IRAQI Academic Scientific Journals

University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science (2026) 16 (2): 565-580

UKJAES

University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521
University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science

Saeed Sawsan Ahmed. The Contribution of Strategic Auditing in Enhancing Environmental and Social Transparency in the Iraqi Public Sector: An Analytical Study of Auditors' Opinions. ***University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science*** **(2026) 16 (2):565-580.**

The Contribution of Strategic Auditing in Enhancing Environmental and Social Transparency in the Iraqi Public Sector: An Analytical Study of Auditors' Opinions

Sawsan Ahmed Saeed

University of Mosul / College of Administration and Economics / Department of Accounting, Mosul, Iraq

sawsan_ahmed@uomosul.edu.iq

Abstract: Strategic audit plays a pivotal role in enhancing transparency and accountability in government institutions, especially in countries facing major financial and administrative challenges such as Iraq. The strategic audit enhances transparency in government institutions by analyzing government performance using measurable indicators, not just financial, but also environmental and social. This study seeks to measure the level of environmental and social transparency in the Iraqi government sector using approved international indicators and determine the impact of strategic auditing on the level of transparency in the government sector, The research helps decision makers in government institutions understand the areas in which auditing is needed and link them to quantitative indicators of transparency, The research also contributes to raising the level of transparency and accountability, which enhances public confidence and reduces the chances of financial and administrative corruption, The research found that regulatory bodies in government institutions have a positive attitude towards strategic audit practices, as they believe that they contribute to improving strategic planning and evaluation, risk management, enhancing governance and compliance, in addition to raising the level of transparency and financial disclosure and increasing the reliability of published data. External factors such as government policies, political stability, and community participation play an influential role in the level of transparency, which reduces the clarity of the impact of the strategic audit.

Keywords: Strategic audit, environmental transparency, social transparency.

إسهام التدقيق الاستراتيجي في رفع مستوى الشفافية البيئية والاجتماعية في القطاع الحكومي العراقي: دراسة تحليلية

م. د. سوسن احمد سعيد

جامعة الموصل كلية الادارة والاقتصاد /قسم المحاسبة، الموصل، العراق

sawsan_ahmed@uomosul.edu.iq

المستخلص: تُعدّ المؤسسات الحكومية في البيئات التي تشهد ضغوطاً مالية وإدارية متصاعدة — كالعراق — أكثر حاجةً إلى آليات رقابية فاعلة تتجاوز النطاق المالي التقليدي. ومن هذا المنطلق، يبرز التدقيق الاستراتيجي بوصفه أداةً رقابية شاملة، تُسهم في تحليل الأداء الحكومي عبر منظومة متكاملة من المؤشرات القابلة للقياس، تشمل الأبعاد البيئية والاجتماعية إلى جانب المؤشرات المالية المعتادة.

وتنطلق هذه الدراسة من هذا الإطار لقياس مستوى الشفافية البيئية والاجتماعية في القطاع الحكومي العراقي، مستعينةً بمؤشرات دولية معتمدة، وساعيةً في الوقت ذاته إلى تحديد الأثر الفعلي للتدقيق الاستراتيجي في تحسين مستويات هذه الشفافية. ولا يقتصر الهدف على الجانب التحليلي النظري، بل يمتد ليُقدّم البحث أداةً تشخيصية لمتخذي القرار، تمكّنهم من تحديد المجالات الأكثر احتياجاً لتعزيز الرقابة وربطها بمؤشرات كمية دقيقة للشفافية، مما ينعكس إيجاباً على مستوى المساءلة العامة ويُضيّق مساحات الفساد المالي والإداري.

وقد كشفت نتائج الدراسة أن الأجهزة الرقابية في المؤسسات الحكومية تُبدي توجهاً إيجابياً نحو تبني ممارسات التدقيق الاستراتيجي، معترفةً بدوره في تطوير التخطيط والتقييم الاستراتيجي، وتعزيز إدارة المخاطر وترسيخ مبادئ الحوكمة والامتثال، فضلاً عن رفع مستوى الإفصاح المالي وتعزيز موثوقية البيانات المتاحة للجمهور. غير أن الدراسة تُنبّه في الوقت نفسه إلى أن ثمة متغيرات سياقية خارجية — كطبيعة السياسات الحكومية ودرجة الاستقرار السياسي ومستوى المشاركة المجتمعية — تتداخل مع أثر التدقيق الاستراتيجي وتُضعف وضوح العلاقة السببية بينه وبين تحسّن مستويات الشفافية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الاستراتيجي، الشفافية البيئية، الشفافية الاجتماعية.

Corresponding Author: E-mail: sawsan_ahmed@uomosul.edu.iq

المقدمة

لا تقتصر أهمية التدقيق الاستراتيجي على كونه أداةً رقابية، بل يمثّل في جوهره المنطلق الذي تنبني عليه قدرة المؤسسات في توجيه مسارها نحو أهدافها المرسومة. ذلك أن نجاح المؤسسة أو إخفاقها مرهونٌ في المقام الأول بمدى استطاعتها ترجمة استراتيجياتها إلى واقع قابل للتنفيذ، في ظل ما تفرضه البيئتان الداخلية والخارجية من ضغوط ومتغيرات متشابكة. ولهذا تجد المؤسسات نفسها أمام ضرورة حتمية تقتضي بناء استراتيجيات واضحة المعالم ومتابعة تنفيذها بصرامة منهجية.
وفي هذا السياق، باتت الأجهزة الحكومية تتجه بصورة متزايدة نحو تبني التدقيق الاستراتيجي سبيلاً لتحسين كفاءة أدائها وتحقيق قدر أعلى من الشفافية، لا سيما في ما يخص الإفصاح البيئي والاجتماعي والمساءلة العامة، وهي مجالات باتت تشكّل تحدياً جوهرياً أمام المؤسسات الرقابية الحديثة. ويتمايز التدقيق الاستراتيجي عن نظيره التقليدي في أن الأخير يحصر اهتمامه في التحقق من الالتزام بالأنظمة المالية وصون أصول المؤسسة، في حين يتخطى التدقيق الاستراتيجي هذه الحدود ليقيّم مدى انسجام الأنشطة الحكومية مع التوجهات الاستراتيجية بعيدة المدى.

المبحث الأول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

تكشف المؤشرات الدولية والتقارير المحلية عن واقع مثير للقلق في القطاع الحكومي العراقي، إذ يتسم مستوى الشفافية فيه بالتفاوت وعدم الاستقرار عبر قطاعات متعددة، تشمل الشفافية المالية والإفصاح البيئي والاجتماعي وحرية تداول المعلومات الإعلامية. والمفارقة أن هذا الواقع يتزامن مع جهود مبذولة في تعزيز منظومتَي التدقيق الداخلي والاستراتيجي، مما يطرح تساؤلاً جوهرياً: هل تنعكس هذه الجهود فعلاً على مستوى الشفافية بصورة قابلة للقياس؟
إن غياب البيانات الكمية الدقيقة التي تُجسّد هذه العلاقة يشكّل فجوةً بحثية حقيقية تستدعي المعالجة العلمية المنهجية. ومن هنا تتحدد مشكلة هذا البحث في محاولة قياس طبيعة العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي ومستويات الشفافية في المؤسسات الحكومية العراقية، وتقدير حجم الأثر الذي يُحدثه الأول في الثانية وفق معايير إحصائية موضوعية.

ثانياً: اهداف البحث:

١. قياس مستوى الشفافية البيئية والاجتماعية في القطاع الحكومي العراقي باستخدام مؤشرات دولية معتمدة.
٢. تحديد أثر التدقيق الاستراتيجي على مستوى الشفافية في القطاع الحكومي.
٣. تحليل العلاقة بين عدد التدقيقات الاستراتيجية ومستوى الشفافية باستخدام أساليب التحليل الإحصائي.
٤. تقديم توصيات عملية لتعزيز فعالية التدقيق الاستراتيجي في رفع مستوى الشفافية والمساءلة.

ثالثاً: أهمية البحث

يساهم البحث في إثراء الأدبيات البحثية حول التدقيق الاستراتيجي وقياس تأثيره على الشفافية باستخدام بيانات كمية موثوقة.
يساعد البحث صانعي القرار في المؤسسات الحكومية العراقية على فهم المجالات التي تحتاج إلى تعزيز التدقيق وربطها بالمؤشرات الكمية للشفافية. ويساهم البحث في رفع مستوى الشفافية والمساءلة، ما يعزز الثقة العامة ويقلل من فرص الفساد المالي والإداري.

رابعاً: فرضيات البحث

١. **الفرضية الرئيسية :**هناك علاقة إيجابية بين عدد التدقيقات الاستراتيجية ومستوى الشفافية في القطاع الحكومي العراقي.
٢. **الفرضية الفرعية ١ :**كلما زاد عدد التدقيقات الاستراتيجية، ارتفع مستوى الشفافية المالية.
٣. **الفرضية الفرعية ٢ :**كلما زاد عدد التدقيقات الاستراتيجية، ارتفع مستوى الشفافية البيئية والاجتماعية.
٤. **الفرضية الفرعية ٣ :**كلما زاد عدد التدقيقات الاستراتيجية، ارتفع مستوى الشفافية المؤسسية والإعلامية.

خامساً: مجتمع وعينة الدراسة

- **مجتمع الدراسة :**جميع مؤشرات الشفافية والبيانات المتعلقة بالقطاع الحكومي العراقي، والتي تتضمن مؤشرات دولية رسمية مثل:
  - مؤشر الشفافية المالية(Open Budget Survey 2023)
  - مؤشر الشفافية البيئية والاجتماعية (٢٠٢٤ - EITI 2019)
  - مؤشر الفساد(Corruption Perceptions Index 2023)
  - مؤشر حرية الصحافة(Press Freedom Index 2022)
  - استمارة استبيان مصممة للمدققين و المحاسبين
- **عينة الدراسة :**جميع المؤشرات التي يمكن الحصول على بياناتها الكمية الفعلية أو الموثوقة، **إجمالي ٦–٩ مؤشرات**، بما يتيح إمكانية إجراء التحليل الإحصائي بشكل موثوق.

سادساً: أساليب التحليل الإحصائي

١. **التحليل الوصفي:(Descriptive Statistics)**
- لحساب المتوسط، الوسيط، الانحراف المعياري، القيم الدنيا والقصوى لكل مؤشر.
- لإظهار التباين بين المؤشرات بشكل واضح.

