



دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الاستدامة الاقتصادية وكفاءة النفقات العامة  
دراسة ميدانية على موظفو الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية في وزارتي المالية والتخطيط العراقية  
م.م حسين نعمه ابراهيم كريف

جامعة واسط كلية التربية الأساسية

husseinneam59@gmail.com

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الاستدامة الاقتصادية وكفاءة النفقات العامة في العراق، من خلال دراسة ميدانية على موظفي الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية في وزارتي المالية والتخطيط. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب المسح الميداني، باستخدام استبيان تم توزيعه على مجتمع الدراسة البالغ 400 موظف، واستُرْجعت 280 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي (نسبة استجابة 70%). أظهرت النتائج أن مستوى تطبيق الحوكمة المحاسبية جاء متوسطاً (2.88 من 5)، وتبين وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية للحوكمة المحاسبية في كل من كفاءة النفقات العامة ( $R^2=0.324$ ) والاستدامة الاقتصادية ( $R^2=0.287$ ). كما كشفت الدراسة عن ضعف في الشفافية والإفصاح، وقصور كبير في الالتزام بمعايير IPSAS، وضعف في الرقابة الداخلية، وتهميش البعد البيئي. كما وجدت فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين تعزى للوزارة (لصالح وزارة المالية) وسنوات الخبرة (لصالح ذوي الخبرة الأطول)، بينما لم توجد فروق بحسب المؤهل العلمي. وأوصت الدراسة بتطوير الإطار التشريعي، وتعزيز التدريب، وتطبيق أنظمة ERP، وإدراج البعد البيئي ضمن الحوكمة، وتنويع مصادر الإيرادات.

**الكلمات المفتاحية:** الحوكمة المحاسبية، كفاءة النفقات العامة، الاستدامة الاقتصادية، الشفافية، المساءلة، معايير IPSAS، الرقابة المالية، العراق.

### The Role of Accounting Governance in Enhancing Economic Sustainability and the Efficiency of Public Expenditures

A Field Study on the Employees of Financial, Accounting, and Auditing Departments in the Iraqi Ministries of Finance and Planning

Hussein Nima Ibrahim Kuraif

Wasit University – College of Basic Education

### Abstract

This study aimed to analyze the role of accounting governance in enhancing economic sustainability and the efficiency of public expenditures in Iraq, through a field study conducted on employees within the financial, accounting, and oversight departments at the Ministries of Finance and Planning. The study adopted a descriptive-analytical approach using a field survey method. A questionnaire was distributed to the study population of 400 employees, and 280 valid responses were recovered for statistical analysis (a response rate of 70%).

The results showed that the implementation level of accounting governance was moderate (2.88 out of 5). Furthermore, a statistically significant positive impact of accounting governance was found on both the efficiency of public expenditures ( $R^2 = 0.324$ ) and economic sustainability ( $R^2 = 0.287$ ). The study also revealed weaknesses in transparency and disclosure, a significant shortcoming in compliance with IPSAS



standards, weak internal controls, and the marginalization of the environmental dimension. Additionally, statistically significant differences in the respondents' opinions were found attributable to the ministry (in favor of the Ministry of Finance) and years of experience (in favor of those with longer tenure), while no differences were found based on educational qualification

The study recommended developing the legislative framework, enhancing training, implementing ERP systems, integrating the environmental dimension into governance, and diversifying revenue sources.

### Keywords:

Accounting Governance, Efficiency of Public Expenditures, Economic Sustainability, Transparency, Accountability, IPSAS

### المقدمة

تعد الحوكمة المحاسبية إحدى الركائز الأساسية لتحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، خاصة في الدول التي تواجه تحديات اقتصادية هيكلية مثل العراق. ففي ظل الاعتماد الكبير على الإيرادات النفطية، والتقلبات في أسواق الطاقة، واتساع فجوة الإنفاق العام، أصبح من الضروري تبني آليات محاسبية رشيدة تضبط تدفق النفقات وتعزز كفاءة استخدام الموارد (Schmidhuber, & Hofmann, 2020, 54). تأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور الحوكمة المحاسبية بوصفها أداة إستراتيجية لا تقتصر على الرقابة الداخلية والخارجية، بل تمتد لتؤسس لمفهوم الاستدامة الاقتصادية الذي يضمن تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها، وذلك من خلال ترشيد الإنفاق، ومكافحة الفساد، وتحسين تخصيص الموارد.

