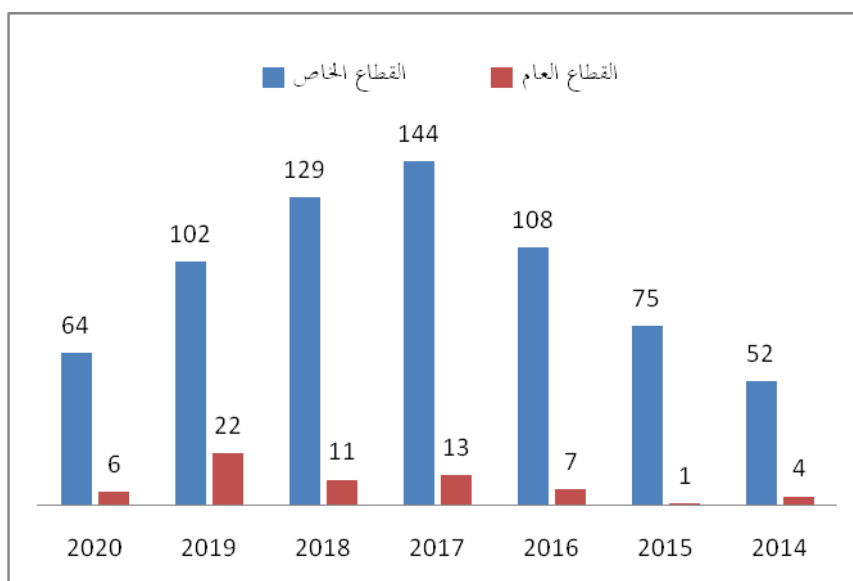
السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	المجموع
عدد المقالات	56	76	115	157	140	124	70	738

المصدر: من إعداد الباحثة

2-2- النتائج

يظهر فحص عينة الدراسة سيطرة شبه تامة للبحوث المحاسبية في القطاع الخاص على المقالات المنشورة خلال الفترة المدروسة، وهو ما يمكن ملاحظته جليا من خلال الشكل رقم (1)، حيث أن المقالات حول المحاسبة والتدقيق في القطاع العام حظيت باهتمام قليل جدا مقارنة بنظيرتها في القطاع الخاص طيلة فترة الدراسة، ولم تتجاوز 64 مقالا في حين بلغ عدد الأوراق المعنية بالقطاع الخاص 674 ورقة.

الشكل رقم (1): مقالات البحوث المحاسبية حسب القطاع بالعدد للفترة 2014-2020



المصدر: من إعداد الباحثة

خلال سنة 2014 لم تتجاوز بحوث القطاع العام أربعة أوراق مقارنة بـ 52 بحث في القطاع الخاص، وسجلت سنة 2017 أكبر عدد من بحوث المحاسبة المنشورة في الدوريات محل الدراسة بـ 157 بحث منها 13 في القطاع العام مقابل 144 في القطاع الخاص، وعرفت البحوث المحاسبية في القطاع العام ذروتها سنة 2019 بـ 22 ورقة بحثية فيما بلغ عدد البحوث في القطاع الخاص في نفس السنة 129 ورقة، وشهدت سنة 2020 لحد الآن 6 بحوث في القطاع العام و64 في القطاع الخاص، علما أن أغلب المجالات لم تصدر بعد أعدادها الأولى لهذه السنة (دورة جوان) في وقت إعدادنا لهذه الدراسة. من ناحية المواضيع، ففيما يخص بحوث القطاع العام، حظي موضوع التدقيق الحكومي في الجزائر بالحصة الأكبر من البحوث من خلال 21 ورقة بحثية، يليه موضوع مراقبة التسيير وتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام، ولم تحظ الدراسات حول تطوير نظام المحاسبة العمومية الحالي وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) باهتمام كبير، حيث لم يتجاوز عدد الأوراق البحثية بخصوصه 10 أوراق خلال فترة 6 سنوات. يبين الجدول رقم (3) المواضيع التي تناولتها المقالات الـ 64 التي عنيت بالمحاسبة والتدقيق في القطاع العام.

