



Challenges of Developing Governmental Accounting in Iraq and Its Future Prospects: An Analytical Study in Light of Contemporary Developments

Hasan Saleh Yousif

تحديات تطوير المحاسبة الحكومية في العراق وآفاقها المستقبلية: دراسة تحليلية في ضوء المستجدات المعاصرة

حسن صالح يوسف

1. college of Administration and Economics, Department of Accounting, University of Mosul, Iraq- Nineveh
 Email: hasansalih@uomosul.edu.iq

1. كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة الموصل العراق- نينوى



Article information

Article history: DD/MM/YY

Received: 07/08/2025

Accepted : 26/08/2025

Available online: 07/12/2025

Keywords:

Governmental Accounting –
 Contemporary Developments

تاريخ الاستلام: 2025/08/07

تاريخ قبول النشر: 2025/08/26

تاريخ النشر: 2025/12/07

الكلمات المفتاحية

المحاسبة الحكومية - المستجدات المعاصرة

Abstract

DOI: <https://doi.org/10.71207/ijas.v21i86.4988>

This study examines the challenges and future prospects of governmental accounting in Iraq in light of contemporary advancements, assessing institutional readiness to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). The originality of the research lies in integrating legislative, professional, and technical analyses, addressing the research gap caused by limited applied studies on Iraq's governmental accounting.

The study highlights the importance of improving resource efficiency, enhancing transparency and accountability, and supporting financial and administrative reforms. Data were collected through a five-point Likert scale questionnaire and supported by official documents and reports. Advanced statistical methods (SPSS) including means, standard deviations, Pearson correlation, T-tests, and ANOVA were employed to examine relationships between variables. Results show that incomplete legislation, limited professional training, and weak technical infrastructure hinder IPSAS adoption, with varying employee competencies. Recommendations include updating legislation, enhancing training, developing technical systems, and applying IPSAS consistently to strengthen transparency and financial efficiency.

Citation: Saleh Yousif, Hasan. (2025). Challenges of Developing Governmental Accounting in Iraq and Its Future Prospects: An Analytical Study in Light of Contemporary Developments, *Iraqi Journal for Administrative Sciences*, 21(86), 161-180.

الاقتراب: صالح يوسف، حسن. (2025). تحديات تطوير المحاسبة الحكومية في العراق وآفاقها المستقبلية: دراسة تحليلية في ضوء المستجدات المعاصرة، *المجلة العراقية للعلوم الإدارية*، 21(86)، 161-180.

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى تحليل التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق وآفاقها المستقبلية في ضوء المستجدات المعاصرة، مع تقييم جاهزية المؤسسات الحكومية لتبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS). وتتمثل أصالة البحث في دمج التحليل التشريعي، المهني، والتقني للنظام المحاسبي، ما يعالج الفجوة البحثية المتعلقة بنقص الدراسات التطبيقية على الواقع المحاسبي الحكومي في العراق. وتبرز أهمية الدراسة في تقديم تقييم علمي شامل يساعد على تحسين كفاءة استخدام الموارد المالية، تعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية، ودعم جهود الإصلاح المالي والإداري. واعتمدت الدراسة على استبيان بمقياس ليكرت الخماسي لجمع البيانات الأولية، إلى جانب تحليل الوثائق والتقارير الرسمية مثل تقارير ديوان الرقابة المالية وخطط الإصلاح المالي. وتم استخدام الوسائل الإحصائية المتقدمة (SPSS)، بما في ذلك المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري، معامل الارتباط بيرسون، واختبارات T-test و ANOVA، لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. وأظهرت النتائج أن قصور التشريعات، محدودية التدريب المهني، وضعف البنية التقنية تشكل أبرز العوائق أمام تطبيق IPSAS، مع تفاوت كفاءة الموظفين. وتوصي الدراسة بتحديث التشريعات، تعزيز التدريب، تطوير الأنظمة التقنية، وتطبيق IPSAS بشكل متسق لتعزيز الشفافية والكفاءة المالية.

1 المقدمة Introduction

يُعد البحث العلمي أداة حيوية لفهم الظواهر وتحليل المشكلات التي تواجه المجتمعات والمؤسسات، ويأتي بحث تطوير المحاسبة الحكومية في العراق ضمن هذا السياق، حيث تعتبر المحاسبة الحكومية ركيزة أساسية لتحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وتحسين كفاءة استخدام الموارد المالية للدولة. تتزايد أهمية الموضوع مع التحديات المالية والإدارية التي تواجه القطاع العام، لا سيما في ظل الحاجة إلى التوافق مع المعايير الدولية المعاصرة مثل معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) للقطاع العام (Masoud, 2025).

تم اختيار هذا الموضوع نتيجة لملاحظة الواقع العملي الذي يعاني من قصور في البنية التشريعية والتقنية، ونقص في الكوادر المؤهلة لتطبيق معايير المحاسبة الحديثة، وهو ما يعيق تحديث النظام المحاسبي الحكومي العراقي كما تؤكد الدراسات الحديثة أهمية التحول إلى نظم محاسبية قائمة على الاستحقاق لتعزيز الشفافية ودعم اتخاذ القرار المالي. (Alkoutaini et al., 2024) ويهدف البحث إلى تحليل هذه التحديات واستكشاف آفاق تطوير المحاسبة الحكومية، مع التركيز على مدى جاهزية المؤسسات الحكومية العراقية لتبني المعايير الدولية.

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام استبانة موجهة لعينة من موظفي المحاسبة والرقابة، مع تحليل إحصائي للبيانات بواسطة برنامج SPSS ، فضلاً عن مراجعة الوثائق والتقارير الرسمية، وقد أظهرت النتائج أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق يشهد تقدماً ملحوظاً من الناحيتين التقنية والتنظيمية، إذ تم رصد استخدام جزئي للتقنيات الحديثة مثل الحوسبة السحابية والذكاء الاصطناعي، إلى جانب جهود لتبني المعايير الدولية ودعم سياسي متزايد لتطوير المحاسبة بما يتماشى مع التوجهات العالمية. وعلى الرغم من هذا التطور، لا تزال هناك تحديات بنيوية وفنية بارزة، تشمل نقص الكوادر التقنية المؤهلة، ضعف برامج التدريب والتأهيل المهني، وقلة انتشار الأنظمة المحاسبية الإلكترونية المتكاملة، الأمر الذي ينعكس سلباً على جودة التطبيق وكفاءة النظام المحاسبي. كما أن التفاوت في مؤهلات الموظفين والقدرة على التكيف مع التحديات التقنية يؤكد الحاجة الماسة إلى تعزيز كفاءة الكادر البشري، لا سيما الموظفين الجدد، لضمان مواءمة الأداء مع متطلبات المعايير الدولية. أما على مستوى التحليل الإحصائي، فقد بينت الانحرافات المعيارية المنخفضة وجود درجة عالية من الاتفاق بين المشاركين حول هذه القضايا، وهو ما يعكس موثوقية النتائج ويمثل تصوراً جماعياً للتحديات والفرص المرتبطة بتطوير المحاسبة الحكومية في العراق (Brusca, Caperchione, Cohen, & Manes Rossi, 2018, p. 21).

تسهم هذه الدراسة في إثراء المعرفة حول معوقات تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، وتقديم توصيات عملية لتعزيز الشفافية والكفاءة في النظام المحاسبي الحكومي، بما يدعم أهداف الإدارة المالية الحديثة والحكومة الرشيدة (OECD, 2019).

2- الجانب النظري Theoretical side

2-1-1. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية : سيتم التطرق الى الإطار المفاهيمي من خلال الاتي:

2-1-1-1 تعريف المحاسبة الحكومية: تُعرّف المحاسبة الحكومية على أنها النظام الذي يجمع ويعالج المعلومات المالية الخاصة بالقطاع العام، بهدف تقديم بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات، وتمكين الرقابة على الموارد المالية العامة. يركز هذا النظام على الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تحكم الإنفاق والإيرادات الحكومية بدلاً من التركيز على الربحية كما في القطاع الخاص. (MS, D, 2019)

2-1-2 أهداف المحاسبة الحكومية: "تهدف المحاسبة الحكومية إلى تعزيز مستوى الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة، مع توفير بيانات مالية موثوقة تساعد صانعي القرار على اتخاذ قرارات رشيدة." ودعم التخطيط والرقابة المالية، بالإضافة إلى تمكين الجهات الرقابية من التحقق من الالتزام بالقوانين المالية. كما تهدف إلى تقديم صورة واضحة عن الأداء المالي والإداري للحكومة. (Chan, 2017, p. 512).

3-1-2 خصائص المحاسبة الحكومية: تتميز المحاسبة الحكومية بتركيزها على الالتزام بالقوانين والنظم، اعتمادها غالباً على الأساس النقدي أو المعدل، الطبيعة غير الربحية للأنشطة الحكومية، وتعدد الجهات الرقابية، كما أنها تتطلب تقارير مالية شفافة ومتنوعة لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة المتعددة، مثل البرلمان والجمهور (Christiaens & Rommel, 2008, p. 118).

4-1-2 الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية: تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة والشفافية، بينما تركز المحاسبة المالية على تحقيق الأرباح والكفاءة التشغيلية. كما تختلف المحاسبة الحكومية في معايير القياس، واعتمادها على الأساس النقدي أو المعدل مقارنة بالمحاسبة المالية التي تعتمد أساساً الاستحقاق عادةً. (Jones, R., & Caruana, J, 2025).