٢. **تحليل الارتباط:(Correlation Analysis)**
- لاختبار العلاقة بين عدد التدقيقات الاستراتيجية ومستوى الشفافية باستخدام **Pearson Correlation**.
- تحديد قوة العلاقة واتجاهها (إيجابي/سلبي).

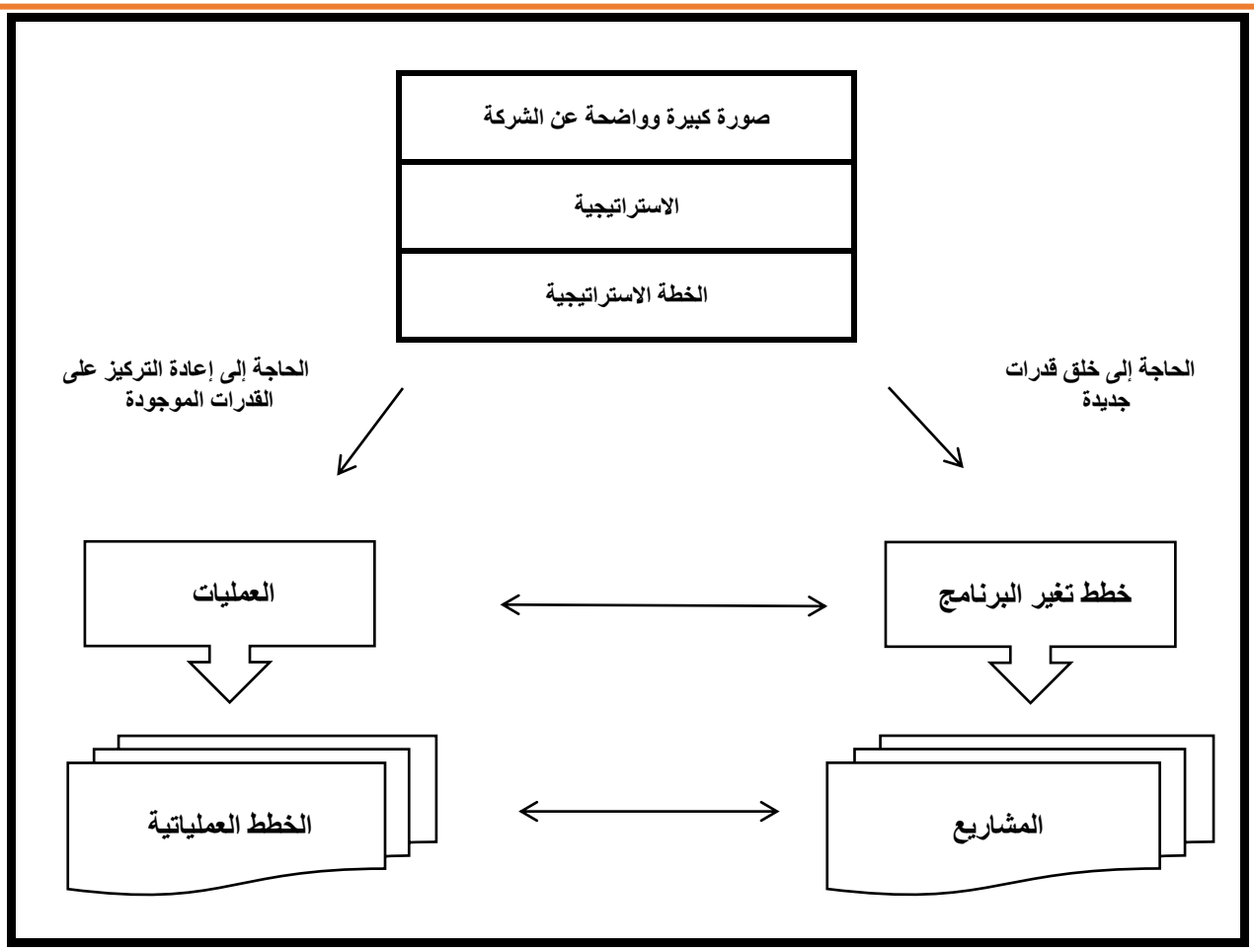
المبحث الثاني: مدخل إلى التدقيق الاستراتيجي

شكّلت محدودية أنواع التدقيق التقليدية في تقديم تقييم شامل لمسار الإدارة الاستراتيجية ومخرجات الأداء المؤسسي دافعاً حقيقياً نحو البحث عن بديل رقابي أكثر عمقاً وشمولاً. فالإدارة الاستراتيجية وإن كانت تمثّل ركيزةً جوهرية في تحديد مصير المؤسسات نجاحاً أو إخفاقاً، إلا أن أدوات التدقيق المعتادة ظلّت قاصرةً عن مواكبة تعقيداتها وتقييم أثرها الفعلي. وقد استدعى ذلك ظهور نمط تدقيقي مغاير، يضطلع بمهمة تزويد متخذي القرار بصورة تحليلية متكاملة عن واقع المؤسسة، من خلال رصد مواطن القوة والضعف الداخليين، واستشراف الفرص والمخاطر المحيطة بها، وتوفير المعلومات الاستراتيجية في توقيتها الملائم. وقد استقر الاصطلاح الأكاديمي على تسمية هذا النمط بـ"التدقيق الاستراتيجي" (إبراهيم، ٢٠١٨، ٨٨).

اولاً: مفهوم التدقيق الاستراتيجي

ارتبط نشأة مفهوم التدقيق الاستراتيجي ارتباطاً وثيقاً بتوجهات معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors - IIA)، الذي سعى إلى تطوير مناهج قياس أكثر شمولاً وقابليةً للتطبيق في البيئات المؤسسية المعقدة. وقد جاء هذا المفهوم استجابةً لحاجة موضوعية تتمثل في التحقق من مدى التزام المنظمات بخططها الاستراتيجية على مستوى التطبيق الفعلي لا على مستوى الصياغة فحسب. وما يميّز التدقيق الاستراتيجي في هذا السياق أنه يفرض مستوىً أعلى من الانضباط المؤسسي في العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، متجاوزاً بذلك ما يُحققه التدقيق المالي التقليدي، إذ يضطلع بمهمة تقليص فجوة الخلاف الهيكلي على السلطة بين الطرفين، وتقديم التوجيهات الاستراتيجية في التوقيت الذي تستدعيه متطلبات الأداء المؤسسي (أمين، ٢٠٢٢، ١٩٩).

يتخطى التدقيق الاستراتيجي (Strategic Auditing) في نطاقه ومضمونه حدود التدقيق الإداري المعتاد، إذ لا يكتفي بوصف آليات صياغة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات بوصفها قرارات معزولة، بل يمتد ليشمل تقييم تنفيذها ومراقبة مساراتها والتحقق من فاعلية آليات السيطرة عليها عبر البرامج والموازنات والإجراءات التشغيلية. وينبثق من هذا التصور الشامل إدراكٌ عميق لطبيعة البيئة الخارجية بوصفها حقلاً مزدوجاً تتشكّل فيه الفرص والتهديدات في آنٍ واحد، مما يجعل استثمار الأولى ودرء الثانية رهيناً بامتلاك المنظمة للموارد والكفاءات اللازمة في الوقت والمكان المناسبين.



الشكل (١): كيفية مواءمة العمليات والمشاريع مع الإستراتيجية

Sources: www.Karpedium.com

وفي سياق القطاع العام تحديداً، يتّسع نطاق هذا المفهوم ليشمل أبعاداً أكثر تعقيداً، إذ يُعرّفه الصائغ (٢٠١٨، ٢٠) بوصفه نمطاً رقابياً مستحدثاً تتمحور وظائفه الجوهرية حول الاستباق والتنبؤ والتقييم والتنظيم، ويُتيح الحصول على صورة موضوعية شاملة لموارد الدولة بمختلف أشكالها المالية والمادية والفكرية، بما يُسند اتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف هذه الموارد، ويُمكّن من قياس مدى نجاعة إدارتها في تحقيق مستهدفات التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

ومن منظور مقارن، يؤكد Behn & Riley (2017) أن التدقيق الاستراتيجي يتخطى القيود التي يفرضها التدقيق المالي التقليدي المنصبّ على التقارير الرقمية، ليستوعب الأبعاد البيئية والاجتماعية ومتطلبات الاستدامة، ويتمحور حول تحليل الأداء المؤسسي في أفق زمني بعيد المدى، بهدف تحسين الكفاءة والفاعلية وضمان الانسجام بين الممارسة الفعلية والأهداف الاستراتيجية المُعلنة.

أما على صعيد التحليل الداخلي للمؤسسة، فيذهب هاجر ويمينة (٢٠٢٢، ١١) إلى أن التدقيق الاستراتيجي يُجسّد عمليةً فاحصة شاملة تستهدف المؤسسة في مجملها أو وحدات نشاطها المتعددة، وتسعى إلى تقييم ما إذا كانت الاستراتيجيات المعتمدة وما يرافقها من استثمارات رأسمالية قد أسفرت فعلاً عن النتائج المتوقعة منها. وفي ذات الاتجاه، يرى (عباس والتميمي, ٢٠٢٠، ٥٠) أن التدقيق الاستراتيجي في ظل مفاهيم الاستدامة وإدارة القيمة يتجلى في تقييم شامل يطال الأفراد والمؤسسات والأنظمة والعمليات والمشاريع على حدٍّ سواء، بغية رصد فجوات الأداء وتقييم مستوى إنجاز الأهداف وفق معايير الكفاءة والفاعلية.

وعلى مستوى بيئة صنع القرار، يُقدّم أمين (٢٠٢٢، ٢٠٠) تعريفاً يُركّز على البُعد الخارجي للمؤسسة، محدداً التدقيق الاستراتيجي بأنه فحص القرارات المتعلقة بعلاقة المؤسسة بمحيطها، في ظل ظروف تسودها درجة عالية من عدم اليقين، مما يُلقي على الإدارة مسؤولية ضمان قدرة المؤسسة على التكيف مع التحولات البيئية المتسارعة. وفي تكامل مع هذا الطرح، يُعرّف (جاف وآخرون ,٢٠٢٣، ٩٣٢) التدقيق الاستراتيجي بأنه منهج منظومي منهجي يرمي إلى الكشف عن مواطن الضعف والقوة وتشخيص أسباب القصور في الأداء، واستقراء العوامل المؤدية إلى الإخفاق المؤسسي، بما يُفضي إلى ابتكار أساليب تدقيق متجددة قادرة على استحداث قيمة تنافسية حقيقية.