الجدول رقم (3): توزيع البحوث المحاسبية في القطاع العام حسب الموضوع

الموضوع	عدد المقالات
مواضيع مرتبطة بالتدقيق الحكومي في الجزائر	21
مراقبة التسيير وتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام	14
دراسات حول تطوير نظام المحاسبة العمومية الحالي وتبني IPSAS	10
دراسات حول النظام الحالي للمحاسبة العمومية	07
تجارب دولية في مجال عصنة نظام المحاسبة العمومية	04
الحوكمة في القطاع العام	04
تجارب دولية في مجال التدقيق الحكومي	01
أخرى	03
المجموع	64

المصدر: من إعداد الباحثة

وبالنسبة للمواضيع التي تناولتها المقالات التي عنيت بالمحاسبة والتدقيق في القطاع الخاص فهي مبينة في الجدول رقم (4) والذي يوضح هيمنة الدراسات حول التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي على مواضيع البحوث المحاسبية في القطاع الخاص. مجموع 217 ورقة (حوالي 32% من مجموع الدراسات)، كما نلاحظ وجود تنوع في المواضيع وتخصص أكثر مقارنة بالمواضيع التي تناولتها الدراسات المحاسبية في القطاع العام، ويتوزع الاهتمام بالمواضيع المختلفة والجديدة بشكل معقول نسبيا.

الجدول رقم (4): توزيع البحوث المحاسبية في القطاع الخاص حسب الموضوع

الموضوع	عدد المقالات
التدقيق المحاسبي والمالي (أدواره، أهميته، تقنياته ومشاكله)	140
النظام المحاسبي المالي	77
الإبلاغ المالي وجودة المعلومة المحاسبية	56
معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	53
المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح	46
المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق	40
دور المحاسبة والتدقيق في الحوكمة وعلاقتهما بها	37
المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي	27
محاسبة القيمة العادلة	23
محاسبة التكاليف / المحاسبة الإدارية / مراقبة التسيير	28
التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة	22
المحاسبة والتدقيق في الصناعة المالية الإسلامية	21
العلاقة بين المحاسبة والجباية	19
محاسبة المسؤولية الاجتماعية والتدقيق الاجتماعي	19
محاسبة الموارد البشرية	14
أخرى	42
الإطار المفاهيمي للمحاسبة/الفكر المحاسبي	10
المجموع	674

المصدر: من إعداد الباحثة

2-3- مناقشة النتائج

تشير نتائج الدراسة إلى أن ظاهرة "عدم شعبية" البحوث المحاسبية في القطاع العام لا تستثني الجزائر، رغم الحاجة الماسة لها خلال هذه الفترة، حيث لا حظنا من ناحية العدد هيمنة القطاع الخاص على البحوث المحاسبية بشكل جد هام، وهي النتائج التي تتوافق مع الدراسات التي قام بها Funnel (2007) وBisman (2012). لا يمكن رغم ذلك إنكار قيمة البحوث المنشورة حاليا في الموضوع وأهميتها، وزيادة عددها في السنوات الأخيرة حيث بلغت ذروتها سنة 2019 عقب إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018، ونتوقع أن تستمر في النمو سنة 2020، إلا أنها تبقى غير كافية في ظل الحاجة إلى مرافقة التغيير الذي يعرفه القطاع العام.

أحد التفسيرات التي نقترحها لهذه النتائج هي عدم تناول مقياس محاسبة الدولة عند أغلب خريجي التخصصات المحاسبية في الجزائر، ما يخلق انطبعا لدى الباحثين بعد الخروج من مرحلة الطالب بأن القطاع العام خارج تخصصه، أو أن البحث فيه لا يعنيه ولا يستهويه. يمكن كذلك أن يكون للطابع السياسي والقانوني للمحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي تأثير

على جاذبيتهما للباحثين، حيث أن كثرة التشريعات والتنظيمات القانونية تقيّد الجانب التقني للمحاسبة، وتعطيها طابعا جامدا لا يرغب الكثير من الباحثين في التعامل معه.