5-1-2 أنواع الأنظمة المحاسبية الحكومية: تشمل الأنظمة المحاسبية الحكومية:

- الأساس النقدي الذي يعترف بالمعاملات المالية عند الدفع والتحويل.
- الأساس المعدل الذي يجمع بين النقدي والاستحقاق، ويُستخدم في معظم الدول المتوسطة الدخل.
- الأساس الاستحقاق الذي يعترف بالإيرادات والمصروفات عند تحققها بغض النظر عن وقت التحويل أو الدفع. ويُعتبر نظام الاستحقاق الأكثر دقة وشفافية لكنه يتطلب بنية تقنية وبشرية متطورة. (Lapsley, 1999, p. 207)

2-2 التطورات المعاصرة في المحاسبة الحكومية: تتمثل التطورات المعاصرة بالاتي:

1-2-2 التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) يمثل اعتماد معايير IPSAS خطوة محورية في تحديث المحاسبة الحكومية، إذ تسهم هذه المعايير في تحسين الشفافية، وتوحيد أساليب العرض والإفصاح، وزيادة قابلية المقارنة بين البيانات المالية الحكومية عبر الدول. وقد أصبحت العديد من الحكومات ترى في هذه المعايير وسيلة لضمان الانضباط المالي وتعزيز الثقة بالموازنة العامة (Christiaens et al., 2015, p. 27).

2-2-2 أثر التحول الرقمي في نظم المحاسبة الحكومية مثل ERP، GFMIS، Blockchain أدت تقنيات التحول الرقمي لأنظمة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، وتطبيقات تخطيط موارد المؤسسات (ERP)، إلى تحسين جودة البيانات المالية وتسريع عمليات إعداد التقارير. وساعدت هذه الأدوات في تقليل الفساد، وتسهيل الربط بين الإيرادات والنفقات، وتعزيز الرقابة على المال العام. (Pimenta & Seco, 2019, p. 84).

3-2-2 استخدام الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات في المحاسبة الحكومية بدأت الحكومات الحديثة بالاعتماد على أدوات الذكاء الاصطناعي لتحليل الإنفاق العام والتنبؤ بالانحرافات المالية، مما ساهم في تحسين كفاءة الأداء المالي وتقليل الهدر. وتُعد أدوات التحليل التنبؤي ومعالجة البيانات الضخمة من الوسائل الواعدة في دعم صنع القرار المالي بشكل فوري ودقيق. (Moll & Yigitbasioglu, 2019, p. 112).

4-2-2 الشفافية والمساءلة والحوكمة في التقارير المالية الحكومية تشكل الشفافية في التقارير المالية عاملاً أساسياً في تعزيز الحوكمة ومساءلة المسؤولين الحكوميين. وتُشير الأدبيات إلى أن الإفصاح المنتظم والواضح عن المعلومات المالية يساهم في تحسين ثقة الجمهور وتقليل المخاطر المالية. وقد أوصت منظمات دولية مثل IFAC وIMF بضرورة تحديث الهياكل المحاسبية لضمان مساءلة فعالة. (Luta, N. 2024).

3-2 : واقع المحاسبة الحكومية في العراق: يتمثل واقع المحاسبة الحكومية في العراق بالاتي:

1-3-2 البيئة القانونية والتشريعية للمحاسبة الحكومية في العراق يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على مجموعة من القوانين والتعليمات تعود إلى عقود مضت، مما يجعله غير متوافق مع الممارسات المالية الحديثة. كما أن التشريعات المالية ما تزال تعزز استخدام الأساس النقدي، دون توفر إطار واضح لتطبيق معايير دولية كـ IPSAS. غياب التحديث التشريعي أدى إلى ضعف الشفافية والمساءلة في إعداد التقارير المالية.

2-3-2 النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسات الحكومية العراقية يركز على تسجيل العمليات النقدية دون الاعتراف بالحقوق والالتزامات، مما يضعف من دقة الصورة المالية الحقيقية للدولة. كما يفتقر هذا النظام إلى معايير قياس الأداء ويُستخدم غالباً لأغراض رقابية شكلية بدلاً من اتخاذ القرارات الاستراتيجية (World Economics & Finance Bulletin (2024, p. 215)

3-3-2 مستوى التوافق مع IPSAS أو معايير التقارير الدولية رغم أن العراق أعلن سابقاً نيته في التحول إلى معايير IPSAS، إلا أن التنفيذ العملي لا يزال محدوداً جداً. حيث تشير التقارير إلى أن نقص الخبرات وضعف البنية المؤسسية والتقنية يشكل عائقاً أمام هذا التحول. وقد لوحظ أن التحول يتطلب تغييرات شاملة على صعيد السياسات، الكوادر، والأنظمة التكنولوجية. (Alessa, 2024, p. 485.)

4-3-2 أدوات الرقابة المالية والمحاسبية في العراق تضطلع مؤسسات ديوان الرقابة المالية بمهمة التدقيق والمراجعة على الأداء المالي الحكومي، إلا أن ضعف التنسيق مع وحدات المحاسبة، وقصور في التكنولوجيا المستخدمة، يحد من فعالية هذه الأدوات. كما أن غياب قواعد بيانات محاسبية موحدة يعوق قدرة هذه الأجهزة على إصدار تقارير رقابية دقيقة وفي الوقت المناسب. (Ramadhan et al., 2024.)

4-2: التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية تتمثل بالاتي:

1-4-2 التحديات التنظيمية والإدارية: تُعد البيروقراطية الإدارية، وضعف التنسيق بين وحدات الدولة، وعدم وضوح المهام الوظيفية من أبرز العوائق التنظيمية التي تواجه عملية تطوير المحاسبة الحكومية. كما تؤدي المركزية الشديدة في اتخاذ القرار إلى إبطاء أي إصلاحات محتملة في البنية المحاسبية أو نظم المعلومات المالية (Mzenzi & Gaspar, 2015, p. 122).

2-4-2 ضعف البنية التحتية التكنولوجية لا تزال معظم المؤسسات الحكومية في العراق تعتمد على أنظمة قديمة وغير مترابطة، تفقر إلى قواعد بيانات موحدة أو أنظمة ERP حديثة. كما أن ضعف خدمات الإنترنت، وغياب نظام تشفير وأمن معلومات، يؤثر على كفاءة جمع البيانات ومعالجتها وإعداد التقارير المالية. (Ramadhan et al., 2024.)

3-4-2 نقص الكوادر المؤهلة والتدريب المهني تشير الدراسات إلى أن كثيراً من موظفي المحاسبة في القطاع العام العراقي لا يمتلكون التدريب الكافي لفهم وتطبيق معايير IPSAS أو الأنظمة الحديثة، السبب ضعف برامج التأهيل والتدريب المستمر، وغياب شراكات فعالة مع الجهات المهنية الدولية. (Scannell & Tawiah, 2024, p. 1055).

4-4-2 مقاومة التغيير وضعف الإرادة السياسية يتجلى تحدي كبير في غياب الإرادة السياسية الواضحة لإجراء إصلاحات جذرية في النظام المالي العام، إضافة إلى وجود مقاومة داخلية من قبل بعض الموظفين والمؤسسات التي تفضل الوضع القائم خوفاً من فقدان الامتيازات أو زيادة عبء المساءلة. (Nikiforova et al., 2024.)

5-4-2 غياب التكامل بين الأنظمة المحاسبية والمالية يُعد عدم وجود تنسيق بين الأنظمة المحاسبية المستخدمة من قبل الوزارات والهيئات المختلفة تحدياً كبيراً أمام إصدار تقارير مالية موحدة. فكل جهة تعتمد نظاماً خاصاً بها، مما يعرقل دمج البيانات على المستوى الوطني ويؤثر على مصداقية الحسابات الختامية للدولة. (Nikiforova et al., 2024.)

5-2: الآفاق المستقبلية لتطوير المحاسبة الحكومية في العراق: تتمثل بالاتي (Mohammed, 2024)

1-5-2 الانتقال إلى نظام الاستحقاق يعزز دقة التقارير المالية ويُحسن الإفصاح بتوفير بيانات تعكس الالتزامات الحقيقية للدولة. (Chan, 2017, p. 203.)

2-5-2 إعادة هيكلة النظام المحاسبي الحكومي لتبني معايير IPSAS تتطلب تحديث الدليل والسياسات مع تطبيق تدريجي يبدأ بالوحدات الكبرى.

3-5-2 تعزيز الشفافية والحوكمة المالية يحتاج إصلاحات مؤسسية لضمان المساءلة واستقلالية الرقابة المالية، مع تقارير مبنية على الأداء.

4-5-2 ربط المحاسبة بالأداء عبر موازنة البرامج يسمح بتقييم فعالية الإنفاق وتحسين الكفاءة التشغيلية (OECD, 2019, p. 22).

5-5-2 تحسين التدريب والتعليم المحاسبي للقطاع العام أمر أساسي لنجاح الإصلاح المالي، مع ضرورة التعاون الدولي لنقل الخبرات.

2-5-6 إدماج الذكاء الاصطناعي في المحاسبة الحكومية يساهم في تحسين الرقابة والتقارير المالية عبر نماذج تنبؤية لكشف الانحرافات والغش المالي. وتشير الدراسات إلى أن إدماج الذكاء الاصطناعي في المحاسبة الحكومية يساهم في تحسين الرقابة والتقارير المالية (Ikumapayi & Ayankoya, 2024).