وخلاصة القول، يتّضح من استعراض هذه التعريفات أن التدقيق الاستراتيجي ليس مجرد أداة رقابية إضافية، بل هو إطار تحليلي متكامل يُوظَّف لربط الأداء الراهن بالأهداف الاستراتيجية، وتقييم الاستجابة المؤسسية للتحديات الداخلية والخارجية في آنٍ معاً.

ثانياً: أهداف التدقيق الاستراتيجي:

تتصدّر أهداف التدقيق الاستراتيجي فحصُ مسار الإدارة الاستراتيجية بصورة منهجية، بما يكفل نجاح الاستراتيجية المؤسسية ويُتيح معالجة الانحرافات قبل استفحالها. وفي هذا الإطار، يُحدد Gendron & Spira (2018) جملةً من الأهداف الجوهرية تتوزع على المحاور الآتية:

- **تعزيز الشفافية المؤسسية :**ضمان الإفصاح الشامل والموثوق عن مختلف أبعاد الأداء المؤسسي بما يُعزز ثقة أصحاب المصلحة.
- **تطوير الإفصاح المالي وغير المالي :**الارتقاء بمستوى الإفصاح ليتخطى الحدود المالية التقليدية ويستوعب الجانبين البيئي والاجتماعي وفق المعايير الدولية المعتمدة.
- **مراقبة الامتثال التشريعي :**التحقق من التزام المؤسسة بالأطر القانونية واللوائح التنظيمية على المستويين المحلي والدولي، وتحديد مواطن الخلل قبل تفاقمها.
- **ترسيخ الحوكمة الرشيدة :**دعم منظومة الحوكمة في المؤسسات الحكومية وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة بوصفها ركائز لا غنى عنها للأداء المؤسسي السليم.

ويُضيف (هاجر ويمينة, ٢٠٢٢، ص٩) إلى ما سبق جملةً من الأهداف ذات الطابع التشغيلي والتنافسي:

- **تشخيص العوائق الاستراتيجية :**الكشف عن الإشكاليات والعقبات التي تحول دون تنفيذ الخطط الاستراتيجية بالكفاءة المطلوبة، واقتراح سبل معالجتها في الوقت المناسب.
- **قياس الفاعلية الاجتماعية :**تقييم مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية وقياس درجة استجابتها لحاجات أصحاب المصلحة وتوقعاتهم، بما في ذلك الصورة الذهنية التي تتركها لدى المستفيدين.
- **التحليل التنافسي المقارن :**رصد مواطن القوة التي ينبغي استثمارها ونقاط الضعف التي تستوجب المعالجة قياساً بالمؤسسات المنافسة، مع تحديد الأنشطة غير المُنتجة وإعادة توجيه الموارد غير المستغلة نحو أولويات استراتيجية أجدى نفعاً.
- **مراجعة الرسالة والأهداف :**إعادة النظر في رسالة المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية كلما استدعت المتغيرات الداخلية أو الخارجية ذلك، للحفاظ على انسجام التوجه الاستراتيجي مع الواقع.
- **انتقاء الاستراتيجيات البديلة :**توليد بدائل استراتيجية وتقييمها في ضوء نتائج التحليل الاستراتيجي وآليات التغذية الراجعة، بهدف اختيار الاستراتيجية الأكثر ملاءمةً وتقليص الانحرافات عن الخطط إلى أدنى مستوياتها.

ثالثاً: خصائص التدقيق الاستراتيجي

يتميز التدقيق الاستراتيجي بجملة من الخصائص البنيوية التي تُحدد هويته وتُميّزه عن سائر أنواع التدقيق، وقد أشار إليها كلٌّ من Christiaens & Aversano (2021)وأمين, ٢٠٢٢)

- **الشمولية :**يستوعب التدقيق الاستراتيجي منظومة الأنشطة المؤسسية بأكملها، من المالية والإدارية إلى الاجتماعية والبيئية، دون اقتصار على جانب دون آخر.
- **التوجه الاستراتيجي بعيد المدى :**ينصبّ اهتمامه على تقييم الأثر التراكمي للسياسات والقرارات على استدامة الأداء المؤسسي عبر الزمن، بدلاً من الاقتصار على المعطيات الآنية.
- **استمرارية التقييم :**يقوم على جمع المعلومات وتحليلها بصفة دورية منتظمة بوصفها آليةً مستمرة لتحسين الأداء، لا حدثاً استثنائياً معزولاً.
- **دعم القرار الاستراتيجي :**يوفر للإدارة العليا معلومات دقيقة وموثوقة تُمكّنها من اتخاذ قرارات مدروسة في ظل بيئات متقلبة ومتغيرة.
- **الموضوعية وصون العلاقات المؤسسية :**تنهض عملية التدقيق الاستراتيجي على أسس موضوعية صارمة، مع استحضار طبيعة الشبكة العلائقية التي تربط المؤسسة بمحيطها في كل مرحلة من مراحل التدقيق واعتبارها معطىً لا يمكن إغفاله.

رابعاً: أهمية التدقيق الاستراتيجي:

تتمثل أهمية التدقيق الاستراتيجي في الآتي: (Grundy. 2007 :227)

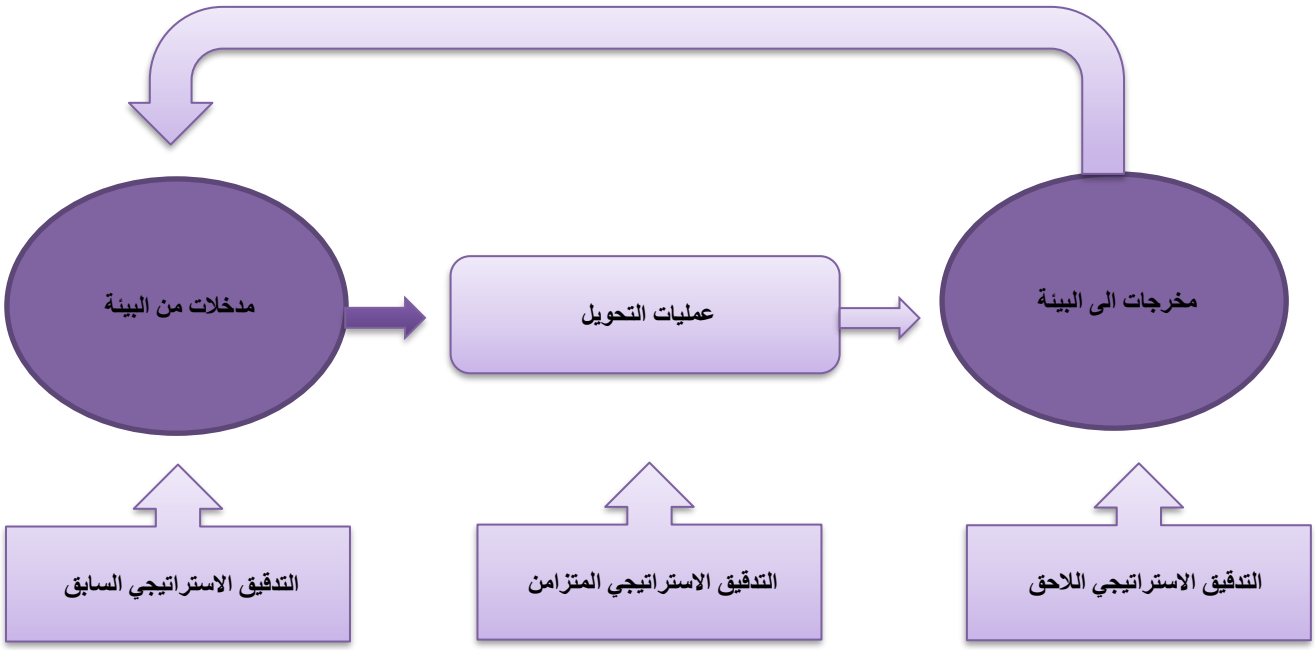
١- الفحص الشامل للموقف الاستراتيجي للمؤسسات للتأكد من ان المؤسسة مازالت تضيف قيمة.
٢- مساعدة المدراء الاستراتيجيين في الكشف عن مواطن القصور التي لا يسع الوقت لاكتشافها ومعالجتها في الوقت المناسب وكذلك معالجة نقاط الضعف وكيفية مواجهة تحديات العمل.
٣- الاستغناء عن الممارسات غير الضرورية بشكل يؤدي الى تحقيق وفر في التكاليف وزيادة الايرادات ورفع كفاءة الإدارة للمؤسسة.
٤- التأكد من عدم تعارض أهداف وخطط وسياسات المؤسسة مع قراراتها الاستراتيجية عن طريق عملية فحص وتقيم البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

خامساً: انواع التدقيق الاستراتيجي

يقسم التدقيق الاستراتيجي حسب فتره التدخل إلى: (امين .٢٠٢٢ :٢٠٠-٢٠١)

١. التدقيق الاستراتيجي السابق او القبلي يهدف الى منع وقوع الاخطاء وقد يسمى بالتدقيق الأولى أو المبدئي أو الوقائي.