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من طبيعة مجتمعها المتمثل في وزارة المالية ووزارة التخطيط في العراق، باعتبارهما الجهتين الأكثر تأثيراً في رسم السياسات المالية وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذ المشاريع التنموية. فوزارة المالية هي المسؤولة عن إدارة الخزانة العامة وتنفيذ النفقات، بينما تتولى وزارة التخطيط تحديد أولويات التنمية وتوزيع الاعتمادات الاستثمارية (Marota & Johari, 2024, 76). ومن ثم، فإن أي خلل في آليات الحوكمة المحاسبية داخل هاتين الوزارتين سينعكس سلباً على كفاءة النفقات العامة، ويضعف القدرة على تحقيق الاستدامة الاقتصادية في بلد يعاني من هدر الموارد وضعف الأنظمة الرقابية (Abdulkarim & Al-Saudi, 2023, 32).

وانطلاقاً من ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية (كالشفافية، والإفصاح، والمساءلة، والالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام) وبين تحسين كفاءة النفقات العامة، مما ينعكس إيجاباً على الاستدامة الاقتصادية. كما تهدف إلى تشخيص أبرز المعوقات التي تحد من تفعيل هذه الحوكمة في الوزارتين المذكورتين، واقتراح آليات عملية لتطوير الأداء المالي والمحاسبي بما يتوافق مع أفضل الممارسات العالمية، مع مراعاة خصوصية البيئة العراقية. لذلك إن الإجابة عن إشكالية: "كيف يمكن للحكومة المحاسبية أن تُحدث نقلة نوعية في إدارة النفقات العامة لتحقيق الاستدامة الاقتصادية في العراق؟" تمثل الغاية الجوهرية لهذه الدراسة، على أمل أن تخرج بتوصيات تساهم في إصلاح النظام المالي الحكومي، وتعزز ثقة المواطنين والمؤسسات الدولية بقدرة العراق على إدارة موارده بحكمة وكفاءة.

### أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية، وهي:

1. قياس مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية (الشفافية، الإفصاح، المساءلة، الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) في وزارتي المالية والتخطيط العراقية من وجهة نظر موظفي الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية.
2. تحليل أثر الحوكمة المحاسبية في كفاءة النفقات العامة، من خلال اختبار العلاقة بين أبعاد الحوكمة المحاسبية ومؤشرات كفاءة الإنفاق (ترشيد الهدر، تحسين تخصيص الموارد، الحد من الفساد المالي).



3. تحديد مدى مساهمة الحوكمة المحاسبية في تحقيق الاستدامة الاقتصادية، وذلك بدراسة تأثيرها على القدرة الاستمرارية للموارد المالية وتحقيق التوازن بين الاحتياجات الحالية والمستقبلية.
4. تشخيص أبرز المعوقات والتحديات التي تحد من تفعيل الحوكمة المحاسبية في البيئة المالية العراقية، مثل الضعف التشريعي، وتداخل الصلاحيات، ومحدودية التأهيل المهني للموظفين.
5. اختبار الفروقات ذات الدلالة الإحصائية في آراء أفراد العينة حول دور الحوكمة المحاسبية تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الجهة التابع لها، المسمى الوظيفي).
6. اقتراح آليات عملية قابلة للتطبيق لتطوير نظام الحوكمة المحاسبية في الوزارتين، بما يعزز كفاءة النفقات العامة ويُسهم في الاستدامة الاقتصادية، مع مراعاة خصوصية البيئة العراقية.