3 المنهجية Methodology

1.3 مشكلة الدراسة Study problem

تتمثل مشكلة الدراسة بما تشكله المحاسبة الحكومية من أداة رئيسية لتحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، (World Bank, 2025)، إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا يزال يعاني من العديد من التحديات التي تعيق تحديثه وتطويره، ومنها ضعف البنية التحتية التقنية، (Scannell, 2024) والقصور في التشريعات، (IFAC & IPSASB, 2025)، ونقص الكوادر المؤهلة، (IFAC, 2024)، إضافة إلى ضعف التكيف مع المعايير الدولية الحديثة مثل IPSAS، (World Bank, 2025) وفي ظل التحولات الاقتصادية والإدارية المعاصرة، وازدياد الحاجة إلى تطوير نظم الإدارة المالية العامة، تبرز الحاجة إلى تقييم واقع المحاسبة الحكومية في العراق وتحليل معوقات تحديثها، واستشراف مستقبلها في ضوء الاتجاهات الإصلاحية المعاصرة (PEFA, 2017; World Bank, 2025). ومن هنا تنطلق مشكلة البحث من التساؤل الرئيس الآتي:

ما أبرز التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق؟ وما مدى إمكانية تجاوزها لتحقيق نظام محاسبي حكومي يتوافق مع المستجدات والمعايير الدولية؟ ومن السؤال الرئيسي تنبثق الاسئلة الفرعية الآتية:

- 1- هل لضعف البنية التشريعية أثر على تطوير المحاسبة الحكومية في العراق؟
- 2- هل لغياب التدريب والتأهيل المهني للمحاسبين الحكوميين تأثير على فاعلية النظام المحاسبي الحكومي؟
- 3- هل لضعف البنية التحتية التقنية تأثير على تبني معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الحكومية العراقية؟
- 4- هل هناك علاقة بين التوجهات الحكومية نحو الإصلاح المالي وأفاق تطوير المحاسبة الحكومية في العراق؟
- 5- هل تختلف وجهات نظر موظفي المحاسبة الحكومية بشأن التحديات والأفاق المستقبلية لتطوير النظام المحاسبي باختلاف المؤهل العلمي وسنوات الخبرة؟
- 6- ما تأثير المستجدات التقنية والمعارية المعاصرة (مثل التحول الرقمي و IPSAS) على إمكانية تطوير المحاسبة الحكومية في العراق؟

2.3 أهمية الدراسة Importance study

تتمثل أهمية الدراسة من سعيها إلى تحليل واقع المحاسبة الحكومية في العراق في ضوء التحديات المتزايدة التي تواجه الإدارة المالية العامة، ولا سيما في ظل التحولات الاقتصادية والتكنولوجية التي تشهدها بيئة العمل الحكومي. إذ تسعى الدراسة إلى إبراز مدى الحاجة الماسة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع المعايير الدولية الحديثة، وذلك لما لهذا التطوير من أثر مباشر على تحسين كفاءة استخدام الموارد المالية بكفاءة، وتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية.

اما الأهمية التطبيقية فتبرز في أن نتائج هذه الدراسة يمكن أن تسهم بشكل فعال في صياغة رؤية علمية حول آفاق تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفي دعم جهود الإصلاح المالي والإداري، وتوفير أرضية علمية لصنّاع القرار نحو تبني ممارسات محاسبية أكثر موثوقية وعدالة، بما يخدم مصلحة المجتمع ويعزز ثقة المواطنين بالمؤسسات العامة.

وقد أكدت الأدبيات الحديثة أن تبني المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية (IPSAS) يسهم بشكل فعال في تعزيز الشفافية والمساءلة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد العامة في الدول، بما في ذلك العراق. على سبيل المثال، أظهرت دراسة حديثة أن تبني IPSAS في الدول النامية يرتبط بشكل إيجابي مع تحسين كفاءة تخصيص الموارد، مما يعزز من فعالية الإدارة المالية العامة ويزيد من ثقة المواطنين في المؤسسات الحكومية. (Alessa, 2024, p. 5).

3.3 اهداف الدراسة Study objectives

تهدف الدراسة الى تحليل التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، واستكشاف الافاق المستقبلية الممكنة لتحسينها وتحديثها، وذلك في ضوء المستجدات المعاصرة في المجالين المالي والاداري، مع التركيز على مدى جاهزية المؤسسات الحكومية العراقية لتبني المعايير الدولية في المحاسبة وتحديد الاجراءات الاصلاحية التي يمكن ان تسهم في رفع كفاءة وشفافية النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب متطلبات الحكومة الرشيدة والادارة والمالية الحديثة. ويمكن ان يتم تحديد الاهداف الرئيسية للبحث بالآتي:

- 1- تحليل أثر ضعف البنية التشريعية على تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.
- 2- دراسة تأثير غياب التدريب والتأهيل المهني للمحاسبين الحكوميين على فاعلية تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- 3- تقييم تأثير ضعف البنية التحتية التقنية على تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في المؤسسات الحكومية العراقية.
- 4- تحليل العلاقة بين التوجهات الحكومية نحو الإصلاح المالي وآفاق تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.
- 5- دراسة اختلاف وجهات نظر موظفي المحاسبة الحكومية بشأن التحديات والآفاق المستقبلية لتطوير النظام المحاسبي باختلاف المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.
- 6- تقييم تأثير المستجدات التقنية والمعارية المعاصرة مثل التحول الرقمي و IPSAS على إمكانية تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.

4.3 مجتمع وعينة البحث Research population and sample

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في مجالات المحاسبة، والرقابة المالية، والتدقيق في المؤسسات الحكومية، وذلك نظرًا لارتباطهم المباشر بموضوع البحث وإلمامهم بطبيعة التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية. وتمثلت عينة الدراسة في (63) موظفًا من العاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق المالي في جامعة الموصل، وقد تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة القصدية، نظرًا لتوفر الخبرة والمعرفة لديهم حول موضوع الدراسة، بما يضمن الحصول على بيانات دقيقة وذات صلة تسهم في تحقيق أهداف البحث.

5.3 المقاييس المستخدمة وأساليب جمع البيانات في الدراسة

Measures used and data collection methods in the study

اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان لجمع البيانات الأولية من أفراد العينة، حيث تم تصميم الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي (1 = اتفق بدرجة عالية جداً، 5 = لا اتفق إطلاقاً)، بهدف قياس استجابات المبحوثين على فقرات المحاور المختلفة. وقد تضمن الاستبيان خمسة محاور رئيسية تمثل أبعاد المتغيرات المستقلة، إضافة إلى محور خاص يمثل المتغير التابع. وقد تم تطوير فقرات الاستبيان استناداً إلى مجموعة من الدراسات السابقة الرصينة والمعتمدة أكاديمياً، لضمان تحقيق الثبات والصدق والاتساق الداخلي لأداة القياس.

إلى جانب الاستبيان، تم استخدام تحليل الوثائق والتقارير الرسمية كأداة داعمة لجمع البيانات الثانوية، ومنها: تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وخطط إصلاح الإدارة المالية الحكومية، والوثائق التنظيمية الخاصة بالأقسام المالية والرقابية في المؤسسات الحكومية.

الوسائل الإحصائية: تم استخدام برنامج (SPSS) الإصدار 23 لتحليل البيانات الإحصائية، وقد شملت الأدوات الإحصائية المستخدمة ما يأتي:

- النسب المئوية والتكرارات لتحليل البيانات الديموغرافية.
- الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لقياس مستوى استجابات العينة.
- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات.
- اختبار (T-test) وتحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفرضيات المتعلقة بفروق المتغيرات حسب الخصائص الديموغرافية.

6.3 بناء الفرضيات Building Hypotheses

الفرضية الأولى: H1 توجد دلالة احصائية ذات علاقة ($p < 0.05$) بين ضعف البنية التشريعية والقصور في تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.

الفرضية الثانية: H2 يؤثر غياب التدريب والتأهيل المهني للمحاسبين الحكوميين تأثيراً سلبياً ذي دلالة إحصائية ($p < 0.05$) على فاعلية تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

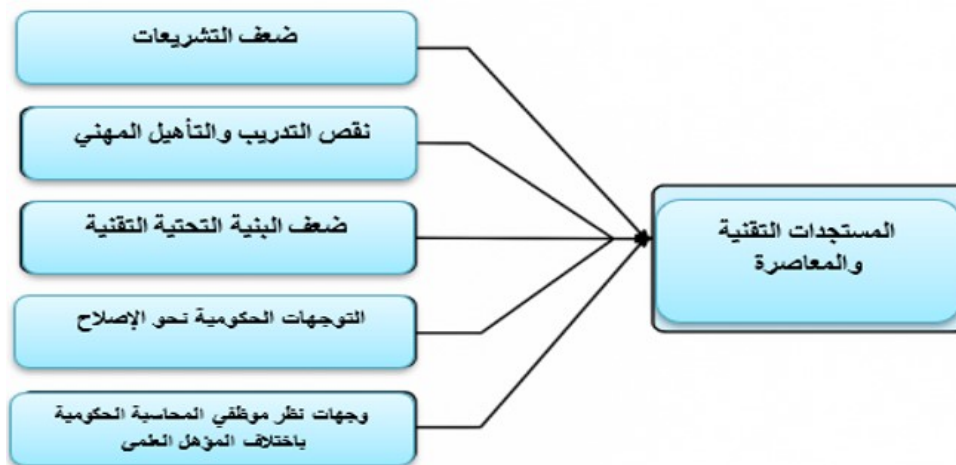
الفرضية الثالثة: H3 يشكل ضعف البنية التحتية التقنية عائقاً ذي دلالة إحصائية ($p < 0.05$) أمام تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في المؤسسات الحكومية العراقية.

الفرضية الرابعة: H4 توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية ($p < 0.05$) بين التوجهات الحكومية نحو الإصلاح المالي وآفاق تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.

الفرضية الخامسة: H5 تختلف وجهات نظر موظفي المحاسبة الحكومية بشأن التحديات والآفاق المستقبلية لتطوير النظام المحاسبي باختلاف المؤهل العلمي وسنوات الخبرة، وبتأثير دلالة إحصائية ($p < 0.05$).