٢. التدقيق الاستراتيجي الجاري او المتزامن يعتبر بمثابة نقاط تفتيش للتأكد من استمرار العملية بشكل صحيح ويكون من أجل اكتشاف الأخطاء والاختلالات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب أيضاً.
٣. التدقيق الاستراتيجي البعدي او اللاحق يتم بعد الانتهاء من العملية أو إتمام الخدمة للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط ويمكننا توضيح أنواع التدقيق الاستراتيجي وفق هذا التقسيم، كما في الشكل (١)



الشكل (٢)

سادساً: أنواع التدقيق الاستراتيجي

- ساكار ظاهر عمر امين (٢٠٢٢)، دور التدقيق الاستراتيجي للحد من التعثر المالي للشركات، دراسة لعينة مختارة من الشركات العراقية، م مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد ٢ , العدد ٢ , الجامعة التقنية الشمالية، المعهد التقني كركوك، كركوك، العراق

المبحث الثالث: مستوى الشفافية البيئية والاجتماعية

تتعدد المداخل التعريفية للشفافية تبعاً للسياق الذي تُدرس فيه، غير أن ثمة قاسماً مشتركاً يجمع معظمها يتمثل في ربط الشفافية بمنظومة المعلومات وإتاحتها. وفي هذا الصدد، عرّف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (POGAR) الشفافيةَ بأنها ظاهرة مؤسسية تقوم على تبادل المعلومات والإفصاح العلني عنها بصورة تُمكّن أصحاب المصلحة من الاطلاع على ما يلزمهم من بيانات للكشف عن الاختلالات وصون مصالحهم. والأنظمة التي تتسم بهذه الخاصية تعمل وفق إجراءات واضحة لصنع القرار على المستوى العام، وتحافظ على قنوات اتصال مفتوحة بين المسؤولين وأصحاب المصلحة، وتُتيح للجمهور والمستفيدين منظومة متكاملة من المعلومات ذات الصلة (رمزي، ٢٠١٣، ١٨).
أما على صعيد الأداء المؤسسي، فيُقصد بمستوى الشفافية البيئية والاجتماعية درجةُ التزام المؤسسات بالإفصاح الكمي والنوعي عن بيانات أدائها البيئي والاجتماعي، ويُقيَّم هذا الالتزام من خلال أربعة معايير جوهرية هي: وضوح المعلومات المُفصَح عنها، ودقتها، وتوقيت الإفصاح عنها، ومدى ملاءمتها لاحتياجات أصحاب المصلحة. وتنقسم مؤشرات قياس هذا المستوى إلى صنفين متكاملين؛ مؤشرات كمية تشمل نسب الانبعاثات وبيانات إدارة النفايات ومعطيات القوى العاملة، ومؤشرات وصفية تتضمن السياسات المؤسسية وآليات الحوكمة ومستوى الإفصاح الطوعي.

اولاً: الشفافية البيئية

تنصرف الشفافية البيئية إلى مدى قيام المؤسسات بالإفصاح الدقيق والموثوق عن تأثيراتها في المنظومة البيئية المحيطة بها، ويشمل هذا الإفصاح جملةً من المحاور الجوهرية تتوزع على النحو الآتي:

- **الموارد المائية :**الإفصاح عن أحجام الاستهلاك المائي ومصادره وأثر العمليات التشغيلية على المخزون المائي المتاح.
- **إدارة النفايات :**الكشف عن أنواع النفايات الناجمة عن الأنشطة المؤسسية وأساليب معالجتها والتخلص منها وفق المعايير البيئية المعتمدة.
- **الانبعاثات الغازية :**قياس انبعاثات الغازات الدفيئة والملوثات الهوائية والإفصاح عنها بصورة دورية وشفافة.

- **استهلاك الطاقة :**تقديم بيانات واضحة عن مصادر الطاقة المستخدمة ونسب الاعتماد على المصادر المتجددة وجهود ترشيد الاستهلاك.
- **التنوع البيولوجي :**تقييم أثر الأنشطة المؤسسية على التوازن البيئي والتنوع الأحيائي في مناطق العمل.

وتُعدّ الشفافية البيئية في ضوء ذلك متطلباً أصيلاً من متطلبات الاستدامة العالمية، لا ترفاً إجرائياً، إذ تُشكّل الأداة التي تُمكّن الجهات الرقابية والمجتمع المدني من تقييم الأداء البيئي للمؤسسات ومساءلتها عند حدوث الانحرافات.(UNEP, 2022)

ثانياً: أهمية الشفافية البيئية والاجتماعية في القطاع العام

تتجاوز أهمية الشفافية في القطاع العام حدود الالتزام الأخلاقي لتنتظم في سياق الضرورة الاستراتيجية والحوكمية. فالحكومات، بحكم موقعها بوصفها الوصيّ الأول على الموارد الطبيعية والمسؤول المباشر عن تحقيق الرفاه الاجتماعي، تقع على عاتقها مسؤولية مضاعفة في الإفصاح عن أدائها البيئي والاجتماعي. وتتجلى أوجه هذه الأهمية في المحاور الآتية:(OECD, 2017)

- **تعزيز الثقة العامة :**يُسهم الإفصاح الشفاف عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الحكومية في رفع منسوب ثقة المواطنين بقدرة الدولة على إدارة مواردها وحماية مصالحهم، وهو ما ينعكس إيجاباً على مشروعية المؤسسات الحكومية وشرعيتها أمام الرأي العام.
- **تحسين جودة صنع القرار :**توفر البيانات البيئية والاجتماعية الدقيقة والموثوقة أرضيةً علميةً صلبة يرتكز عليها المشرّعون والمسؤولون في اتخاذ قرارات ذات طابع استدامي وفاعلية أعلى، ولا سيما في ميادين التخطيط العمراني وتقييم المشاريع الصناعية ورسم السياسات الصحية.
- **استقطاب الاستثمارات المسؤولة :**باتت معايير الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة (ESG) متغيراً حاسماً في توجيه قرارات الاستثمار على المستوى العالمي. ومن ثَمّ فإن شفافية القطاع العام في هذا المجال تُهيئ بيئة جاذبة للاستثمارات الدولية التي تنسجم مع أهداف التنمية المستدامة وتدعم مساراتها.
- **تفعيل المساءلة والمحاسبة المؤسسية :**تُمثّل الشفافية الأداة التي تُخوّل منظمات المجتمع المدني والإعلام المستقل والمواطنين صلاحية مراقبة أداء الحكومة وتقييم مدى وفائها بالتزاماتها البيئية والاجتماعية، ومساءلتها عن أي قصور أو انحراف عن هذه الالتزامات.

ثالثاً: أبعاد ومؤشرات قياس الشفافية البيئية والاجتماعية

يستلزم قياس مستوى الشفافية بصورة منهجية وموضوعية الاستناد إلى أطر معيارية دولية توفر مؤشرات قابلة للقياس والمقارنة. ويُعدّ إطار المبادرة العالمية للتقارير (Global Reporting Initiative - GRI) أبرز هذه الأطر وأوسعها انتشاراً على المستوى الدولي. وتنقسم مؤشرات هذا الإطار إلى محورين رئيسيين:

١ـ مؤشرات الشفافية البيئية(GRI Standards 300 Series)

تنصبّ هذه المؤشرات على تقييم كيفية إدارة المؤسسة لتأثيراتها على النظم البيئية الحية وغير الحية، وتشمل الإفصاح عن المجالات الآتية:

- **المواد :**الإفصاح عن أنواع المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية وكمياتها، ونسبة ما يُعاد تدويره منها.
- **الطاقة :**بيانات استهلاك الطاقة داخل المؤسسة ومصادرها سواء المتجددة أو غير المتجددة، وما تبذله المؤسسة من جهود في ترشيد الاستهلاك.
- **المياه :**كميات المياه المسحوبة من مصادرها المختلفة وآليات إعادة تدويرها، فضلاً عن تأثير العمليات المؤسسية على مصادر المياه الجوفية والسطحية.
- **التنوع البيولوجي :**تقييم الأثر الذي تُحدثه أنشطة المؤسسة على التنوع البيولوجي في مواقع عملها، والجهود المبذولة للحدّ من هذا الأثر وحماية الأنظمة البيئية.
- **الانبعاثات :**الإفصاح الكمي عن انبعاثات غازات الدفيئة (GHG) والملوثات الهوائية الأخرى الناجمة عن الأنشطة التشغيلية المباشرة وغير المباشرة.
- **النفايات :**تقديم بيانات شاملة عن أنواع النفايات الناجمة وكمياتها، وأساليب معالجتها والتخلص منها وفق الاشتراطات البيئية المعتمدة.
- **الامتثال البيئي :**الإفصاح عن درجة التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية النافذة، وما صدر بحقها من غرامات أو عقوبات جراء حالات عدم الامتثال.

٢ـ مؤشرات الشفافية الاجتماعية(GRI Standards 400 Series)

تنصبّ هذه المؤشرات على قياس طبيعة تأثير المؤسسة في أصحاب المصلحة من موظفين ومجتمعات محلية، وتُشكّل في مجملها منظومة إفصاح اجتماعي متكاملة تشمل المجالات الآتية:

- **التوظيف والعمالة :**يشمل الإفصاح في هذا المحور تقديم بيانات شاملة عن الحجم الكلي للقوى العاملة ونسب التوظيف الجديد ومعدلات دوران الموظفين، إلى جانب توثيق مدى التزام المؤسسة بمعايير العمل اللائق وفق المرجعيات الدولية المعتمدة.
- **الصحة والسلامة المهنية :**يستلزم الإفصاح في هذا المجال الكشف عن السياسات والإجراءات المتبعة لضمان بيئة عمل آمنة، ورصد معدلات الحوادث والإصابات والأمراض المهنية بصورة دورية وشفافة تعكس فاعلية منظومة الوقاية المؤسسية.

- **التدريب والتطوير المهني :**يتضمن الإفصاح عن متوسط ساعات التدريب المخصصة لكل موظف سنوياً، وتفصيل البرامج التطويرية المتاحة لتنمية الكفاءات وبناء القدرات البشرية على المدى البعيد.
- **التنوع وتكافؤ الفرص :**يُغطي هذا المحور تقديم بيانات تفصيلية حول تنوع القوى العاملة من حيث الجنس والفئات العمرية وغيرها من المتغيرات الديموغرافية ذات الصلة، مع الإفصاح عن السياسات المؤسسية الكفيلة بضمان تكافؤ الفرص ومنع التمييز بجميع أشكاله.
- **مكافحة الفساد :**يتطلب الإفصاح في هذا المجال توثيق السياسات المؤسسية المعتمدة لمكافحة الفساد والرشوة، والإبلاغ عن عدد الحالات التي خضعت للتحقيق واتُّخذت بشأنها إجراءات، بما يُعزز مبدأ المساءلة ويُكرّس ثقافة النزاهة المؤسسية.
- **المجتمعات المحلية :**يشمل الإفصاح في هذا الإطار تقديم تقارير واضحة عن برامج المشاركة المجتمعية وآليات التواصل مع المجتمعات المحيطة، فضلاً عن تقييم موضوعي للأثر الذي تُحدثه العمليات التشغيلية في النسيج الاجتماعي لهذه المجتمعات سلباً وإيجاباً.