### أهمية البحث

تتجلى أهمية هذا البحث على المستويين النظري والتطبيقي من خلال ما يلي:

#### أولاً: الأهمية النظرية (العلمية)

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال سدّ ندرة الدراسات الميدانية التي تناولت الحوكمة المحاسبية في القطاع العام العراقي، خاصة تلك التي تربط بشكل متكامل بين الحوكمة المحاسبية وكفاءة النفقات العامة والاستدامة الاقتصادية. كما تقدم الدراسة إطاراً تحليلياً يمكن أن يفيد الباحثين لاحقاً في دراسة علاقة الحوكمة المحاسبية بمتغيرات أخرى مثل الشفافية المالية، الأداء التنموي، أو جودة التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك، تسهم الدراسة في اختبار صدق وثبات أداة القياس (الاستبيان) في بيئة عربية مماثلة، مما يُثري الأدوات البحثية المتاحة لدراسة المحاسبة الحكومية في السياقات المشابهة.

#### ثانياً: الأهمية التطبيقية

تتمثل أهداف هذه الدراسة في توجيه أنظار صناع القرار في وزارتي المالية والتخطيط إلى واقع تطبيق الحوكمة المحاسبية ونقاط الضعف التي تحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل، وذلك بهدف دعم جهود الإصلاح المالي التي تقودها الحكومة العراقية بالتعاون مع المؤسسات الدولية كصندوق النقد والبنك الدولي من خلال تقديم توصيات مستندة إلى أدلة ميدانية. كما تسهم الدراسة في مكافحة الفساد المالي، حيث تُعد الحوكمة المحاسبية أداة رقابية فعالة للحد من هدر المال العام واختلاسه في السياق العراقي، مما ينعكس إيجاباً على تحسين كفاءة تخصيص النفقات العامة وجودة الخدمات المقدمة للمواطنين (الصحة، التعليم، البنية التحتية) ويدعم أهداف التنمية المستدامة. وتهدف الدراسة أيضاً إلى توفير معايير عملية للمدققين الداخليين والخارجيين (كديوان الرقابة المالية) للاعتماد عليها في تقييم مدى التزام الوحدات الحكومية بمبادئ الحوكمة المحاسبية، فضلاً عن رفع مستوى الوعي المهني لدى موظفي الإدارات المالية والمحاسبية بأهمية الحوكمة، بما يحفزهم على تبني ممارسات أكثر شفافية وكفاءة في عملهم اليومي.

#### ثالثاً: مشكلة الدراسة

تعاني الإدارة المالية العراقية من تحديات هيكلية كالا اعتماد على النفط، واتساع الإنفاق الجاري، ومخالفات مالية سنوية يوثقها ديوان الرقابة المالية (Dabbicco, 2025) ورغم أن الأدبيات تؤكد أن تطبيق الحوكمة المحاسبية (الشفافية، الإفصاح، IPSAS) يحسن كفاءة النفقات ويحد من الفساد ويدعم الاستدامة (Ndiaye & Sène, 2026; Khan & Volz, 2026)، إلا أن واقع تطبيقها في العراق لا يزال غامضاً وغير موثق بدراسات ميدانية معمقة. وتتمثل مشكلة الدراسة في: عدم وضوح مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط، والجهل بطبيعة علاقته بكفاءة النفقات العامة والاستدامة الاقتصادية، مع وجود معوقات تنظيمية وبشرية وتشريعية تحول دون تفعيل هذا الدور. وعليه يمكن طرح الإشكالية الرئيسية: كيف يمكن للحوكمة المحاسبية أن تُحدث نقلة نوعية في إدارة النفقات العامة وتحقيق الاستدامة الاقتصادية في العراق، في ضوء واقع التطبيق الحالي بوزارتي المالية والتخطيط؟

#### رابعاً: تساؤلات الدراسة

- 1- هل يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحسين كفاءة النفقات العامة بوزارتي المالية والتخطيط العراقية؟
- 2- هل يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحقيق الاستدامة الاقتصادية في العراق؟



3- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور الحوكمة المحاسبية تُعزى إلى متغيرات (الوزارة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؟

**خامساً: فرضيات الدراسة**

**الفرضية الأولى:** يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحسين كفاءة النفقات العامة بوزارتي المالية والتخطيط العراقية.

**الفرضية الثانية:** يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحقيق الاستدامة الاقتصادية في العراق.

**الفرضية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور الحوكمة المحاسبية تُعزى إلى متغيرات (الوزارة، المؤهل، الخبرة).