الفرضية السادسة: H6 تؤثر المستجدات التقنية والمعارية المعاصرة (مثل التحول الرقمي و IPSAS) على إمكانية تطوير المحاسبة الحكومية في العراق بدلالة إحصائية ($p < 0.05$).

7.3 نموذج الدراسة Study model



المصدر من اعداد الباحث

شكل رقم (1) مخطط الدراسة

4 الجانب العملي Practical Side: قام الباحث في مبحث الجانب العملي بالتطرق الى عدد من الفقرات تمثلت بالآتي: تحليل واقع المحاسبة الحكومية في العراق. ودراسة حالة – دائرة المحاسبة العامة في وزارة المالية العراقية. ومقارنة مرجعية – تجارب دولية واجراء تحليل الاستبيان

اولاً: تحليل واقع المحاسبة الحكومية في العراق

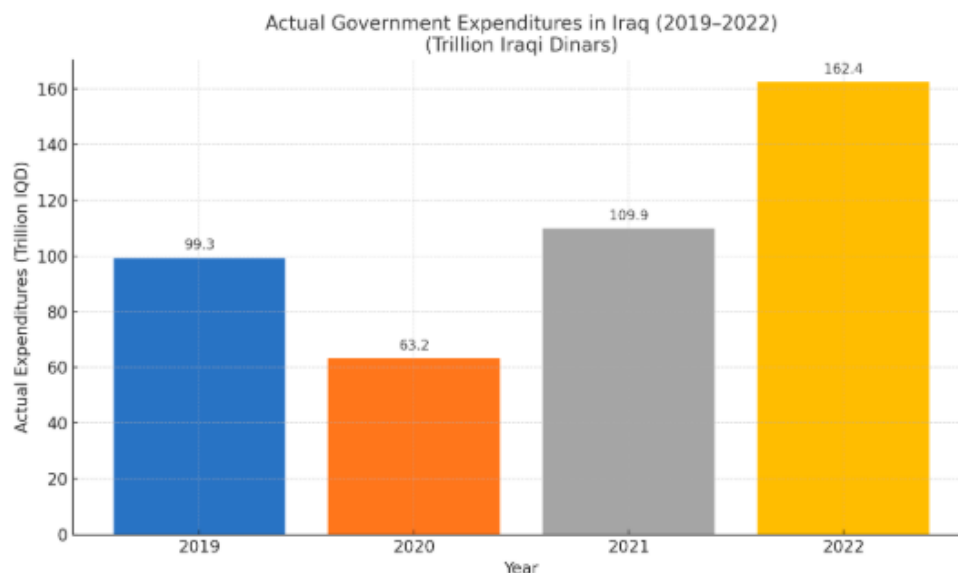
1. تحليل التشريعات والتنظيمات المحاسبية العراقية تركز المحاسبة الحكومية على جملة من القوانين والأنظمة أبرزها قانون الادارة المالية العام الاتحادي رقم 6 لسنة 2019. ودليل الحسابات الموحد الصادر عن وزارة المالية. تعليمات تنفيذ الموازنة العامة السنوية. تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي. وتعكس الوثائق اعتماد العراق على نظام محاسبي تقليدي قائم على الأساس النقدي، وهو ما يشكل تحدياً أمام مواكبة معايير IPSAS التي تعتمد الأساس الاستحقاق الكامل (IMF, 2020, p. 4).

2. تحليل بيانات الموازنات العامة العراقية (2019-2022) جرى تحليل بيانات الموازنات السنوية المعلنة من وزارة المالية، ومن أبرز النتائج:
- ضعف في الإفصاح عن التقارير المالية نصف السنوية والختامية مقارنة بالمعايير الدولية .
 - غياب نظام مالي إلكتروني شامل يربط بين الوزارات والمحافظات. والجدول ادناه يعبر عن مدى ارتفاع الانفاق التشغيلي مقارنة بالإنفاق الاستثماري

جدول رقم (1) نسبة الانفاق التشغيلي مقارنة بالإنفاق الاستثماري

السنة المالية	اجمالي المصروفات الفعلية (تريليون دينار)	الانفاق التشغيلي	الانفاق الاستثماري	نسبة الاستثمار الى التشغيل
2019	99.3	%84	%16	%19
2020	63.2	%81	%19	%23
2021	109.9	%85	%15	%17
2022	162.4	%88	%12	%13.6

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات صندوق النقد الدولي (IMF, 2023, Table 2, p. 27).

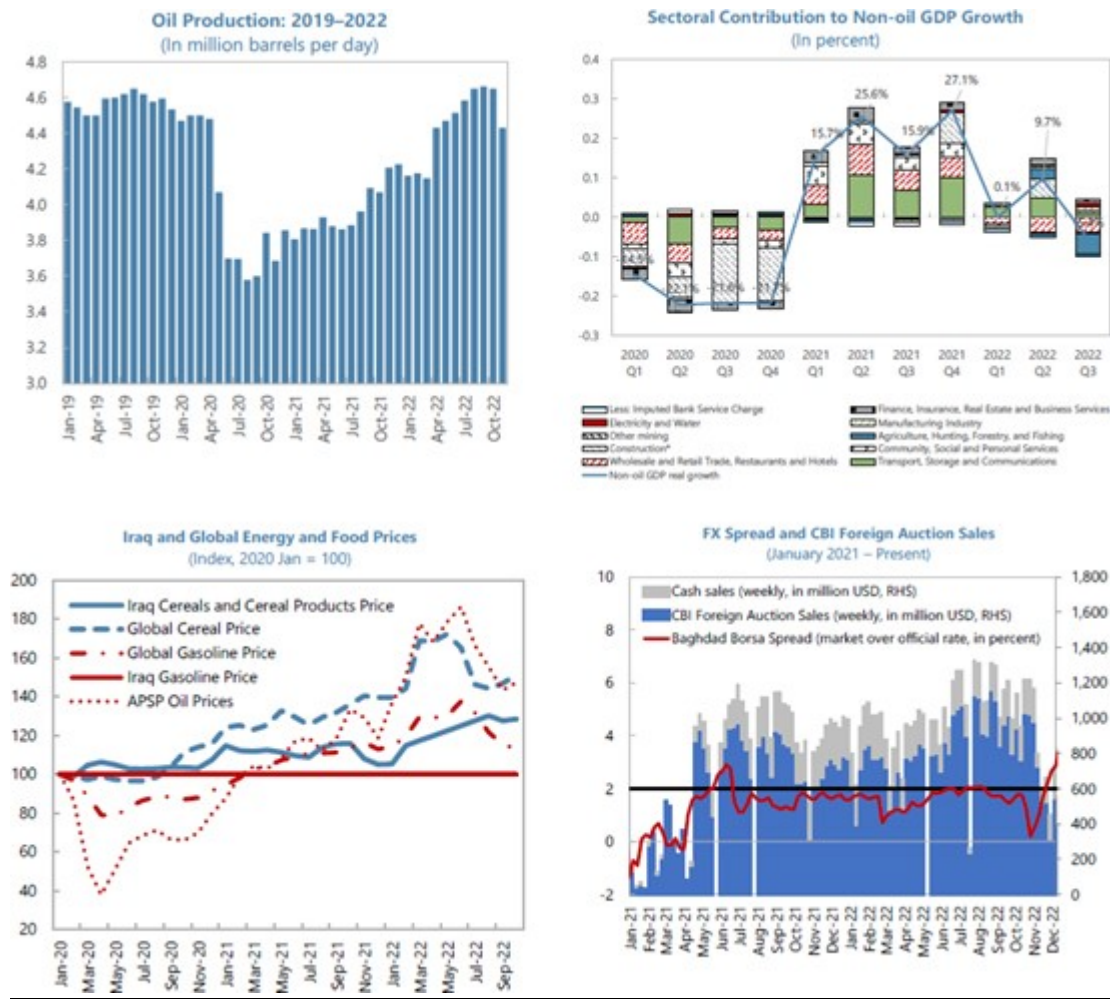


المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على (IMF, 2023)

الشكل رقم (2) إجمالي المصروفات الفعلية في العراق (2019-2022) – تريليون دينار عراقي

يشير الجدول (1) والشكل رقم 2 إلى ارتفاع إجمالي الإنفاق الفعلي الحكومي من 99.3 تريليون دينار في 2019 إلى 162.4 تريليون في 2022، مع استمرار سيطرة الإنفاق التشغيلي بنسبة تتجاوز 80%، مقابل تراجع الاستثمار من 19% في 2020 إلى 12% في 2022. وتعكس هذه الاتجاهات ضعف الرؤية الاستراتيجية للموازنة وتركيزها على المصروفات الجارية على حساب الإنفاق التنموي الاستثماري. ويبرز من ذلك أحد أبرز تحديات تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، والمتمثل في غياب تقارير مالية شفافة تستند إلى معايير دولية مثل IPSAS، وهو ما يحد من القدرة على تقييم كفاءة الإنفاق وربط الموارد بالأداء الفعلي. فالنظام المحاسبي القائم، المعتمد على الأساس النقدي، لا يُظهر بدقة أثر النفقات العامة ولا يدعم التخطيط المالي الفعال، كما يعجز عن تتبع الإنفاق وفق أهداف تنموية. ويُعد استمرار هذا النمط من الإنفاق دون تطوير نظام محاسبي متكامل تحديًا كبيرًا أمام تحقيق الاستدامة المالية، ويؤكد الحاجة إلى إصلاحات جوهرية تركز على تطبيق معايير مثل IPSAS 24، لربط الإنفاق بالأهداف وتحسين جودة التقارير المالية. فرغم التحول الرقمي والإصلاحات الاقتصادية في بعض الدول، لا يزال النظام المحاسبي في العراق تقليديًا، ما يحد من الشفافية وكفاءة إدارة المال العام، وهو جوهر ما يعالجه هذا البحث ضمن محور المستجدات المعاصرة وتحديات تطوير المحاسبة الحكومية.