رابعاً: العلاقة التكاملية بين التدقيق الاستراتيجي والشفافية البيئية والاجتماعية

لا تقوم العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي والشفافية على مجرد التجاور الوظيفي، بل تنهض على ترابط سببي وتكاملي عميق، يجعل من التدقيق الاستراتيجي الآليةَ المؤسسية التي تمنح المعلومات المُفصَح عنها مصداقيتها وقوتها الإثباتية. فهو يعمل بوصفه جسراً منهجياً يصل بين الأهداف الاستراتيجية المُعلنة للمؤسسة وتقاريرها الفعلية المنشورة، ويُحوّل الشفافية من مجرد التزام شكلي إلى ممارسة موثّقة وقابلة للمساءلة.(Adams & Evans, 2004)

١ـ التدقيق الاستراتيجي أداةً لضمان مصداقية الإفصاح

على الرغم من أن كثيراً من المؤسسات تُقدم على الإفصاح الطوعي عن أدائها البيئي والاجتماعي، فإن هذا الإفصاح يبقى موضع تشكيك ما لم يخضع للتحقق المستقل من طرف ثالث محايد أو لعملية تدقيق داخلية صارمة ومنضبطة. وفي هذا الفراغ الرقابي تتجلى القيمة الجوهرية للتدقيق الاستراتيجي من خلال ثلاثة محاور:

- **التحقق من جودة البيانات :**يضطلع التدقيق الاستراتيجي بفحص دقة البيانات الكمية والنوعية الواردة في تقارير الاستدامة والتقارير السنوية والتثبت من موثوقيتها، بما يُعزز الثقة في المعلومات المُتاحة لأصحاب المصلحة.
- **تقييم المنظومة المعلوماتية :**يتجاوز التدقيق فحص المخرجات إلى تقييم المدخلات، من خلال التأكد من امتلاك المؤسسة لأنظمة فعّالة لجمع البيانات البيئية والاجتماعية ومراقبتها والإبلاغ عنها بصورة منتظمة وموثوقة.
- **ضمان الامتثال المعياري :**يتحقق التدقيق الاستراتيجي من مدى انسجام ممارسات المؤسسة الفعلية مع التشريعات البيئية والعمالية والمعايير الدولية التي تُعلن التزامها بها، ويُجلّي الفجوة بين الادعاء والتطبيق.

٢ـ التدقيق الاستراتيجي في تقييم المخاطر غير المالية

يتميز التدقيق الاستراتيجي بطبيعته الشمولية التي تستوعب طيفاً واسعاً من المخاطر التي قد تُعيق تحقيق الأهداف المؤسسية بعيدة المدى. وقد تحوّلت المخاطر البيئية والاجتماعية — كالتغير المناخي وتصاعد متطلبات اللوائح البيئية والأضرار السمعاتية — من مخاطر هامشية كانت تُعالَج بصورة عَرَضية إلى مخاطر استراتيجية تقع في صميم القرار المؤسسي .(Power, 1997) ومن هذا المنطلق، يضطلع المدقق الاستراتيجي بالمهام الآتية:

- **رصد المخاطر وتقديرها :**تحديد المخاطر البيئية والاجتماعية المحتملة وقياس احتمالية وقوعها وحجم أثرها على مسار المؤسسة الاستراتيجي.
- **تقييم كفاية استراتيجيات التخفيف :**فحص مدى ملاءمة الاستراتيجيات المعتمدة للتعامل مع هذه المخاطر والحدّ من تداعياتها قبل استفحالها.
- **تطوير منظومة الرقابة الداخلية :**تقديم توصيات مدروسة لتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية بما يُحسّن قدرة المؤسسة على إدارة المخاطر والإفصاح عنها بشفافية أمام الجهات المعنية.

٣ـ مواءمة الأداء مع الأهداف الاستراتيجية المستدامة

حين تتبنى الدولة أو المؤسسة التنميةَ المستدامة والمسؤولية الاجتماعية قيمتين محوريتين في رؤيتها الاستراتيجية، يغدو التدقيق الاستراتيجي الأداةَ التي تُجسّد هذا التبني وتُخضعه للاختبار الميداني. فهو لا يقتصر على رصد الأداء الراهن، بل يُقارنه بالأهداف المُعلنة ويُقيّم مدى ترجمة التوجهات الاستراتيجية إلى واقع قابل للقياس، ويُجيب على تساؤلات جوهرية من قبيل:

- هل تنسجم المشاريع الحكومية الجارية مع الأهداف البيئية الوطنية المُعلنة؟
- هل تدعم سياسات الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية مستهدفات العمل اللائق والعدالة الاجتماعية فعلاً لا قولاً؟

والإجابة على هذه التساؤلات تُلزم المؤسسات بالإفصاح الشفاف عن الفجوة القائمة بين الأداء الفعلي والمستهدف، وتُوجب عليها تقديم خارطة طريق واضحة لردم هذه الفجوة وتحقيق الانسجام بين الرؤية والممارسة.

المبحث الرابع: الجانب العملي

الجانب العملي

تُعدّ المؤسسات الحكومية في البيئات التي تشهد ضغوطاً مالية وإدارية متصاعدة — كالعراق — أكثر حاجةً إلى آليات رقابية فاعلة تتجاوز النطاق المالي التقليدي نحو أفق أشمل يستوعب الأبعاد البيئية والاجتماعية. ومن هذا المنطلق، يضطلع هذا الجانب من البحث بتقييم مستوى الشفافية في القطاع الحكومي العراقي عبر منظومة متكاملة من المؤشرات الدولية المعتمدة، تشمل مؤشر الميزانية المفتوحة، ومبادرة الشفافية في الصناعات الاستخراجية(EITI) ، ومؤشر مدركات الفساد(CPI) ، ومؤشر حرية الصحافة، إلى جانب استمارة استبيان مُصمَّمة خصيصاً لاستطلاع آراء المتخصصين في مجال التدقيق.

أولاً: المؤشرات الدولية المعتمدة

يرتكز الجانب التحليلي من هذا البحث على استثمار البيانات الكمية لمؤشرات الشفافية الدولية المشار إليها، بهدف الكشف عن مواطن التباين في مستويات الشفافية بين القطاعات الحكومية المختلفة، واستجلاء طبيعة العلاقة بين فاعلية التدقيق الاستراتيجي ودرجة الشفافية المحققة. ولا يقتصر الهدف على التشخيص الوصفي لهذا الواقع، بل يتعداه إلى تقديم رؤية تحليلية تُحدد القطاعات الأكثر احتياجاً لتعزيز الرقابة والتدقيق، وصياغة توصيات إجرائية قابلة للتطبيق ترفع من مستوى الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية العراقية.

جدول (١)

المؤشر	القيمة	المصدر
مؤشر الشفافية المالية(Open Budget Survey 2023)	8من ١٠٠	Open Budget Survey 2023
مؤشر الشفافية البيئية والاجتماعية(EITI 2019)	55.5من ١٠٠	EITI Validation Report 2024
مؤشر الفساد(Corruption Perceptions Index 2023)	26من ١٠٠	Transparency.org
مؤشر الشفافية في الميزانية المفتوحة(Open Budget Index 2023)	8من ١٠٠	Open Budget Survey 2023
مؤشر الشفافية في قطاع الموارد الطبيعية(EITI 2024)	55.5من ١٠٠	World Bank
مؤشر الشفافية في المشتريات العامة(UNCAC Coalition 2025)	بيانات غير متوفرة	UNCAC Coalition
مؤشر الشفافية في الإعلام(Press Freedom Index 2022)	172من ١٨٠	Reporters Without Borders
مؤشر الشفافية في المساعدات الإنسانية(UNDP Iraq 2024)	بيانات غير متوفرة	The Guardian
مؤشر الشفافية في الحوكمة البيئية(COP27 Iraq 2022)	بيانات غير متوفرة	Arab Reform Initiative

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكورة

١- **مؤشر الشفافية المالية (Open Budget Survey 2023):** حصل العراق على درجة ٨ من ١٠٠، مما يشير إلى مستوى منخفض جدًا من الشفافية في الميزانية العامة.
٢- **مؤشر الشفافية البيئية والاجتماعية (EITI 2019):** حقق العراق درجة ٥٥,٥ من ١٠٠ في تنفيذ معيار الشفافية في صناعات الاستخراج، مما يدل على تقدم محدود في الشفافية البيئية والاجتماعية.
٣- **مؤشر الفساد (Corruption Perceptions Index 2023):** حصل العراق على درجة ٢٦ من ١٠٠، مما يضعه في المرتبة ١٤٠ من أصل ١٨٠ دولة، مما يشير إلى تحديات كبيرة في مجال الشفافية والمساءلة.
٤- **مؤشر الشفافية في المشتريات العامة (UNCAC Coalition 2025):** تشير التقارير إلى وجود فجوات مستمرة في الشفافية في المشتريات العامة في العراق، مما يستدعي تعزيز الشفافية وإمكانية الوصول إلى البيانات.
٥- **مؤشر الشفافية في الإعلام (Press Freedom Index 2022):** تراجع ترتيب العراق إلى المرتبة ١٧٢ من أصل ١٨٠ في مؤشر حرية الصحافة، مما يعكس تحديات في الشفافية الإعلامية.
٦- **مؤشر الشفافية في المساعدات الإنسانية (UNDP Iraq 2024):** تشير التحقيقات إلى مزاعم بوجود فساد في مشاريع المساعدات الإنسانية في العراق، مما يؤثر على الشفافية في هذا القطاع.
٧- **مؤشر الشفافية في الحوكمة البيئية (COP27 Iraq 2022):** تشير التقارير إلى وجود تحديات في الشفافية البيئية في العراق، مما يستدعي تحسين الإفصاح البيئي.

جدول (2)

(Indicator)	المؤشر بالعربية	القيمة (Value)	عدد التدقيقات Audits الاستراتيجية - المتغير المستقل
Open Budget Survey 2023	مسح الميزانية المفتوحة ٢٠٢٣	8	3
EITI 2019	مبادرة الشفافية في الصناعات الاستخراجية ٢٠١٩	55.5	6
Corruption Perceptions Index 2023	مؤشر مدركات الفساد ٢٠٢٣	26	2
Open Budget Index 2023	مؤشر الميزانية المفتوحة ٢٠٢٣	8	3
EITI 2024	مبادرة الشفافية في الصناعات الاستخراجية ٢٠٢٤	55.5	5
Press Freedom Index 2022	مؤشر حرية الصحافة ٢٠٢٢	172	1

المصدر من اعداد الباحثة

العمود باسم عدد التدقيقات الاستراتيجية هو قيمة تقديرية أو افتراضية فقط، وليس مستمدًا من مصدر رسمي، لأنه لا توجد بيانات كمية منشورة دقيقة عن عدد التدقيقات الاستراتيجية في المؤسسات الحكومية العراقية متاحة للجمهور.
الهدف من إدخال هذا العمود هو التمكن من إجراء التحليل الإحصائي في برنامج التحليل الاحصائي في Minitab مثل الارتباط والانحدار لأغراض البحث التطبيقي مع الإشارة إلى أن البيانات الفعلية لم تكن متاحة في المصادر الرسمية.