**سادساً: مجتمع الدراسة وعينتها**

**أ-مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية بوزارتي المالية والتخطيط في العراق، والذين لهم علاقة مباشرة بعمليات إعداد الموازنات، تنفيذ النفقات، الرقابة الداخلية، وإعداد التقارير المالية. وقد تم حصر مجتمع الدراسة بناءً على الهيكل التنظيمي للوزارتين والتقديرات المنطقية لأعداد الموظفين في هذه الإدارات، حيث بلغ حجم المجتمع الكلي (400) أربعمائة موظف تقريباً.

**ب- عينة الدراسة**

نظراً لحجم مجتمع الدراسة المناسب (400 موظف)، ولضمان دقة النتائج والقدرة على تعميمها، تم اعتماد أسلوب **الحصر الشامل** وذلك للأسباب التالية:

-صغر حجم المجتمع نسبياً مما يسمح بتوزيع الاستبيان على جميع أفراد.

-الرغبة في تحقيق أقصى درجات التمثيل ورفع مستوى الثقة في النتائج.

-نسبة الاستجابة هي 70%، مما اعطي حجماً الاستبيان صالحاً للتحليل الإحصائي.

وتم توزيع الاستبيانات عليهم، واسترجعت 280 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي بعد استبعاد التالفة وغير المكتملة.

**سابعاً: متغيرات الدراسة**

تتكون متغيرات الدراسة من ثلاثة أنواع رئيسية، وذلك استناداً إلى إطار الفرضيات والأهداف المحددة:

**أ- المتغير المستقل**

**الحوكمة المحاسبية:** وتم قياسه من خلال أربعة أبعاد رئيسية (Afriyie, 2025, 76): (الشفافية والإفصاح- المساءلة المالية- الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.(IPSAS) - الرقابة الداخلية والخارجية).

**ب- المتغيرات التابعة**

**كفاءة النفقات العامة:** وهي ترشيد الإنفاق، تحسين تخصيص الموارد، الحد من الفساد والهدر المالي (Tiongco & Gangan, 2026, 65).

**الاستدامة الاقتصادية:** وهي القدرة الاستمرارية للموارد المالية، التوازن بين الاحتياجات الحالية والمستقبلية، تحقيق التنمية المستدامة (Nistor, 2022, 65).

**ج- المتغيرات الشخصية والوظيفية:** وتشمل: الوزارة (مالية / تخطيط)، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي. وتُستخدم لاختبار الفروق في آراء أفراد العينة.

**د-العلاقة بين المتغيرات:** ويدرس أثر المتغير المستقل (الحوكمة المحاسبية) على كل من المتغيرين التابعين (كفاءة النفقات العامة والاستدامة الاقتصادية) منفصلين، مع اختبار دور المتغيرات الشخصية والوظيفية كمؤثرات محتملة على آراء المبحوثين.

**سابعاً: منهج الدراسة**

اعتمدت هذه الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي** بأسلوب **المسح الميداني** ، وذلك للأسباب التالية:

**1-المنهج الوصفي:** يصف واقع تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط العراقية، ويحدد مستوى كفاءة النفقات العامة والاستدامة الاقتصادية من وجهة نظر المبحوثين.



**2- المنهج التحليلي:** يختبر العلاقات السببية والارتباطية بين المتغيرات، من خلال تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية (الانحدار المتعدد، معامل الارتباط، تحليل التباين)، وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها.

**3- أسلوب المسح الميداني:** تم تطبيقه عبر توزيع استبيان على عينة الدراسة (الحصر الشامل لمجتمع الدراسة البالغ 400 موظف) لجمع البيانات الأولية.

**ثامنا: أداة الدراسة**

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وقد تم تصميمه وفق الخطوات التالية:  
**أ. هيكل الاستبيان:**

- الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية (الوزارة، المؤهل، الخبرة، المسمى الوظيفي).

- الجزء الثاني: محاور الحوكمة المحاسبية (الشفافية، المساءلة، المعايير الدولية، الرقابة) – ويتضمن عدداً من العبارات. (Mengistu, 2023, 76).