3. تحليل تقارير ديوان الرقابة المالية: أظهرت تقارير الديوان ملاحظات متكررة حول: تأخر إعداد الحسابات الختامية لعدة وزارات. وعدم الالتزام بإدراج الأصول الثابتة ضمن البيانات المالية. وضعف التنسيق بين وحدات الرقابة الداخلية والمحاسبة. (FBSA, 2023, p. 9)



شكل (3) مؤشرات مختارة عالية التردد، 2022-2019

المصدر: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2023/075/article-A001-en.xml>

ويشير المخطط العلوي الأيسر: إنتاج النفط في العراق: (Oil Production) (2022-2019) بالمليون برميل يوميًا يوضح تطور إنتاج النفط الخام في العراق شهريًا، الإنتاج تراوح بين 3.5 إلى 4.6 مليون برميل يوميًا، انخفض الإنتاج بشكل حاد في منتصف 2020 بسبب تأثيرات جائحة كورونا والتخفيضات التي أقرتها أوبك+، بدأ بالتعافي تدريجيًا اعتبارًا من منتصف 2021 ليصل إلى قرابة 4.6 مليون برميل يوميًا بنهاية 2022. يتضح من ذلك ان الاعتماد الكبير على النفط كمصدر رئيسي للدخل يبرز ضعف التنويع الاقتصادي، وبالتالي الحاجة لتطوير نظم محاسبية تعكس الإيرادات غير النفطية بوضوح وفعالية.

ويشير المخطط العلوي الأيمن: المساهمة القطاعية في نمو الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي (2022-2020) Sectoral Contribution to Non-oil GDP Growth النسبة المئوية يوضح مساهمة كل قطاع (مثل الزراعة، النقل، البناء، الخدمات المالية، الاتصالات...) في النمو غير النفطي، في 2020 كانت أغلب القطاعات في انكماش (قيم سالبة)، في 2021 و2022 حدث تعافٍ في قطاعات مهمة مثل التجارة والنقل والاتصالات. في 2021 كانت سنة تعافي قوية (27.1%) بينما تراجع النمو في 2022 إلى 6.3%، يتضح من ذلك ان الضعف النسبي في نمو

بعض القطاعات يدل على عدم تفعيل محاسبة حكومية ومحاسبة متخصصة في قياس التكاليف وإدارة فعالة في القطاعات الحكومية غير النفطية، مما يمثل تحدياً في تطوير المحاسبة الحكومية على أساس النشاط والمخرجات.

ويشير المخطط السفلي الأيسر: أسعار الطاقة والغذاء في العراق والعالم (2020-2022)

(Iraq and Global Energy and Food Prices – 2020=100) ويرصد تطور الأسعار العالمية والمحلية لعدد من السلع: أسعار الحبوب في العراق والعالم (خطوط زرقاء). وأسعار البنزين في العراق والعالم (خطوط حمراء)، متوسط أسعار النفط العالمية (APSP). ويلاحظ ارتفاع كبير في الأسعار بعد 2021، وخاصة مع بداية الحرب في أوكرانيا في 2022. وان العلاقة البحثية تبين ان التقلبات السعرية تؤثر مباشرة على الإنفاق الحكومي وتخطيط الموازنات، مما يتطلب نظام محاسبي مرن ومحدث يعكس هذه التغيرات بشكل دقيق في التقارير الحكومية.

ويشير المخطط السفلي الأيمن: مبيعات العملة من البنك المركزي وفروق سعر الصرف (2021-2022) (FX Spread and CBI Foreign Auction Sales) يظهر ان مبيعات البنك المركزي من الدولار في السوق (باللون الأزرق الفاتح). والمبيعات النقدية Cash Sales باللون الرمادي فارق سعر الصرف بين السوق الرسمي وسوق بغداد (باللون الأحمر). نلاحظ تذبذب المبيعات الدولار بشكل كبير. وارتفاع فجوة سعر الصرف في أوقات محددة، ما يشير إلى ضغوط في السياسة النقدية وسوء تنسيق محاسبي ومالي. وان العلاقة البحثية هذه الفروقات تعكس ضعف النظام المحاسبي في تتبع النقد الأجنبي والتحكم في تدفقاته، وغياب محاسبة مالية وحكومية واضحة ودقيقة داخل المؤسسات المعنية مثل وزارة المالية والبنك المركزي، عدم الاستقرار في الأسعار العالمية يتطلب أنظمة محاسبية حكومية مرنة وواقعية تتعامل مع التغيرات، التباين في السياسة النقدية وفروق الصرف تبرز الحاجة لتكامل محاسبي مالي – نقدي في الجهات الحكومية.

ثانياً: دراسة حالة – دائرة المحاسبة العامة في وزارة المالية العراقية أجريت دراسة تحليلية على وثائق وأدلة العمل الخاصة بدائرة المحاسبة العامة، وتوصلنا إلى ما يلي:

1. البنية المحاسبية والإدارية تعتمد على أنظمة محاسبية داخلية منفصلة غير مترابطة مركزياً. وغياب قاعدة بيانات موحدة للأصول، والمطلوبات.
2. أدوات التوثيق والمحاسبة ما زالت تعتمد على ملفات Excel ووسائل أرشفة ورقية في بعض الوحدات. ولا توجد منصة مركزية موحدة للإفصاح المالي.
3. مقارنة الدائرة مع متطلبات IPSAS هناك فجوة كبيرة بين الممارسات الحالية ومتطلبات إعداد التقارير المالية للشفافية. ولا توجد قوائم مالية موحدة توضح المركز المالي للدولة ككل وكما يلي:

جدول (2) مقارنة دائرة المحاسبة مع متطلبات IPSAS

الملاحظات الرئيسية	حالة التطبيق في الدائرة	معياري IPSAS
لا توجد قوائم موحدة	غير مطبق	PSAS N 1 – Presentation of Financial Statements
لا يوجد سجل أصول متكامل	جزئي	IPSAS N 17 – Property, Plant and Equipment
بدون مقارنة فعلية مع الأداء	تطبق نقدياً فقط	IPSAS N 24 – Budget Reporting

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (IFAC, 2021, p. 13)

المعيار الدولي IPSAS 1 يطلب إعداد قوائم مالية موحدة شاملة، لكن في العراق تُعد البيانات بشكل منفصل مما يعوق رؤية الوضع المالي العام. معيار IPSAS 17 يفرض تسجيل الأصول الثابتة بدقة، بينما لا يوجد سجل متكامل للأصول في العراق، ما يسبب ضعف الرقابة عليها. معيار IPSAS 24 يتطلب مقارنة الأداء المالي مع الموازنة، لكن العراق يعتمد التنفيذ النقدي فقط، مما يضعف الرقابة والشفافية، ويعكس تحديات تقنية ومؤسسية كبيرة لتطوير المحاسبة الحكومية.

ثالثاً: مقارنة مرجعية – تجارب دولية: تم تحليل تجارب دول مختارة في تطوير المحاسبة الحكومية، مثل الأردن، والإمارات، وكينيا، وتوصلنا إلى ما يلي:

1. الأردن: أطلق برنامج التحول إلى معايير IPSAS منذ 2016، أنشأ قاعدة بيانات موحدة للأصول. تطبيق الاستحقاق الجزئي في البداية ثم الكامل. (Shehadeh, 2022, p. 392).
2. الإمارات:

- تعتمد نظام محاسبي إلكتروني متكامل. (GFMIS)
 - تقدم تقارير شفافة متوافقة مع GFSM 2014
3. كينيا: واجهت تحديات في تدريب الكادر لكنها أنشأت مركزاً وطنياً للتدريب المحاسبي الحكومي. وتؤكد التجربة أهمية بناء قدرات المحاسبين الحكوميين من خلال دورات متخصصة ودعم مؤسسي مباشر لتطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق (Issah, O, & Baah, S. A, 2025)

يظهر من التجارب الدولية أن نجاح عملية التطوير يتطلب، الإرادة الحكومية، تشريع داعم، بنية تكنولوجية متكاملة، تأهيل المحاسبين الحكوميين باستمرار.

وبعد الانتهاء من عرض بعض الجوانب العلمية التي تؤثر على المحاسبة الحكومية قام الباحث بتصميم استبانة مكونة من 5 محاور مستقلة مع محور تابع ومكونة من 22 سؤال تم توجيه الاسئلة على مجموعة من المحاسبين والمدققين والاساتذة المتخصصين في المحاسبة الحكومية في جامعة الموصل وتم التحليل وفق برنامج SPSS برنامج الرزم الإحصائية وإيجاد العلاقة بين المتغيرات وكما في الاتي:

جدول (3) معامل كرونباخ ألفا

RELIABILITY STATISTICS إحصاءات الموثوقية	
Cronbach's Alpha كرونباخ ألفا	N of Items
.833	22

المصدر: الجدول من اعداد الباحث من اعتماداً على برنامج SPSS

تشير قيمة Cronbach's Alpha (0.833) إلى أن الأداة التي تم استخدامها لجمع البيانات تتسم بدرجة جيدة جداً من الثبات والموثوقية، مما يعني أنه يمكن الاعتماد على نتائجها في التحليل الإحصائي والاستنتاجات البحثية. حيث كان عدد الاسئلة 22 سؤال.