من الممكن كذلك أن يفسّر مشكل نقص البيانات والتحفّظ عليها إغفال مثل هذه الدراسات، حيث تتميز الهيئات العمومية بالتحفّظ على بياناتها المحاسبية، كما لا تتوفر تقارير دورية منتظمة لمجلس المحاسبة الجزائري تسمح بدراسة مخرجاته بشكل كاف، ومن الصعب على الباحثين الوصول إلى الوثائق والبيانات اللازمة لإعداد دراسات ملائمة، ما يدفعهم إلى تجنب مثل هذه البحوث.

من ناحية الموضوع، فإن الدراسات في القطاع العام شملت مواضيع محدودة نوعا ما، وحظي التدقيق الحكومي بأكبر قدر من الاهتمام، إلا أن العديد من الدراسات تناولته من الناحية التشريعية والقانونية بدل التقنية، مثل دراسة بن وارث (2019) ودراسة بن عبد الله (2017)، ولم نجد في عينة الدراسة إلا دراسة واحدة حاولت تناول الخطوط التوجيهية والمعايير الدولية للتدقيق الحكومي الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ومشاكل تطبيقها من قبل مجلس المحاسبة الجزائري، ويتعلق الأمر بدراسة عطية وبوشلاغم (2019)، ونشير هنا إلى دراسة قيمة أخرى حول الموضوع خارج عينة الدراسة لبراق (2010).

موضوع تطوير النظام المحاسبي للدولة أيضا لم يحظ بالاهتمام الكافي رغم وجود العديد من الدراسات القيمة، على غرار دراسة لعلايية وزرقين (2016)؛ دراسة مسعودي (2018) ودراسة السعيد (2017)، إلا أن حجم التغيير المحاسبي الذي يرافق مثل هذه الإصلاحات يحتاج بكل تأكيد إلى المزيد من التحليل والاهتمام، والدخول في التفاصيل والجانب التقني التطبيقي للنظام المحاسبي الجديد، مثل ما جاءت به دراسة بلحمري وبوشيشي (2019) والتي بيّنت طريقة ومتطلبات عرض البيانات المالية للأغراض العامة في القطاع العام في الجزائر بشيء من التفصيل.

في المقابل تميزت الدراسات في القطاع الخاص بالتنوع والتفصيل للمعايير والتقنيات المحاسبية، وكذا لأعمال المدقق، زيادة على تناول مواضيع معاصرة مثل المحاسبة والتدقيق عن المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية، ونلاحظ أن التحوّل نحو النظام المحاسبي المالي في الجزائر منذ سنة 2010 وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ابتداء من سنة 2016 خلّفا آثارهما على البحوث المحاسبية في الجزائر، حيث يتصدر التدقيق المحاسبي والمالي والنظام المحاسبي المالي قائمة المواضيع التي تم تناولها من قبل الباحثين، ما يدل على المرافقة الأكاديمية للتغيير المحاسبي في القطاع الخاص، وهو الأمر الذي لم نلمسه في القطاع العام.

الخاتمة:

تهدف إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى إحداث تحوّلات عميقة في كيفية وطرق تسيير المال العام، ما يسمح للهيئات العمومية بالانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج، إضافة إلى تطبيق تقنيات محاسبة الاستحقاق في القطاع العام، وهي معطيات جديدة تتطلب الكثير من البحث والتأمل من قبل الباحثين في ميدان المحاسبة في ظل الدور المتوقع منهم في مواكبة التغيير المحاسبي.

توصلنا من خلال دراستنا إلى أن هذه التغيرات لا تحظى بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين في ميدان المحاسبة في الجزائر، وهو ما يعني قبول الفرضية التي اقترحناها في مقدمة هذه الورقة، حيث وجدنا عددا قليل جدا من المقالات التي اهتمت

بهذا الموضوع مقارنة بالمقالات التي واكبت التغيير في القطاع الخاص، وبغض النظر عن الإصلاح الحاسبي، فإن القطاع العام لا يستهوي البحوث الحاسوبية، وهو ما لمسناه من خلال ندرة الدراسات حول النظام الحاسبي المطبق قبل الإصلاحات، وتقنيات التدقيق الحكومي الحالية، وقد يرجع ذلك إلى عدم تناول الطلبة في مرحلة ما قبل التدرج أو حتى بعدها لمقاييس متعلقة بالحاسبة العمومية، ما يجعلهم يسقطونها من حساباتهم البحثية في المراحل اللاحقة، إضافة إلى نقص البيانات وتحفظ الهيئات العمومية على الوثائق الحاسوبية، ما يصعب البحث في هذا المجال.