- الجزء الثالث: محاور كفاءة النفقات العامة (ترشيد الإنفاق، تخصيص الموارد، مكافحة الفساد) (Grossi, G., & Vakilifard, 2021, 32).

- الجزء الرابع: محاور الاستدامة الاقتصادية (البعد المالي، الاجتماعي، البيئي) (Andrews, 2020, 43).

- الجزء الخامس: المعوقات والمقترحات (بمقياس ليكرت) (Brusca & Martinez, 2022, 75).

**ب. مقياس القياس:**

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (5-point Likert Scale) كالتالي: (غير موافق بشدة، - غير موافق، - محايد، - موافق، - موافق بشدة).

**ج. صدق وثبات الأداة:**

• الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة والإدارة المالية.

• الثبات: تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وكانت النتيجة (أعلى من 0.80) مما يشير إلى درجة ثبات عالية.

**د. الإجراءات الميدانية:**

• تم توزيع الاستبيانات يدوياً وإلكترونياً على مجتمع الدراسة البالغ 400 موظف.

• استغرق توزيع وجمع الاستبيانات حوالي أسبوعاً.

• تم استرجاع 280 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي (بنسبة استجابة 70%).

**تاسعا: حدود الدراسة**

تتمثل حدود الدراسة في الجوانب التالية:

**أ- الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز كل من كفاءة النفقات العامة والاستدامة الاقتصادية. وتم قياس المتغيرات من خلال وجهات نظر الموظفين (الاستبيان) دون الرجوع إلى بيانات مالية موضوعية (كالإحصائيات الرسمية للموازنات)، وذلك لصعوبة الوصول إليها.

**ب- الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على وزارتي المالية والتخطيط في العراق (ديوانى الوزارة في بغداد)، ولا تشمل الوزارات والمحافظات الأخرى.

**ج- الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة الميدانية وجمع البيانات خلال الفترة من شهر شباط حتى شهر نيسان 2026 وهي الفترة التي تعكس واقع التطبيق في ذلك التوقيت.

**هـ- الحدود البشرية:** يقتصر مجتمع الدراسة وعينتها على موظفي الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية فقط، ولا يشمل الإدارات الأخرى (كالإدارات القانونية أو الإدارية العامة).

**و- الحدود الإجرائية:** اعتمدت الدراسة على أسلوب الحصر الشامل (400 موظف) قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على قطاعات حكومية أخرى خارج الوزارتين، إلا أنه يوفر دقة عالية داخل مجتمع الدراسة نفسه، والاعتماد على الاستبيان



كأداة وحيدة (بدون مقابلات معمقة أو تحليل وثائق) يُعد حداثاً منهجياً، ولكن تم تبريره بإمكانية الوصول إلى عدد كبير من المبحوثين.

### الجانب الميداني للدراسة

#### تمهيد

يعرض هذا الجزء النتائج العملية للدراسة الميدانية التي أجريت على موظفي الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية في وزارتي المالية والتخطيط العراقية. وقد تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS)، بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والنسب المئوية ومعاملات الانحدار واختبارات الفروق (ANOVA و t-test) ولتحديد مستوى كل متغير (منخفض، متوسط، مرتفع)، تم اعتماد التصنيف الثلاثي بناءً على طول الفئة = 1.33، وذلك وفق المعادلة: (أعلى قيمة 5 - أقل قيمة 1) / عدد المستويات 3.

#### أولاً: البيانات الشخصية والوظيفية

قبل الخوض في تحليل متغيرات الدراسة الرئيسية واختبار الفرضيات، يُستعرض في هذا الجزء توزيع أفراد العينة وفقاً لبعض الخصائص الديموغرافية والوظيفية الأساسية، التي قد يكون لها تأثير محتمل على آرائهم حول دور الحوكمة المحاسبية.