جدول (4) وظيفة المجيب

	Frequency التكرار	Percent النسبة المئوية	Valid Percent النسبة المئوية الصافية	Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية
محاسب	20	31.7	31.7	31.7
مدقق	21	33.3	33.3	65.0
تدريسي تخصص محاسبة	19	30.2	30.2	95.2
مسؤول اداري	3	4.8	4.8	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4) أن عينة البحث المكونة من (63) مبحوثاً توزعت وظيفياً بين مدققين (33.3%)، محاسبين (31.7%)، تدريسيين في المحاسبة (30.2%)، ومسؤولين إداريين (4.8%). ويعكس هذا التوزيع تنوعاً وظيفياً يساهم في تعزيز موثوقية النتائج، إذ يجمع بين الخبرات التطبيقية والأكاديمية والإدارية، ما يوفر رؤية شاملة للتحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، خاصة في ظل المستجدات المعاصرة كاعتماد المعايير الدولية والأتمتة وتعزيز الشفافية.

جدول (5) سنوات الخبرة

	Frequency التكرار	Percent النسبة المئوية	Valid Percent النسبة المئوية الصافية	Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية
أقل من 5 سنوات	3	4.8	4.8	4.8
من 5 الى 10 سنوات	11	17.5	17.5	22.2
أكثر من 10 سنوات	49	77.8	77.8	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يوضح جدول رقم (5) أن معظم المبحوثين (77.8%) لديهم خبرة تتجاوز 10 سنوات، مما يعكس خبرة مهنية عالية تدعم مصداقية نتائج البحث. كما يتيح تنوع مستويات الخبرة إدراكاً أوسع لتحديات تطوير المحاسبة الحكومية وأفاقها في ضوء المستجدات المعاصرة.

جدول (6) الشهادة العلمية للمجيب

	Frequency التكرار	Percent النسبة المئوية	Valid Percent النسبة المئوية الصافية	Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية
Valid	بكالوريوس	27	42.9	42.9
	دبلوم عالي	4	6.3	49.2
	ماجستير	19	30.2	79.4
	دكتوراه	13	20.6	100.0
	Total	63	100.0	

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يوضح جدول رقم (6) أن أغلب المبحوثين يحملون شهادات عليا، حيث شكّل حملة البكالوريوس (42.9%)، والماجستير (30.2%)، والدكتوراه (20.6%). هذا التوزيع يعكس مستوى علمي جيد لدى العينة، مما يدعم موثوقية آرائهم حول تحديات تطوير المحاسبة الحكومية وأفاقها المستقبلية، خاصة في ظل التركيز على الجوانب النظرية والتطبيقية للمستجدات المعاصرة في هذا المجال.

جدول (7) الإحصاءات الوصفية

	Range المدى	Minimum الصغرى	Maximum العظمى	Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Variance التباين
القوانين والتشريعات تواكب متطلبات تطوير المحاسبة الحكومية.	3.00	1.00	4.00	2.1905	.77993	.608
القوانين المحاسبية واضحة نسبياً وليست سبباً رئيسياً لضعف التطبيق في الوحدات الحكومية.	3.00	1.00	4.00	1.8730	.70693	.500
هناك تشريعات داعمة نسبياً والتحديث المحاسبي لا يتأثر بشدة بالغياب الكامل للتشريعات.	2.00	1.00	3.00	1.8571	.56389	.318

	Range المدى	Minimum الصغرى	Maximum العظمى	Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Variance التباين
أن البرامج التدريبية كافية جزئياً، وليست بصورة كاملة؟	2.00	1.00	3.00	1.6667	.62217	.387
هناك تركيز على بعض برامج التأهيل المهني المستمر، مما يقلل أثر غياب التأهيل المهني؟	2.00	1.00	3.00	1.6984	.55750	.311
أن الاهتمام بتطوير المهارات موجود نسبياً، وأثره على الجودة ليس سلبياً بالكامل؟	2.00	1.00	3.00	1.6508	.62627	.392
أن بعض الدوائر لديها أنظمة إلكترونية فعالة، والغياب ليس مطلقاً؟	2.00	1.00	3.00	1.7937	.62627	.392
أن شبكة الإنترنت والاتصالات ليست عائقاً كبيراً؟	3.00	1.00	4.00	1.7143	.72798	.530
الكوادر التقنية متوفرة لتطبيق التحول الرقمي في المحاسبة الحكومية؟	3.00	1.00	4.00	1.6349	.60379	.365
توجد مبادرات حكومية جادة لإصلاح النظام المالي العام؟	3.00	1.00	4.00	2.6032	.83356	.695
السياسات الحكومية تسعى إلى إدخال التكنولوجيا في المحاسبة؟	4.00	1.00	5.00	2.4286	.83694	.700
هناك دعم سياسي لتطوير المحاسبة الحكومية بما يتماشى مع المعايير العالمية؟	4.00	1.00	5.00	2.7460	.94984	.902
الموظفون من ذوي المؤهلات العليا يدركون التحديات التقنية لكن ليس بشكل كامل؟	3.00	1.00	4.00	1.9206	.78907	.623
أن الموظفين الجدد قادرون نسبياً على التعامل مع التحديات؟	3.00	1.00	4.00	1.8254	.63601	.405
اختلاف المؤهل الأكاديمي يؤدي إلى تباين طفيف في تقييم الحلول المقترحة؟	4.00	1.00	5.00	2.0794	.74707	.558

Range المدى	Minimum الصغرى	Maximum العظمى	Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Variance التباين	
أن التحول الرقمي فرصة موجودة لكنها لم تُستغل بالكامل؟	3.00	1.00	4.00	1.7460	.67126	.451
المعايير الدولية (IPSAS) تعكس توجهاً عالمياً نحو الشفافية والمواثيق لكن التنفيذ محدود؟	2.00	1.00	3.00	1.9048	.73428	.539
استخدام الذكاء الاصطناعي والأنظمة الذكية يمكن أن يعزز من كفاءة الرقابة المالية لكن التنفيذ محدود؟	3.00	1.00	4.00	1.8571	.75897	.576
المؤسسات الحكومية العراقية مهية للاستفادة الكاملة من المستجدات التقنية؟	3.00	1.00	4.00	2.0476	.70548	.498
هناك جهود حكومية فعلية لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)؟	4.00	1.00	5.00	2.4921	.82056	.673
يتم استخدام تقنيات حديثة (مثل الحوسبة السحابية أو الذكاء الاصطناعي) في بعض الوحدات الحكومية المحاسبية؟	3.00	2.00	5.00	2.7937	.80640	.650
تتماشى سياسات تطوير المحاسبة الحكومية مع التوجهات العالمية الحديثة في الإدارة المالية العامة؟	4.00	1.00	5.00	2.6508	.93600	.876
Valid N (listwise)	63					

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يوضح جدول رقم (7) متوسط استجابات عينة البحث المكونة من 63 مشاركاً حول تحديات تطوير المحاسبة الحكومية وأفاقها المستقبلية. تبين من خلال النتائج أن أعلى المتوسطات كانت للعبارات المتعلقة باستخدام التقنيات الحديثة في بعض الوحدات الحكومية (2.79)، والجهود المبذولة لتطبيق المعايير الدولية (2.49)، والدعم الحكومي لتبني تكنولوجيا المحاسبة (2.43)، بالإضافة إلى وجود دعم سياسي لتطوير المحاسبة الحكومية بما يتماشى مع المعايير العالمية (2.75). يعكس ذلك إدراك المشاركين الإيجابي للخطوات التقنية والتنظيمية والسياسية التي تم اتخاذها لتعزيز النظام المحاسبي.

في المقابل، أظهرت العبارات ذات المتوسطات المنخفضة (1.63 – 1.85) تحديات مرتبطة بنقص التدريب، ونقص الكوادر التقنية، وضعف استخدام الأنظمة الإلكترونية، مما يشير إلى وجود صعوبات مهنية وفنية تؤثر على فعالية تطبيق المعايير والتقنيات الحديثة.

تشير الانحرافات المعيارية المنخفضة إلى وجود اتفاق نسبي بين المشاركين حول هذه القضايا، مما يعزز موثوقية النتائج. بشكل عام، يمكن تفسير النتائج على أن هناك تقدماً تقنياً ورسمياً في النظام المحاسبي الحكومي، مع وجود دعم سياسي ملموس، إلا أنه ما زال يواجه تحديات بنيوية وتقنية تتطلب جهوداً مستمرة لتعزيز كفاءة النظام وتطوير قدرات الكوادر المحاسبية بما يتوافق مع المعايير الدولية والتوجهات الحديثة في الإدارة المالية العامة.

جدول (8) المتغيرات المدخلة المزالة

طريقة التحليل Method	المتغيرات المزالة Variables Removed	المتغيرات المدخلة Variables Entered	النموذج Model
Enter	.	Axis5, Axis4, Axis3, Axis1, Axis2 ^b	1

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يتضح من الجدول رقم 8 استخدام هذا النموذج لتحليل كيف تؤثر المتغيرات (Axis1، Axis2b، Axis3، Axis4، Axis5) مجتمعة على المتغير التابع (Axis6). كل المتغيرات دخلت النموذج دفعة واحدة لفحص تأثيرها بشكل شامل.

جدول (9) ملخص النموذج

الخطأ المعياري للتقدير Std. Error of the Estimate	معامل التحديد المعدل Adjusted R Square (المعدل)	معامل التحديد R Square (التحديد)	معامل الارتباط R	النموذج Model
.33124	.354	.406	.637 ^a	1

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يشير جدول رقم (9) إلى ملخص أداء النموذج الإحصائي المستخدم في الدراسة، حيث تبلغ قيمة المعامل الارتباط الكلي 0.637 (R)، ما دل على وجود العلاقة الايجابية ومتوسطة القوة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (Axis6). كما أوضح النموذج أن قيمة معامل التحديد (R Square) تساوي 0.406، مما يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر 40.6% من التغيرات في المتغير التابع، وهو مؤشر جيد يبرر اعتماد هذه المتغيرات في تفسير الظاهرة المدروسة. ويبين معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square) قيمة 0.354، التي تعد أكثر دقة في قياس قدرة النموذج مع الأخذ بالاعتبار عدد المتغيرات وحجم العينة، حيث تشير إلى أن 35.4% من التغير في المتغير التابع يمكن تفسيره بشكل موثوق. أما الانحراف المعياري للخطأ (Std. Error of the Estimate) فقد بلغ 0.33124، وهو يعكس مدى دقة توقعات النموذج، فكلما كان أصغر، دل ذلك على دقة أعلى في التنبؤات. وبالتالي، يعكس النموذج قدرة مقبولة على تفسير العلاقة بين المتغيرات قيد الدراسة.