وانطلاقاً من أهمية القطاع العام كأحد مكونات الاقتصاد الجزائري، وأهمية الحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي في حسن سير هذا القطاع وترسيخ أسس الشفافية والمساءلة نقدّ الاقتراحات التالية:

- ضرورة إيلاء اهتمام أكبر بالبحوث الحاسوبية في هذا المجال، وبشكل خاص في ظل التطورات الكبيرة التي يشهدها العالم وتنصيب هيئات دولية تورّد معايير ذات جودة فيما يخص الحاسبة والتدقيق في القطاع العام، تحتاج إلى الدراسة والتحليل وإيجاد نقاط التشابه بينها وبين المعايير المستعملة في القطاع الخاص من أجل وضع قاعدة لتيسير فهمها واستعمالها على الأطراف المعنية.

- تعميم تدريس المقاييس المتعلقة بحاسبة الدولة والتسيير العمومي في أغلب تخصصات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وفيما يخص حدود دراستنا هذه، فرغم أهمية العينة المستخدمة إلا أن تحليلنا كان من عدسة المقالات المنشورة في منصة واحدة، وهي الوجهة الأشهر للباحثين الجزائريين في التخصصات الاقتصادية، إلا أننا لم نتعرض للأوراق العلمية المنجزة من قبل باحثين جزائريين والمنشورة خارج البوابة الجزائرية للدوريات العلمية، كما لم تشمل دراستنا مشاريع تخرّج الطلبة في طوري الليسانس والماستر ومشاريع الدكتوراه والمجستير في تخصص الحاسبة والتدقيق والتي تناولت مواضيع متعلقة بالحاسبة في القطاع العام.

وفي الأخير، تمثل دراسة أسباب عدم اهتمام الباحثين بشكل كبير بالدراسات الحاسوبية في القطاع العام من خلال استكشاف وجهات نظرهم أحد الآفاق الممكنة لهذه الدراسة، حيث لم نتعرض لها في تحليلنا.

المصادر والمراجع:

1. أمانة، زيان وعزيز، دهماني. (2018). مساهمة الجامعة الجزائرية في تنمية رأس المال البشري. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 9(2)، 347-362.
2. براق، عيسى. (2010). أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس الحاسبة الجزائري). مجلة الأبحاث الاقتصادية، 5(4)، 91-106.
3. بلحمري، سمية وبوشيخي، عائشة. (2019). متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقاً لمعيار الحاسبة الدولي IPSAS 1 لضبط المال العام. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 15(2)، 278-261.
4. بن عبد الله، بن السي حمو محمد المهدي. (2017). الرقابة الداخلية على إبرام الصفقات العمومية في التشريع الجزائري. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 10(1)، 342-328.