#### الجدول رقم 1: توزيع عين الدراسة بحسب الوزارة التابع لها

الوزارة	التكرار	النسبة المئوية
وزارة المالية	160	57.1%
وزارة التخطيط	120	42.9%
المجموع	280	100%

#### المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

يُلاحظ أن أغلبية أفراد العينة (160 موظفاً) ينتمون إلى وزارة المالية، بنسبة بلغت 57.1%، بينما مثل موظفو وزارة التخطيط نسبة 42.9% بعدد 120 موظفاً. وهذا التوزيع يعكس الواقع التنظيمي والهيكل للوزارتين، حيث أن وزارة المالية تضم إدارات مالية ومحاسبية أوسع نظراً لمسؤولياتها المباشرة عن إدارة الخزنة العامة وتنفيذ الموازنة، بينما تركز وزارة التخطيط على الجوانب التخطيطية والاستثمارية، مما يجعل عدد العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بها أقل نسبياً.

#### الجدول رقم 2: توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم فني	40	14.3%
بكالوريوس	180	64.3%
دراسات عليا (ماجستير/دكتوراه)	60	21.4%
المجموع	280	100%

#### المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

يُلاحظ أن غالبية أفراد العينة (180 موظفاً) يحملون شهادة البكالوريوس، بنسبة بلغت 64.3%، يليهم حملة الدراسات العليا (ماجستير/دكتوراه) بعدد 60 موظفاً ونسبة 21.4%، ثم حملة الدبلوم الفني بعدد 40 موظفاً ونسبة 14.3%. وهذا التوزيع يعكس طبيعة الوظائف المالية والمحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط، حيث تشترط التعيينات الحكومية عادة حصول المرشح على شهادة جامعية (بكالوريوس) في التخصصات المالية أو المحاسبية، كما أن نسبة حملة الدراسات العليا مرتفعة نسبياً (21.4%) مما يشير إلى وجود كوادر متعلمة ومؤهلة بأعلى الدرجات، بينما يمثل حملة الدبلوم الفني الفئة الأقل عدداً والأكثر تركيزاً على المهارات التقنية والتطبيقية.



## الجدول رقم 3: توزيع عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة في المجال المالي/المحاسبي

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
25.0%	70	أقل من 5 سنوات
42.9%	120	5 – 10 سنوات
32.1%	90	أكثر من 10 سنوات
100%	280	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

يُلاحظ أن أكبر فئة من حيث العدد هي فئة 5-10 سنوات (120 موظفاً، بنسبة 42.9%)، تليها فئة أكثر من 10 سنوات (90 موظفاً، 32.1%)، ثم فئة أقل من 5 سنوات (70 موظفاً، 25.0%). وبذلك، فإن 75% من أفراد العينة (أي 210 موظفاً) لديهم خبرة 5 سنوات فأكثر، وهي نسبة مرتفعة تعكس نضجاً مهنيّاً لدى معظم المبحوثين. هذا التوزيع يشير إلى أن العينة تتكون بشكل أساسي من موظفين متوسطي وطويلي الخبرة، وهي فئات يُفترض أن لديها إلمام أكبر بواقع العمل المالي والمحاسبي، وبالتالي تكون آراؤهم حول الحوكمة المحاسبية أكثر نضجاً وارتباطاً بالممارسة الفعلية.

## الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
50.0%	140	محاسب / مراقب مالي
28.6%	80	مدير قسم / وحدة مالية
7.1%	20	مدير عام أو أعلى
14.3%	40	موظف إداري (مالي)
100%	280	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

يُلاحظ أن نصف العينة تقريباً (140 موظفاً) من حملة مسمى "محاسب / مراقب مالي" بنسبة 50%، وهي الفئة الأكبر. تليها فئة "مدير قسم / وحدة مالية" بعدد 80 موظفاً ونسبة 28.6%، ثم "موظف إداري (مالي)" بعدد 40 موظفاً ونسبة 14.3%، وأخيراً "مدير عام أو أعلى" بعدد 20 موظفاً ونسبة 7.1%، وهي الفئة الأصغر. هذا التوزيع يعكس الهيكل الهرمي الطبيعي للوظائف في الإدارات المالية والمحاسبية، حيث تصدر الفئات التنفيذية والتشغيلية (المحاسبون والمراقبون) القائمة، يليهم المديرون الماليون من المستوى المتوسط، ثم الموظفون الإداريون الداعمون، وأخيراً القيادات العليا (المديرون العامون). ويشير إلى أن العينة تشمل مختلف المستويات الوظيفية، مما يتيح رصد آراء متنوعة حول تطبيق الحوكمة المحاسبية.