جدول (10) تحليل التباين

Sig. دلالة إحصائية (.Sig)	F قيمة F	Mean Square متوسط المربعات	Df درجات الحرية	Sum of Squares مجموع المربعات	النموذج Model
.000 ^b	7.786	.854	5	4.271	Regression
		.110	57	6.254	Residual
			62	10.525	Total

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

يشير جدول رقم (10) إلى نتائج التحليل للتباين ANOVA اختبار المعنوية لنموذج الانحدار. وقد بلغت قيمة F (7.786) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.000، ما يدل على أن النموذج ككل معنوي إحصائياً، وأن

المتغيرات المستقلة مجتمعة لها تأثير واضح ومهم في تفسير التغير في المتغير التابع (Axis6) وتدعم هذه النتيجة صحة النموذج المستخدم في التحليل.

جدول (11) تحليل الانحدار

Model		المعاملات غير المعيارية (B)Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients المعاملات المعيارية (Beta)	T قيمة t	Sig. الدالة الإحصائية (.Sig)
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.986	.235		4.199	.000
	Axis1	-.034	.112	-.039	-.301	.764
	Axis2	-.009	.146	-.010	-.062	.951
	Axis3	.128	.123	.152	1.041	.302
	Axis4	.237	.064	.407	3.734	.000
	Axis5	.243	.105	.329	2.320	.024

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الSPSS

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن المحور الرابع (Axis4) هو الأقوى تأثيراً وأوضحها دلالة إحصائية في النموذج، حيث له تأثير إيجابي معنوي وقوي على تطوير المحاسبة الحكومية في العراق. (Sig = 0.000) هذا يدل على أهمية العوامل المرتبطة بهذا المحور في تحسين النظام المحاسبي الحكومي. كما بين التحليل أن المحور الخامس (Axis5) له تأثير معنوي إيجابي مهم (Sig = 0.024)، مما يؤكد دور البنية التحتية التقنية كعامل رئيسي في دعم تطوير المحاسبة الحكومية. أما المحاور الأول (Axis1)، الثاني (Axis2)، والثالث (Axis3)، فلم تظهر نتائجها دلالات إحصائية معنوية (Sig > 0.05)، ما يشير إلى أن تأثيرها ضمن هذا النموذج أقل وضوحاً أو غير مؤثر بشكل مباشر على المتغير التابع.

5 المناقشة Discussion

تهدف الدراسة إلى تحليل التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق واستشراف آفاقها المستقبلية، من خلال اختبار عدد من الفرضيات المتعلقة بالعوامل التشريعية، التقنية، والهيكلية، وتقييم أثرها على تحسين النظام المحاسبي الحكومي.

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى تحقق بعض الفرضيات، في حين لم تتحقق فرضيات أخرى، أو جاءت بنتائج ضعيفة من حيث الدلالة الإحصائية، وهو ما يستوجب مناقشة أبعاد هذه النتائج وتفسيرها.

يوضح جدول رقم (7) متوسط استجابات عينة البحث المكونة من 63 مشاركاً حول تحديات تطوير المحاسبة الحكومية وآفاقها المستقبلية. تبين من خلال النتائج أن أعلى المتوسطات كانت للعبارات المتعلقة باستخدام التقنيات الحديثة في بعض الوحدات الحكومية (2.79)، والجهود المبذولة لتطبيق المعايير الدولية (2.49)، والدعم الحكومي لتبني تكنولوجيا المحاسبة (2.43)، بالإضافة إلى وجود دعم سياسي لتطوير المحاسبة الحكومية بما يتماشى مع المعايير العالمية (2.75). يعكس ذلك إدراك المشاركين الإيجابي للخطوات التقنية والتنظيمية والسياسية التي تم اتخاذها لتعزيز النظام المحاسبي.

في المقابل، أظهرت العبارات ذات المتوسطات المنخفضة (1.63 – 1.85) تحديات مرتبطة بنقص التدريب، ونقص الكوادر التقنية، وضعف استخدام الأنظمة الإلكترونية، مما يشير إلى وجود صعوبات مهنية وفنية تؤثر على فعالية تطبيق المعايير والتقنيات الحديثة.

تشير الانحرافات المعيارية المنخفضة إلى وجود اتفاق نسبي بين المشاركين حول هذه القضايا، مما يعزز موثوقية النتائج. بشكل عام، يمكن تفسير النتائج على أن هناك تقدماً تقنياً ورسماً في النظام المحاسبي الحكومي، مع وجود دعم

سياسي ملموس، إلا أنه ما زال يواجه تحديات بنيوية وتقنية تتطلب جهودًا مستمرة لتعزيز كفاءة النظام وتطوير قدرات الكوادر المحاسبية بما يتوافق مع المعايير الدولية والتوجهات الحديثة في الإدارة المالية العامة. من ناحية أخرى، يُظهر **جدول (9)** أن النموذج الإحصائي المستخدم في الدراسة يتمتع بقدرة تفسيرية متوسطة، حيث أن **تبلغ قيمة المعامل الارتباط ($R = 0.637$)**، تدل على وجود العلاقة الايجابية لمتوسطة القوة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. كما أن قيمة **معامل التحديد ($R^2 = 0.406$)** تعني أن 40.6% من التغير في تطوير المحاسبة الحكومية يُعزى إلى المتغيرات المستقلة، وهي نسبة مقبولة في الدراسات الاجتماعية والاقتصادية. وتشير القيمة المعدلة ($Adjusted R^2 = 0.354$) إلى ثبات النموذج عند أخذ عدد المتغيرات والعينة بالحسبان، وهو ما يعكس مصداقية النتائج.

أما **تحليل التباين ANOVA في الجدول (10)**، فقد أكد معنوية النموذج ككل ($F = 7.786, p = 0.000$)، وهو ما يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تؤثر بشكل معنوي في المتغير التابع. هذه النتيجة تدعم الفرضية العامة للدراسة بأن هناك تحديات يمكن قياس أثرها فعلياً على تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

بالنسبة لتحليل أثر المحاور، فقد أظهرت النتائج أن **المحور الرابع (Axis4)** كان الأكثر تأثيراً ($Sig = 0.000$) ويمثل أهم العوامل الدافعة لتطوير المحاسبة الحكومية، وهو ما يعكس أهمية البنية المؤسسية، والتخطيط المالي، والرؤية الإصلاحية في تحسين الأداء المحاسبي. كما كان **المحور الخامس (Axis5)**، المتعلق بالبنية التحتية التقنية، ذا دلالة معنوية واضحة ($Sig = 0.024$)، مما يبرز دور التكنولوجيا في تحقيق التقدم.

في المقابل، لم تظهر المحاور **الأول (Axis1)**، **الثاني (Axis2)**، و**الثالث (Axis3)** دلالة معنوية ($Sig > 0.05$)، مما يشير إلى أن البنية التشريعية، ومؤهلات الكوادر، أو الممارسات الإدارية التقليدية لا تزال بعيدة عن التأثير المباشر في تطوير النظام المحاسبي، أو أن أثرها بحاجة إلى مزيد من التنقيب والدعم المؤسسي.

تشير هذه النتائج بشكل عام إلى تحقق معظم أهداف الدراسة، مع بقاء بعض الجوانب دون التأثير المرجو، ما يعكس أن مشكلة الدراسة ما تزال قائمة، خصوصاً فيما يتعلق بتدريب الكوادر البشرية، والقدرات التقنية، وضعف البيئة التنظيمية، وهو ما يتطلب إعادة النظر في السياسات التدريبية، وتطوير الأنظمة المحاسبية، وتبني نهج إصلاحي شامل.

كما تعزز النتائج أهمية الدراسة من حيث مساهمتها في تسليط الضوء على فجوة التطبيق بين السياسات والإجراءات، وتقدم إطاراً علمياً يمكن للجهات الحكومية الاعتماد عليه في رسم سياسات الإصلاح المحاسبي، خصوصاً في ظل التوجه نحو معايير IPSAS والتحول الرقمي.