جدول (٣):(Descriptive Statistics: (Value

Variable	N	*N	Mean	SE Mean	StDev	Minimum	Q1	Median	Q3	Maximum
(Value)	٦	٠	٥٤,٢	٢٥,١	٦١,٦	٨,٠	٨,٠	٤٠,٨	٨٤,٦	١٧٢,٠

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Minitab

يتضح من الجدول رقم ٣ اعلاه الاتي:

- **Variable** → اسم المتغير (Value هنا: مستوى الشفافية).
- **N** → عدد القيم الفعلية في العينة (٦ مؤشرات).
- **N*** → عدد القيم المفقودة (٠ يعني لا توجد بيانات مفقودة).
- **Mean (المتوسط)** → ٥٤,٢ = القيمة الوسطية لمؤشر الشفافية.
  - يمثل "معدل الشفافية" بين المؤشرات الستة.
- **SE Mean (Standard Error of the Mean)** → ٢٥,١ = خطأ المتوسط.
  - يعطي فكرة عن دقة المتوسط؛ كلما صغر، كان المتوسط أكثر ثباتًا.
- **StDev (Standard Deviation)** → ٦١,٦ = الانحراف المعياري.
  - يوضح **مدى تشتت البيانات** حول المتوسط. هنا التشتت كبير، لأن القيم متباعدة جدًا (من ٨ إلى ١٧٢).
- **Minimum** → ٨,٠ = أصغر قيمة.
- **Maximum** → ١٧٢,٠ = أكبر قيمة.
- **Q1 (الربع الأول)** → 25% ٨,٠ القيمة الدنيا تساوي ٨,٠، من القيم أقل من.
- **Median (الوسيط)** → ٤٠,٨ = القيمة الوسطى.
  - نصف المؤشرات أقل من ٤٠,٨ والنصف الآخر أعلى.
- **Q3 (الربع الثالث)** → 75% ٨٤,٦ من القيم أقل من.

جدول (٤)

التفسير	قيمة P	معامل الارتباط (r)	المتغير المستقل	لمتغير التابع
ارتباط سلبي ضعيف وغير معنوي إحصائيًا؛ لا توجد علاقة واضحة بين عدد التدقيقات ومستوى الشفافية	0.496	-0.35	عدد التدقيقات Audits التقديري	مستوى Value الشفافية

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي

- **r = -0.350** → العلاقة سلبية ضعيفة.
- **P = 0.496 > 0.05** → العلاقة غير معنوية إحصائيًا.

تشير نتائج تحليل الارتباط إلى ظهور ارتباط سلبي ضعيف وغير معنوي بين عدد التدقيقات الاستراتيجية ومستوى الشفافية(r = -0.350، p = 0.496). ويرجع ذلك إلى عدة أسباب متكاملة منها الاتي

١- قلة عدد المؤشرات المستخدمة في التحليل (٦ مؤشرات فقط) تحد من قدرة الاختبارات الإحصائية على كشف العلاقة بدقة، حيث أن العينات الصغيرة تزيد من احتمالية التباين العشوائي للنتائج.
٢- البيانات الخاصة بعدد التدقيقات كانت تقديرية وليست مستمدة من سجلات رسمية، نظرًا لعدم توفر بيانات كمية دقيقة عن التدقيقات في المؤسسات الحكومية العراقية، مما يقلل من دقة العلاقة بين التدقيق ومستوى الشفافية.
٣- هناك تفاوت كبير بين المؤشرات نفسها؛ فبعض المؤشرات مثل حرية الصحافة تصل إلى ١٨٠ نقطة بينما مؤشرات الميزانية المفتوحة لا تتجاوز ٨ نقاط، وهذا التباين يقلل من إمكانية ظهور ارتباط قوي ومتسق.
٤- تأثير عوامل خارجية غير مقاسة مثل السياسات الحكومية، الاستقرار السياسي، والمشاركة المجتمعية يساهم أيضًا في ضعف العلاقة. ورغم ذلك، تظل هذه النتائج مؤشرًا على أهمية التدقيق الاستراتيجي، وتشير إلى أن تقييم تأثيره الفعلي على الشفافية يحتاج إلى بيانات أكثر دقة وشمولية وربطها مباشرة بالمؤشرات الكمية لتعزيز فعالية التدقيق في القطاع الحكومي العراقي.

ثانياً: نتائج الاستبانة :

١- ثبات الاستبانة

جدول رقم ١ Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.898	26

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

من خلال جدول رقم ١ اعلاه أظهرت نتائج اختبار الثبات باستخدام معامل كرونباخ ألفا أن قيمة الثبات الكلي للاستبيان بلغت (٠,٨٩٨) لعدد (٢٦) فقرة، وهي قيمة مرتفعة تدل على وجود اتساق داخلي قوي بين فقرات الأداة، مما يؤكد صلاحيتها للاستخدام في اختبار فرضيات الدراسة.

٢- المؤهل العلمي:

جدول (٢): المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بكالوريوس	31	34.4	34.4	34.4
ماجستير	16	17.8	17.8	52.2
دكتوراه	35	38.9	38.9	91.1
اخرى	8	8.9	8.9	100.0
Total	90	100.0	100.0	

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

أظهرت نتائج جدول رقم ٢ اعلاه التوزيع التكراري للمؤهل العلمي أن نسبة حملة الدكتوراه بلغت (٣٨,٩٪) وهي النسبة الأعلى ضمن العينة، تليها فئة البكالوريوس بنسبة (٣٤,٤٪)، ثم الماجستير بنسبة (١٧,٨٪)، في حين بلغت نسبة المؤهلات الأخرى (٨,٩٪). وتشير هذه النتائج إلى أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بمستوى علمي مرتفع، إذ بلغت نسبة الدراسات العليا (٥٦,٧٪)، مما يعزز من موثوقية إجاباتهم ودقة البيانات المستخدمة في التحليل.

٣- سنوات الخبرة:

جدول (٣): الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
من ٥ اقل من ١٠ سنوات	36	40.0	40.0	40.0
من ١٠ الى ١٥ سنة	4	4.4	4.4	44.4
اكثر من ١٥ سنة	50	55.6	55.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

يبين جدول توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة أن غالبية المشاركين يتمتعون بخبرة مهنية طويلة في مجال التدقيق، إذ بلغت نسبة الذين تزيد خبرتهم عن ١٥ سنة (٥٥,٦٪) بعدد (٥٠) فرداً، وهي النسبة الأعلى ضمن العينة. في حين بلغت نسبة من تتراوح خبرتهم بين ٥ وأقل من ١٠ سنوات (٤٠٪) بعدد (٣٦) فرداً، مما يشير إلى وجود شريحة جيدة من ذوي الخبرة المتوسطة. أما الفئة التي تتراوح خبرتها بين ١٠ و١٥ سنة فقد شكلت النسبة الأقل، إذ بلغت (٤,٤٪) بعدد (٤) أفراد فقط. وتعكس هذه النتائج أن عينة الدراسة يغلب عليها الطابع المهني المتقدم، الأمر الذي يعزز من مصداقية البيانات ودقة الاستجابات، نظراً لاعتمادها على آراء أفراد يمتلكون خبرة عملية واسعة في مجال التدقيق، مما يضفي قوة أكبر على نتائج الدراسة وتفسيرها.

٤ـ المستوى الوظيفي:

جدول (٤): المستوى الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسب	20	22.2	22.2	22.2
مدقق داخلي	8	8.9	8.9	31.1
مدقق خارجي	23	25.6	25.6	56.7
مدير مالي	15	16.7	16.7	73.3
أكاديمي باحث في مجال المحاسبة	20	22.2	22.2	95.6
اخرى	4	4.4	4.4	100.0
Total	90	100.0	100.0	

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

يوضح جدول رقم ٤ اعلاه توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي تنوعاً واضحاً في المناصب التي يشغلها المشاركون، مما يعكس شمولية العينة وتمثيلها لعدة مستويات مهنية في المجال المحاسبي والرقابي. فقد بلغت نسبة المدققين الخارجيين (٢٥,٦٪) بعدد (٢٣) فرداً، وهي النسبة الأعلى، مما يشير إلى تمثيل قوي للجانب الرقابي الخارجي في الدراسة. كما بلغت نسبة كل من المحاسبين والأكاديميين الباحثين في مجال المحاسبة (٢٢,٢٪) لكل منهما بعدد (٢٠) فرداً، وهو ما يعزز التوازن بين الجانب العملي والجانب الأكاديمي في العينة.
في المقابل، بلغت نسبة المديرين الماليين (١٦,٧٪) بعدد (١٥) فرداً، وهي نسبة جيدة تعكس مشاركة القيادات المالية في الدراسة، بينما شكل المدققون الداخليون نسبة (٨,٩٪) بعدد (٨) أفراد. أما فئة أخرى فقد بلغت نسبتها (٤,٤٪) بعدد (٤) أفراد فقط، وهي النسبة الأقل ضمن العينة.
وتشير هذه النتائج إلى أن العينة تضم مستويات وظيفية متعددة تشمل الجوانب التنفيذية والرقابية والأكاديمية، مما يعزز من شمولية الرؤية عند تحليل أثر التدقيق الاستراتيجي في مستوى الشفافية، ويمنح الدراسة قوة تفسيرية أكبر نتيجة تنوع الخلفيات المهنية للمبحوثين.