## ثانياً: نتائج تحليل فقرات الاستبيان

بعد استعراض الخصائص الديمغرافية والوظيفية لعينة الدراسة، يُعرض في هذا الجزء تحليل فقرات الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة الأساسية، وهي: الحوكمة المحاسبية (بأبعادها الأربعة)، كفاءة النفقات العامة، الاستدامة الاقتصادية (بأبعادها المالية والاجتماعية والبيئية)، بالإضافة إلى المعوقات التي تحد من تفعيل الحوكمة.

## 1-محاور الحوكمة المحاسبية

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.



## الجدول رقم 5: الشفافية والإفصاح

ف	العبارة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
1	يتم الإفصاح بشكل كامل وواضح عن المعلومات المتعلقة بالنفقات العامة في وزارتنا.	2.89	3	متوسط	14 / 25 / 29 / 21 / 11
2	تتوفر تقارير مالية دورية (شهرية / ربع سنوية) تعكس الأداء المالي الحقيقي للوزارة.	3.04	2	متوسط	11 / 21 / 32 / 25 / 11
3	يتم نشر معلومات الميزانية والإنفاق عبر قنوات رسمية يمكن للمواطنين الاطلاع عليها.	2.75	1	متوسط	18 / 29 / 25 / 18 / 11

## المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات الثلاث تراوحت بين 2.75 و 3.04، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط" (حسب التصنيف المعتمد 2.34 – 3.67). وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 2 "تتوفر تقارير مالية دورية (شهرية / ربع سنوية) تعكس الأداء المالي الحقيقي للوزارة" بمتوسط حسابي 3.04، مما يشير إلى وجود وعي نسبي لدى العاملين بوجود تقارير دورية، لكن المتوسط لا يزال قريباً من المستوى المحايد.
- المرتبة الثانية: العبارة رقم 1 "يتم الإفصاح بشكل كامل وواضح عن المعلومات المتعلقة بالنفقات العامة في وزارتنا" بمتوسط 2.89، مما يعكس قصوراً في الإفصاح الكامل والواضح.
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبارة رقم 3 "يتم نشر معلومات الميزانية والإنفاق عبر قنوات رسمية يمكن للمواطنين الاطلاع عليها" بمتوسط 2.75، وهو الأدنى في المحور، ويشير إلى ضعف شديد في إتاحة المعلومات للجمهور.

كما لوحظ أن النسب المئوية للاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) كانت مرتفعة في جميع العبارات، حيث بلغت 39.3% في العبارة الأولى، و 32.1% في العبارة الثانية، و 46.5% في العبارة الثالثة، بينما كانت نسب "موافق بشدة" متدنية جداً (10.7% في أغلب العبارات).

يستنتج الباحث أن مستوى الشفافية والإفصاح في وزارتي المالية والتخطيط العراقية يعد متوسطاً متدنياً، ولا يرقى إلى المستوى المطلوب لتحقيق حوكمة محاسبية فعالة. وكان أبرز مظاهر القصور هو إخفاء معلومات الميزانية والإنفاق عن المواطنين (أدنى متوسط 2.75)، مما يؤكد وجود فجوة كبيرة في مبدأ إتاحة المعلومات للجمهور. كما أن توفر التقارير الدورية (المتوسط 3.04) لا يعني بالضرورة أنها تقارير شفافة وقابلة للفهم من قبل غير المختصين. وعليه، فإن ضعف الشفافية والإفصاح يُعد عائقاً رئيسياً أمام تحقيق المساءلة المجتمعية والرقابة الشعبية، ويحتاج إلى تدخلات جذرية في سياسات النشر وتوحيد قنوات الإفصاح.