6. الخلاصة Conclusion

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة التي تعكس واقع التحديات التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تمثلت بالآتي:

- 1- القوانين والتشريعات الجزئية وغير المكتملة تشكل عائقاً أمام تطوير المحاسبة الحكومية في العراق، مما يعيق تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال ($Mean = 2.19$)، النتيجة تدعم الهدف الدراسة المتمثل في تحليل أثر ضعف البنية التشريعية التي تواجه تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.
- 2- البرامج التدريبية موجودة جزئياً، ولكنها غير كافية لتعزيز كفاءة المحاسبة الحكومية، والتأهيل المستمر محدود ($Mean \approx 1.66-1.69$)، هذه النتيجة تتوافق مع هدف الدراسة في تحليل تأثير غياب التدريب والتأهيل المهني للمحاسبين الحكوميين على فاعلية تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- 3- استخدام الأنظمة الإلكترونية محدود، والتحول الرقمي غير مكتمل في أغلب الوحدات الحكومية، ما يحد من كفاءة تطبيق المحاسبة الحكومية الحديثة ($Mean \approx 1.63-2.04$) النتيجة مرتبطة بهدف الدراسة تقييم تأثير ضعف البنية التحتية التقنية على تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في المؤسسات الحكومية العراقية
- 4- الموظفون الجدد أقل قدرة على التعامل مع التحديات التقنية، بينما الموظفون ذوو الخبرة العليا يظهرون فاعلية أكبر في التعامل مع النظام المحاسبي. ($Mean \approx 1.82-2.07$) تدعم هذه النتيجة هدف الدراسة دراسة اختلاف

- وجهات نظر موظفي المحاسبة الحكومية بشأن التحديات والآفاق المستقبلية لتطوير النظام المحاسبي باختلاف المؤهل العلمي وسنوات الخبرة
- 5- توجد جهود وإصلاحات جزئية لدعم تطوير النظام المحاسبي، لكنها غير مكتملة. ($Mean \approx 2.42-2.74$) هذه النتيجة مرتبطة بهدف الدراسة لتحليل العلاقة بين التوجهات الحكومية نحو الإصلاح وفاق تطوير المحاسبة الحكومية في العراق.
- 6- المؤسسات الحكومية مهيأة جزئياً لتطبيق IPSAS ، لكن التنفيذ محدود وغير متسق بين الوحدات ($Mean \approx 2.04-2.79$). هذه النتيجة تتوافق مع الهدف الثالث للبحث، المتمثل في تقييم جاهزية المؤسسات لتبني المعايير الدولية.
- 7- هناك بعض الاستخدامات الجزئية للأنظمة الذكية والحوسبة السحابية، لكنها لم تحقق الاستفادة الكاملة لتعزيز الشفافية والكفاءة المالية. هذه النتيجة مرتبطة بهدف الدراسة، المتمثل في تحديد الإجراءات الإصلاحية التي يمكن أن ترفع كفاءة وشفافية النظام المحاسبي الحكومي.

وبناءً على نتائج الدراسة، قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين أداء النظام المحاسبي الحكومي ومواجهة التحديات، من أبرزها:

- 1- تحديث التشريعات المحاسبية لتواكب المعايير الدولية وضمان بيئة تشريعية كاملة لدعم تطوير المحاسبة الحكومية.
- 2- تعزيز برامج التدريب المهني والتأهيل المستمر للموظفين، مع تركيز خاص على الموظفين الجدد لتقليل فجوة الكفاءة.
- 3- تطوير البنية التقنية لجميع الوحدات الحكومية، وزيادة الاستثمارات في الأنظمة الذكية والحوسبة السحابية.
- 4- تعزيز الدعم السياسي والمالي للمبادرات الإصلاحية لضمان تطبيق الإصلاحات بفعالية.
- 5- توسيع نطاق تطبيق المعايير الدولية (IPSAS) وضمان تنفيذها في جميع الوحدات الحكومية بشكل متسق.
- 6- استثمار التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي لتعزيز الشفافية والكفاءة في الإدارة المالية العامة.
- 7- وضع خطة تقييم دوري للأداء لضمان استمرارية الإصلاحات وتحقيق نتائج ملموسة في تحسين المحاسبة الحكومية.

قيود الدراسة Limitations واجهت الدراسة بعض القيود التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تعميم النتائج، ومنها:

- محدودية عينة الدراسة لعدم التعاون من قبل كثير من الموظفين المدققين والمحاسبين.
- صعوبة الحصول على بيانات دقيقة من بعض الدوائر الحكومية بسبب القيود الإدارية.
- ضعف الثقافة الإحصائية لدى بعض المستجيبين، ما استدعى توضيحات إضافية أثناء جمع البيانات.
- عدم توفر دراسات سابقة كافية محلياً يمكن مقارنتها مباشرة بنتائج هذه الدراسة.

الشكر والتقدير: بتوجه الباحث بجزيل الامتنان لكل من قدم دعماً أو أتاح معلومة كان لها أثر إيجابي في إتمام هذا العمل العلمي.

التمويل: لم يحصل هذا البحث على أي دعم أو تمويل من جهات رسمية أو غير رسمية.

مساهمة المؤلف: تحمل الباحث مسؤولية إعداد جميع أجزاء الدراسة، سواء المتعلقة بالإطار النظري أو الجانب التطبيقي، بالإضافة إلى تنفيذ المراجعات والتعديلات العلمية اللازمة.

استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي: يؤكد الباحث أنه لم يعتمد على أي برامج للذكاء الاصطناعي التوليدي أو أدوات مساعدة مشابهة في صياغة هذا البحث.

تضارب المصالح: يقر الباحث بعدم وجود أي تضارب مصالح يمكن أن يؤثر في محتوى البحث أو عملية نشره.

نبذة مختصرة عن المؤلف :م.د. حسن صالح يوسف البجاري حاصل على درجتي الماجستير والدكتوراه في المحاسبة، ويعمل في مجال التدريس والبحث العلمي ضمن تخصصات المحاسبة وتطبيقاتها الحديثة في جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة.

المصادر References

1. Alessa, Noha (2024). IPSAS Adoption in Developing Countries: Drivers, Challenges and Outcomes. *Review of Economics and Finance*, 22, 483–492.
2. Alessa, N. (2024). Exploring the effect of International Public Sector Accounting Standards adoption on national resource allocation efficiency in developing countries. *Public and Municipal Finance*, 13(1), 1–13
3. Alkoutaini, H., Ramadhan, S., Mamoun Walid, A., Ahmed, F., Khorsheed, H., & Aldulaimi, A. (2024). Accounting Profession in Iraq in light of Industry 4.0: Challenges and Benefits. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 13(1), 22–40.
4. Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2018). Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization. Palgrave Macmillan.
5. Chan, J. L. (2017). Government Accounting: An Overview. In M. H. Granof & R. D. Means (Eds.), *Government and Not-for-Profit Accounting* (10th ed., pp. 510–530). Wiley.
6. Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59-75.
7. Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59-75.
8. Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2015). *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
9. Federal Board of Supreme Audit (FBSA). (2023). Annual Report 2022. Baghdad, Iraq.
10. IFAC & IPSASB. (2025). 2025 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Retrieved from
11. IFAC. (2024). Iraq – Member country profile (Public sector standards status). Retrieved from
12. Ikumapayi, O. J., & Ayankoya, B. B. (2024). AI-powered forensic accounting: Leveraging machine learning for real-time fraud detection and prevention. *International Journal of Accounting and Finance*, 7(1), 1–
13. International Federation of Accountants. ((IFAC). (2021). Iraq – IFAC Member Country Profile. Retrieved from .
14. International Monetary Fund. (2023). Iraq: 2023 Article IV Consultation – Staff Report (IMF Country Report No. 23/75, p. 14). Washington, D.C.: International Monetary Fund.
15. Issah, O., & Baah, S. A. (2025). International Public Sector Accounting Standards Adoption on the Quality of Financial Reporting. *Dama Academic Scholarly Journal of Researchers*, 10(4), 90-106.
16. Jones, R., & Caruana, J. (2025). Does accrual accounting make municipalities spend less? *Accounting Economics and Law*, 4(2), 265–282.

17. Lapsley, I. (1999). Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? *Financial Accountability & Management*, 15(3-4), 201-207.
18. Luta, N. (2024). Three Essays on the Faithful Reporting of Financial Information in the Public Sector: Insights from Switzerland (Doctoral dissertation, Université de Lausanne, Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique).
19. Masoud, N. (2025). *Global insights on public sector accounting reforms: a comprehensive study on the adoption, implementation, and impact of IFRS and IPSAS*. *Accounting Research Journal*, 38(1), 80–105.
20. Mohammed, I. S.(2024) REFORMING THE GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEM IN IRAQ IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS.
21. Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). The Role of Big Data and Analytics in Government Accounting and Accountability. *The British Accounting Review*, 51(5), 100838 .
22. Moretti, D. (2019). Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey. *OECD Journal on Budgeting*, 16(1), 9-28.
23. MS, D. (2019). Public Sector Accounting System-A Conceptual Analysis.
24. Mzenzi, S. I., & Gaspar, A. F. (2015). External auditing and accountability in the Tanzanian local government authorities. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 681-702.
25. Nikiforova, A., Clarinval, A., Zuidervijk, A., Rudmark, D., Milic, P., & Rajamäe-Soosaar, K. (2024). Innovation Resistance Theory in Action: Unveiling Barriers to Open Government Data Adoption by Public Organizations to Unlock Open Data Innovation. *arXiv preprint arXiv:2407.10883*.
26. PEFA Secretariat. (2017). Iraq: Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) assessment. Retrieved from
27. Pimenta, P., & Seco, A. (2019). The impact of digital transformation on governmental accounting and auditing. *Government Information Quarterly*, 36(1), 75-88.
28. Ramadhan, S., Walid, A. M., Alkoutaini, H., Ahmed, F., Khorsheed, H., & Aldulaimi, A. (2024). Accounting Profession in Iraq in light of Industry 4.0 Challenges and Benefits. *Journal of Economic Development, Environment & People*, 13(1).
29. Scannell, S. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), 2000–2023. *Policy Sciences / Public Organization Review*. Retrieved from
30. Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on international public sector accounting standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24(3), 1053-1075.
31. SHEHADEH, E. (2022). A movement towards the accrual based IPSAS implementation in developing countries: evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(3), 389-397.
32. World Bank. (2025). 2024 Global Report on the Use of Accrual Accounting for Fiscal Management. Retrieved from
33. World Economics & Finance Bulletin. (2024). The role of government accounting policies in facing crises and implementing IPSAS in the Iraqi government sector: An applied study. *World Economics & Finance Bulletin*, 34, 214–226.