5. بن وارث، محمد عبد الحق. (2019). الرقابة على القرارات القضائية لمجلس المحاسبة. *مجلة ميلاف للبحوث والدراسات*، 5(1)، 307-332.
6. بوسنة، سلوى. (2015-2016). المحاسبة العمومية وسبل تطويرها - حالة الجزائر 2015/2005. مذكرة ماجستير غير منشورة. جامعة الجزائر 3.
7. زاير، وافية وحمول، طارق. (2017). التخطيط الإستراتيجي أداة لتحقيق التوافق بين مخرجات الجامعة ومتطلبات السوق. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 8(2)، 246-258.
8. السعيد، أحمد يوسف. (2017). أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 8(1)، 335-348.
9. ضريفي، نادية، حاج جاب الله، أمال. (2018). إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS. *مجلة الدراسات القانونية والسياسية*، 3(3)، 215-240.
10. عبد الله، بن صالح ومحمد، راتول. (2016). أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تعزيز جودة المخرجات المحاسبية دراسة حالة الجزائر - تونس - المغرب. *مجلة دراسات العدد الاقتصادي*، 7(3)، 183-212.
11. عطية، مفيدة وبوشلاغم، عميروش. (2019). تحليل خصائص تقييمات مجلس المحاسبة الجزائري في ظل تبنيه للخطوط التوجيهية لتقييم السياسات العمومية 9400 لمنظمة الانتوساي. *مجلة دراسات العدد الاقتصادي*، 7(3)، 183-212.
12. لحول، كمال، بودهنة، علي. (2019). دراسة تحليلية لواقع النظام المالي والمحاسبي لمالية الجماعات المحلية (الولاية) في الجزائر دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان. *مجلة التنمية الاقتصادية*، 4(2)، 49-66.
13. لعلايبي، مالك وزرقين، عبود. (2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 9(15)، 326-339.
14. مسعودي، علي. (2016). أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنه نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة*، 3(1)، 187-198.
15. Banker, R. D., Cooper, W. W., & Potter, G. (1992). A perspective on research in governmental accounting. *Accounting Review*, 496-510.
16. Bisman, J. E. (2012). Surveying the landscape: The first 15 years of Accounting History as an international journal. *Accounting History*, 17(1), 5-34.
17. Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(2), 3-31.
18. Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. Retrived April 22, 2020 from <https://blog-pfm.imf.org/files/chan2006ipsasgafdc.pdf>
19. Christensen, M. (2005). The 'Third Hand': private sector consultants in public sector accounting change. *European Accounting Review*, 14(3), 447-474.
20. Funnell, W. (2007). The reason why: The English constitution and the latent promise of liberty in the history of accounting. *Accounting, Business & Financial History*, 17(2), 265-283.
21. Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
22. Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127.
23. Lowensohn, S. H., & Collins, F. (2001). The role and perceptions of independent audit partners in the governmental audit market. *Accounting and the Public Interest*, 1(1), 17-41.

إشكالية إغفال القطاع العام في البحوث الحاسوبية في الجزائر -دراسة عينة من الأوراق العلمية المنشورة على المنصة الوطنية
للمجلات العلمية للفترة 2014-2020

الملاحق:

ملحق رقم (1): المجلات المعنية بالدراسة

التصنيف	المجلة
م غ	مجلة نور للدراسات الاقتصادية
م غ	مجلة نماء للإقتصاد والتجارة
م غ	مجلة ميلاف للبحوث والدراسات
م غ	مجلة مفاهيم
ج	مجلة معهد العلوم الاقتصادية
ب	مجلة رؤى اقتصادية
م غ	مجلة دفاتر اقتصادية
م غ	مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة
ج	مجلة الواحات للبحوث و الدراسات
م غ	مجلة المنهل الاقتصادي
م غ	مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية
م غ	مجلة المقار للدراسات الاقتصادية
ج	مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي
ج	مجلة العلوم الإنسانية
م غ	مجلة التكامل الاقتصادي
ج	مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
ج	مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
م غ	مجلة العلوم الاقتصادية
م غ	مجلة العلوم الإدارية والمالية
ج	مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية
م غ	مجلة الدراسات المالية والمحاسبية
م غ	مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة
م غ	مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية
م غ	مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي
م غ	مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات
م غ	مجلة التنمية الاقتصادية
ج	مجلة البشائر الاقتصادية
م غ	مجلة اقتصاد المال والأعمال
م غ	مجلة البديل الاقتصادي
م غ	مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية
م غ	مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
م غ	مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة
م غ	مجلة الباحث الاقتصادي
ب	مجلة الباحث الاقتصادي
ب	مجلة الباحث
م غ	مجلة أبحاث اقتصادية

ج	مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية
ج	مجلة الإقتصاد الجديد
ب	مجلة الإستراتيجية والتنمية
ج	مجلة اقتصاديات شمال افريقيا
ج	مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية
ج	مجاميع المعرفة
ج	المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية
ج	الريادة لاقتصاديات الأعمال
ج	Revue Finance & marchés
ج	Revue Etudes en Economie et Commerce et Finance
ج	Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale
ج	Revue des Sciences Humaines & Sociales
ج	Revue algérienne d'économie et gestion
ج	La Revue des Sciences Commerciales
ج	L'entreprise
ج	Recherchers economiques manageriales
ج	دراسات العدد الاقتصادي