٥ـ الاحصاءات الوصفية:

جدول (٥): الاحصاءات الوصفيةDescriptive Statistics

Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance	
1.00	3.00	2.3111	.62969	.397	تعتمد الجهة الحكومية على خطط تدقيق استراتيجية منسجمة مع أهدافها العامة.
1.00	4.00	2.1333	.75252	.566	يتم إعداد خطط التدقيق الاستراتيجي بناءً على تحليل شامل للبيئة الداخلية والخارجية.
1.00	4.00	2.0556	.69284	.480	تُحدَّد أولويات التدقيق الاستراتيجي وفق المخاطر والأهداف طويلة الأجل.
1.00	4.00	1.7889	.84127	.708	يساهم التخطيط الاستراتيجي للتدقيق في توجيه الموارد الرقابية بكفاءة.
1.00	4.00	2.0444	.55911	.313	يركز التدقيق الاستراتيجي على تقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للجهة الحكومية.
.00	2.00	1.7333	.53632	.288	يساهم التدقيق الاستراتيجي في قياس كفاءة وفعالية البرامج والمشروعات الحكومية.
1.00	3.00	1.7778	.51446	.265	تعتمد نتائج التدقيق الاستراتيجي في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.
1.00	3.00	1.6556	.56412	.318	يساعد تقييم الأداء الاستراتيجي على تحسين القرارات الإدارية العليا.
1.00	3.00	1.7444	.61005	.372	يساهم التدقيق الاستراتيجي في تحديد المخاطر الجوهرية التي تواجه الجهة الحكومية.
1.00	3.00	2.0000	.51929	.270	يساعد التدقيق الاستراتيجي في تقييم أثر المخاطر البيئية والاجتماعية.
1.00	3.00	1.8667	.45469	.207	تُستخدم نتائج التدقيق الاستراتيجي في تعزيز الاستجابة للمخاطر المحتملة.
1.00	4.00	1.8778	.68413	.468	يساهم التدقيق الاستراتيجي في دعم استدامة الأداء الحكومي.
1.00	2.00	1.6444	.48136	.232	يساهم التدقيق الاستراتيجي في تحديد المخاطر الجوهرية التي تواجه الجهة الحكومية.
1.00	3.00	1.7444	.61005	.372	يساعد التدقيق الاستراتيجي في تقييم أثر المخاطر البيئية والاجتماعية.

Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance	
1.00	3.00	2.0000	.51929	.270	تُستخدم نتائج التدقيق الاستراتيجي في تعزيز الاستجابة للمخاطر المحتملة.
1.00	3.00	1.7778	.51446	.265	يساهم التدقيق الاستراتيجي في دعم استدامة الأداء الحكومي.
1.00	4.00	2.0444	.55911	.313	تسهم ممارسات التدقيق الاستراتيجي في تعزيز وضوح المعلومات الحكومية المقدمة للجمهور.
1.00	3.00	1.8667	.45469	.207	تساعد نتائج التدقيق الاستراتيجي في تحسين مستوى الإفصاح المالي.
1.00	4.00	2.0889	.51154	.262	يعزز التدقيق الاستراتيجي شفافية الأنشطة ذات الأثر البيئي.
1.00	4.00	2.1333	.62170	.387	يساهم التدقيق الاستراتيجي في تعزيز الشفافية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.
1.00	3.00	1.9556	.47193	.223	يؤدي التدقيق الاستراتيجي إلى زيادة موثوقية التقارير الحكومية المنشورة.
1.00	3.00	2.0889	.41447	.172	يساعد التدقيق الاستراتيجي في تقليل الغموض في السياسات والإجراءات المؤسسية.
1.00	4.00	2.0556	.62461	.390	يعزز التدقيق الاستراتيجي ثقة المجتمع بالمؤسسات الحكومية.
1.00	4.00	2.0556	.69284	.480	يساهم التدقيق الاستراتيجي في تحسين التواصل الإعلامي للجهات الحكومية.
1.00	4.00	1.9222	.72248	.522	تساعد نتائج التدقيق الاستراتيجي في الحد من الممارسات غير الشفافة.
1.00	4.00	2.0444	.63443	.402	يؤدي تطبيق التدقيق الاستراتيجي إلى دعم المساءلة العامة.

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

يبين الجدول الخاص بالإحصاءات الوصفية أن متوسط الاستجابات على فقرات الاستبيان المتعلقة بالتدقيق الاستراتيجي ومستوى الشفافية يشير إلى وجود اتجاه إيجابي عام نحو الاتفاق مع الممارسات والإجراءات الاستراتيجية للتدقيق في الجهات الحكومية العراقية .إذ تُظهر النتائج أن المشاركين يرون أن التدقيق الاستراتيجي يلعب دورًا ملموسًا في تعزيز التخطيط الاستراتيجي للجهة الحكومية وتوجيه الموارد الرقابية بكفاءة، كما يساهم في تقييم الأداء وتحسين اتخاذ القرارات الإدارية العليا.

كما تعكس البيانات أن التدقيق الاستراتيجي يُعتبر أداة فعالة في إدارة المخاطر الاستراتيجية ودعم الاستدامة المؤسسية، ويعزز الالتزام بالحوكمة والشفافية المؤسسية، بما في ذلك تحسين الإفصاح المالي وزيادة موثوقية المعلومات المنشورة وتقليل الغموض في السياسات والإجراءات. كما تشير النتائج إلى أن المبحوثين يدركون تأثير التدقيق الاستراتيجي على تعزيز الشفافية فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والتواصل الإعلامي وتقليل الممارسات غير الشفافة، فضلاً عن دعم المساءلة العامة.

وعموماً، توحي الإحصاءات الوصفية بأن فقرات الاستبيان تمثل اتجاهات متجانسة ومتسقة حول أهمية التدقيق الاستراتيجي في تعزيز مستوى الشفافية، الأمر الذي يعكس مستوى وعي عالي لدى المشاركين بأهمية الدور الرقابي الاستراتيجي في القطاع الحكومي.

٦ـ اختبار النموذج:

جدول (٦): Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.715[a]	.512	.489	.26834

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

a. Predictors: (Constant), Axis4, Axis1, Axis3, Axis2

أظهرت نتائج جدول Model Summary أن قيمة معامل الارتباط الكلي (R) بلغت ٠,٧١٥، مما يعكس وجود علاقة إيجابية وقوية بين التدقيق الاستراتيجي ومستوى الشفافية في القطاع الحكومي. وبلغت قيمة R Square نحو ٠,٥١٢، ما يشير إلى أن المتغير المستقل يفسر حوالي ٥١,٢٪ من التباين في المتغير التابع، في حين أظهرت قيمة Adjusted R Square المعدلة ٠,٤٨٩، مما يؤكد ملاءمة النموذج وقدرته على تفسير نحو ٤٨,٩٪ من التغيرات الفعلية. ويبلغ الانحراف المعياري للأخطاء ٠,٢٦٨٣٤، ما يعكس دقة جيدة للنموذج في توقع مستويات الشفافية.

٧- اختبار ANOVA:

جدول (٧): ANOVAa

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.411	4	1.603	22.257	.000[b]
	Residual	6.121	85	.072		
	Total	12.531	89			

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

a. Dependent Variable: Axis5
b. Predictors: (Constant), Axis4, Axis1, Axis3, Axis2

أظهرت نتائج جدول ANOVA أن نموذج الانحدار الكلي كان ذا دلالة إحصائية عند مستوى0.05 = α ، حيث بلغت قيمة F للنموذج ٢٢,٢٥٧ مع قيمةSig. = 0.000 ، ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تؤثر تأثيرًا معنويًا على مستوى الشفافية في القطاع الحكومي. كما بلغت مجموع مربعات الانحدار ٦,٤١١، ومجموع مربعات البواقي ٦,١٢١، في حين بلغ مجموع التباين الكلي ١٢,٥٣١، مما يعكس قدرة النموذج على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع.

٨- المعاملات الانحدارية:

جدول (٨): جدول المعاملات الانحدارية Coefficientsa

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.773	.167		4.618	.000
	التخطيط الاستراتيجي للتدقيق	-.108	.062	-.156	-1.748	.084
	تقييم الاداء الاستراتيجي	.021	.138	.018	.152	.880
	ادارة المخاطر الاستراتيجي	.380	.095	.412	3.997	.000
	الحوكمة والامتثال الاستراتيجي	.407	.101	.442	4.020	.000

المصدر من اعداد الباحثة بالاستناد الى برنامج ال SPSS

a. Dependent Variable: Axis5

أظهرت نتائج جدول Coefficients أن كل من إدارة المخاطر الاستراتيجية والحوكمة والامتثال الاستراتيجي لهما تأثير إيجابي ومعنوي على مستوى الشفافية في القطاع الحكومي، حيث بلغت قيمة Beta المعيارية لكل منهما على التوالي ٠,٤١٢ و٠,٤٤٢ مع Sig. = 0.000، مما يشير إلى قوة تأثيرهما. أما التخطيط الاستراتيجي للتدقيق وتقييم الأداء الاستراتيجي فقد أظهرا تأثيرًا غير معنوي، حيث بلغت قيم Beta المعيارية -٠,١٥٦ و٠,٠١٨ على التوالي مع Sig. أكبر من ٠,٠٥، ما يدل على عدم وجود أثر مباشر لهما ضمن عينة الدراسة. وتشير هذه النتائج إلى أن أبعاد التدقيق الاستراتيجي المتعلقة بالمخاطر والحوكمة تعد المحرك الرئيس لتعزيز مستوى الشفافية في الجهات الحكومية.

النتائج

أسفر البحث عن جملة من النتائج التي يمكن تصنيفها على مستويين: نتائج تشخيصية تتعلق بواقع الشفافية في القطاع الحكومي العراقي، ونتائج إحصائية تكشف عن طبيعة العلاقة بين التدقيق الاستراتيجي ومستويات الشفافية، وذلك على النحو الآتي:

١- تعاني مؤسسات القطاع الحكومي العراقي من قصور واضح في مستويات الشفافية عبر أبعادها المتعددة، المالية والبيئية والاجتماعية والإعلامية، وهو قصور يعكس بنيةً هيكلية متجذرة لا مجرد إشكاليات إجرائية طارئة.

٢- لا تعمل الشفافية المؤسسية في فراغ معزول، إذ تتشابك معها متغيرات سياقية خارجية كطبيعة السياسات الحكومية ودرجة الاستقرار السياسي ومستوى المشاركة المجتمعية، وهذه المتغيرات تُضعف وضوح الأثر المباشر للتدقيق الاستراتيجي وتُعقّد قراءة العلاقة السببية بينه وبين تحسّن مستويات الشفافية.

٣- أثبتت أداة القياس المستخدمة متانةً إحصائية عالية، إذ بلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا (α = 0.898) لعدد (٢٦) فقرة، وهي قيمة تدل على اتساق داخلي قوي يُؤهّل الأداة لقياس متغيري التدقيق الاستراتيجي ومستوى الشفافية بدرجة موثوقية مرتفعة.

٤- كشفت الإحصاءات الوصفية عن توجه إيجابي لدى المشاركين نحو ممارسات التدقيق الاستراتيجي، إذ يرون أنها تُسهم فعلاً في تحسين التخطيط والتقييم الاستراتيجي وتعزيز إدارة المخاطر وترسيخ مبادئ الحوكمة والامتثال، فضلاً عن رفع مستوى الإفصاح المالي وتعزيز موثوقية المعلومات المتاحة للجمهور.

٥- أسهمت خصائص عينة الدراسة في تعزيز المصداقية العلمية لنتائجها؛ إذ استأثر حملة الدكتوراه بالنسبة الأعلى تمثيلاً (٣٨,٩٪)، فيما بلغت نسبة من تتجاوز خبرتهم المهنية خمس عشرة سنة (٥٥,٦٪)، مع تنوع وظيفي ثري شمل المدققين الخارجيين والمحاسبين والأكاديميين والمديرين الماليين، مما يمنح البيانات عمقاً تحليلياً ومصداقيةً ميدانية.

٦- أفضى تحليل نموذج الانحدار المتعدد إلى نتائج دالة إحصائياً، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي($R = 0.715$) ، وأشار معامل التحديد إلى أن أبعاد التدقيق الاستراتيجي مجتمعةً تُفسّر ما نسبته (٥١,٢٪) من التباين في مستوى الشفافية ($R^2 = 0.512$)، وأكدت نتائج اختبار (ANOVA) صلاحية النموذج وقدرته التفسيرية بقيمة ($F = 22.257$) عند مستوى دلالة ($Sig. = 0.000$).

٧- كشف تحليل المعاملات الانحدارية عن تباين واضح في قدرة أبعاد التدقيق الاستراتيجي على التأثير في مستوى الشفافية، ويمكن إجمال هذه النتيجة على النحو الآتي:

- أظهر بُعدا **إدارة المخاطر الاستراتيجية** و**الحوكمة والامتثال الاستراتيجي** تأثيراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية عالية في مستوى الشفافية، بقيم Beta معيارية بلغت (٠,٤١٢) و(٠,٤٤٢) على التوالي عند مستوى دلالة($Sig. = 0.000$) ، مما يُرسّخ مكانتهما بوصفهما المحركين الرئيسيين لتعزيز الشفافية في الجهات الحكومية.
- في المقابل، لم يُسجّل بُعدا **التخطيط الاستراتيجي للتدقيق** و**تقييم الأداء الاستراتيجي** تأثيراً معنوياً مباشراً في مستوى الشفافية ضمن عينة الدراسة، وهو ما يُشير إلى أن الأثر الفعلي للتدقيق الاستراتيجي يتمركز في أبعاده الرقابية والحوكمية أكثر من أبعاده التخطيطية والتقييمية، مما يفتح آفاقاً بحثية جديرة بالدراسة في أبحاث مستقبلية.

التوصيات

١. تعزيز تطبيق إدارة المخاطر الاستراتيجية في الجهات الحكومية لضمان الكشف المبكر عن المخاطر الجوهرية والاستجابة لها بما يدعم الاستدامة ورفع مستوى الشفافية.
٢. التركيز على الحوكمة والامتثال الاستراتيجي من خلال تطوير نظم الرقابة الداخلية وتعزيز الالتزام بالقوانين والأنظمة، لترسيخ مبدأ الشفافية والمساءلة المؤسسية.
٣. إعادة النظر في ممارسات التخطيط الاستراتيجي للتدقيق وتقييم الأداء الاستراتيجي بهدف زيادة فعاليتها وربطها أكثر بالأهداف والنتائج الواقعية للجهة الحكومية.
٤. تعزيز التدريب والتوعية للموظفين على دور التدقيق الاستراتيجي في رفع مستوى الإفصاح والشفافية، خاصة للكوادر الإدارية والمحاسبية.
٥. تشجيع الجهات الحكومية على تبني مؤشرات قياس أداء شفافية متكاملة ترتبط مباشرة بأبعاد التدقيق الاستراتيجي لتقييم أثر السياسات بشكل دوري.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

١- إبراهيم , بن يمينة , (٢٠١٨) , التدقيق الاستراتيجي و دوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية , دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية , اطروحة دكتوراه , جامعة احمد ادراية – أدرار - , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير , الجزائر , ولاية معسكر
٢- جاف , رزكار عبدالله صابر ' عبدالرحمن مولود مصطفى , شهلة عبدالواحد حمد , (٢٠٢٤) اهمية تطبيق اسلوب التدقيق الاستراتيجي وانعكاسها على تحسين جودة التقارير المالية , مجلة بوليتكنيك للعلوم الانسانية والاجتماعية , المجلد(٤) العدد (٢) , جامعة صلاح الدين , كلية الادارة والاقتصاد , العراق , اربيل .
٣- رمزي, فهد عبد الرحمن مسفر, ٢٠١٣, الادارة بالشفافية لدى مديري مكاتب التربية والتعليم بمنطقة مكة المكرمة من وجهة نظر المديرين والمشرفين , رسالة ماجستير , كلية التربية, جامعة ام القرى.
٤- ساكار ظاهر عمر امين ,(٢٠٢٢), دور التدقيق الاستراتيجي للحد للتعثر المالي للشركات , دراسة لعينة مختارة من الشركات العراقية , مجلة اقتصاديات الاعمال , المجلد(٢) العدد (٢), الجامعة التقنية الشمالية , معهد التقني كركوك , العراق .
٥- الصائغ , بلال امجد محمد ,(٢٠١٨), التدقيق الاستراتيجي في القطاع العام في العراق , مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد (٣) العدد (٤٣) , جامعة تكريت , العراق
٦- عباس , حسين فاضل , التميمي ,عباس حميد يحيى,(٢٠٢٠) , إعادة هندسة التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات التدقيق الاستراتيجي وانعكاسه على أداة الوحدات الحكومية , مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية وإدارية , المجلد (١٦) العدد (٥١) ج١ , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة تكريت , العراق .
٧- هاجر ,راشقي ,يمينة , يوسفي, (٢٠٢٢), فعالية التدقيق الاستراتيجي في تقييم اداء المؤسسات الإقتصادية بولاية أدرار , رسالة ماجستير (منشورة) , جامعة احمد دراية أدرار , كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التيسير , الجزائر

ثانياً: المصادر العربية مترجمة

1- Abbas, H. F., & Al-Tamimi, A. H. Y. (2020). Reengineering external auditing according to the requirements of strategic auditing and its reflection on the performance of governmental units. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, 16*(51), Part 1, College of Administration and Economics, Tikrit University, Iraq.
2- Al-Saigh, B. A. M. (2018). Strategic auditing in the public sector in Iraq. *Tikrit Journal for Administrative and Economic Sciences, 3*(43), Tikrit University, Iraq.
3- Amin, S. Z. O. (2022). The role of strategic auditing in reducing financial distress of companies: A study on a selected sample of Iraqi companies. *Business Economics Journal, 2*(2), Northern Technical University, Kirkuk Technical Institute, Iraq.
4- Benyamina, I. (2018). *Strategic auditing and its role in improving the performance of economic institutions: A field study on a sample of economic institutions* (Doctoral dissertation). Ahmed Draia University–Adrar, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Algeria.
5- Jaf, R. A. S., Abdulrahman, M. M., & Hamad, S. A. (2024). The importance of applying strategic auditing methods and their reflection on improving the quality of financial reports. *Polytechnic Journal of Humanities and Social Sciences, 4*(2), Salahaddin University, College of Administration and Economics, Erbil, Iraq.
6- Rachki, H., & Yousfi, Y. (2022). The effectiveness of strategic auditing in evaluating the performance of economic institutions in Adrar Province (Published master's thesis). Ahmed Draia University–Adrar, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Algeria.
7- Ramzi, F. A. M. (2013). Management by transparency among directors of education offices in Makkah region from the perspectives of managers and supervisors (Master's thesis). College of Education, Umm Al-Qura University, Saudi Arabia.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

1- Adams, C.A., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, pp. 97–115.
2- Arab Reform Initiative. (2022). *Iraq at the COP: A misguided environmental doctrine*. Retrieved September 10, 2025, from https://www.arab-reform.net/publication/iraq-at-the-cop-a-misguided-environmental-doctrine/
3- Aversano, N.; Christiaens, J. "Environmental Transparency and Accountability in the Public Sector." Journal of Public Budgeting, 2021
4- Behn, B. K.; Riley, R. Strategic Auditing and Accountability in the Public Sector. Public Administration Review, 2017.
5- Extractive Industries Transparency Initiative (EITI). (2024). Iraq validation report 2024. Retrieved September 10, 2025, from https://eiti.org/documents/iraq-2024-validation-report.
6- Gendron, Y.; Spira, L. "Strategic Auditing and Organizational Accountability." Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2018
7- Grundy, Tony (2007), Strategic Audit: Why It's Vital To Give Your Strategy A Health Check? Gale, Cengage Learning, Chartered Institute London, Uk. Of Management Accountants (Cima). Strategic
8- International Budget Partnership. (2023). *Open Budget Survey 2023: Iraq country results*. Retrieved September 10, 2025, from https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results/2023/iraq
9- OECD (2017). OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises. OECD Publishing, Paris.
10- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification.* Oxford University Press, Oxford, UK.
11- Reporters Without Borders. (2022). *Press freedom index: Iraq country report*. Retrieved September 10, 2025, from https://bti-project.org/en/reports/country-report/IRQ
12- The Guardian. (2024, January 22). *UNDP Iraq bribery claims in aid projects*. Retrieved September 10, 2025, from https://www.theguardian.com/global-development/2024/jan/22/united-nations-development-programme-undp-bribery-claims-iraq-aid-project
13- Transparency International. (2023). *Corruption perceptions index 2023*. Retrieved September 10, 2025, from https://www.transparency.org/en/cpi/2023
14- UNCAC Coalition. (2025). *Parallel report on Iraq: Public procurement transparency*. Retrieved September 10, 2025, from https://uncaccoalition.org/uncacparallelreportsiraq/
15- UNEP, Environmental Transparency Report, 2022 — GRI Standard 300
16- World Bank. (2025). *Iraq makes strides in extractives transparency with EITI validation milestone*. Retrieved September 10, 2025, from https://www.worldbank.org/en/news/feature/2025/05/14/iraq-makes-strides-in-extractives-transparency-with-eiti-validation-milestone
17- www.Karpedium.com