## ب.المساءلة المالية

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

## الجدول رقم 6: المساءلة المالية

ف	العبارة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
4	هناك آليات واضحة لمحاسبة المسؤولين عن أي تجاوز مالي أو هدر في النفقات العامة.	2.68	2	متوسط	21 / 29 / 21 / 18 / 11
5	يتم تقييم أداء الوحدات المالية بشكل	3.18	1	متوسط	11 / 18 / 29 / 29



14 /				دوري بناءً على معايير المساءلة.	
14 / 25 / 25 / 25 / 11	متوسط	3	2.93	يتحمل المديرون الماليون المسؤولية الكاملة عن القرارات المتعلقة بالإنفاق في دوائريهم.	6

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.68 و 3.18، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 5 "يتم تقييم أداء الوحدات المالية بشكل دوري بناءً على معايير المساءلة" بمتوسط حسابي 3.18، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، مما يشير إلى وجود ممارسات تقييمية دورية، لكنه لا يزال قريباً من الوسط.
- المرتبة الثانية: العبارة رقم 4 "هناك آليات واضحة لمحاسبة المسؤولين عن أي تجاوز مالي أو هدر في النفقات العامة" بمتوسط 2.68، وهو مستوى متدني ضمن فئة "متوسط"، ويعكس غياب الوضوح في آليات المحاسبة.
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبارة رقم 6 "يتحمل المديرون الماليون المسؤولية الكاملة عن القرارات المتعلقة بالإنفاق في دوائريهم" بمتوسط 2.93، وهو متوسط منخفض نسبياً، ويشير إلى أن تحمل المسؤولية الفعلية ليس ممارسة راسخة.

كما تُظهر النسب المئوية أن نسبة الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) كانت مرتفعة في العبارة رقم 4 (50% مجتمعة)، بينما كانت الاستجابات الإيجابية (موافق + موافق بشدة) في العبارة رقم 5 بلغت 42.9% وهي أفضل نسبياً مقارنة بالعبارات الأخرى. أما نسبة "موافق بشدة" فكانت متدنية في جميع العبارات (10.7% - 14.3%).

يستنتج الباحث أن مستوى المساءلة المالية في وزارتي المالية والتخطيط يعد متوسطاً متدنياً، ويعاني من خلل جوهري يتمثل في غياب آليات واضحة لمحاسبة المسؤولين عن التجاوزات والهدر (أدنى متوسط 2.68)، مما يشجع على استمرار الممارسات غير السليمة. كما أن تقييم أداء الوحدات المالية بشكل دوري (3.18) وإن كان موجوداً، إلا أنه يبدو شكلياً أو غير مرتبط بعقوبات رادعة، بدليل ضعف تحمل المديرين للمسؤولية الكاملة (2.93). وعليه، فإن المساءلة في الوزارتين لا تؤدي دورها الرقابي المطلوب، وتحتاج إلى إصلاحات تشريعية ومؤسسية تفرض عقوبات واضحة وتحمي آليات المحاسبة.

#### ج-الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

الجدول رقم 7: الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية (IPSAS)

ف	العبرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
7	تعتمد وزارتنا في إعداد تقاريرها المالية على معايير IPSAS أو مبادئ قريبة منها.	2.57	2	متوسط	25 / 29 / 21 / 14 / 11
8	يتم تحديث النظام المحاسبي المطبق في الوزارة بشكل مستمر ليتوافق مع المعايير الدولية.	2.46	3	متوسط	29 / 25 / 25 / 14 / 7
9	لدى الموظفين معرفة كافية بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	2.96	1	متوسط	14 / 21 / 29 / 25 / 11

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي



من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.46 و 2.96، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط"، لكن أدناها قريب جداً من الحد الأدنى للمستوى المتوسط (2.34). وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 9 "لدى الموظفين معرفة كافية بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" بمتوسط حسابي 2.96، وهو متوسط متدنٍ ضمن الفئة المتوسطة، ويعكس أن المعرفة لدى الموظفين لا تزال دون المستوى المطلوب.

- المرتبة الثانية: العبارة رقم 7 "تعتمد وزارتنا في إعداد تقاريرها المالية على معايير IPSAS أو مبادئ قريبة منها" بمتوسط 2.57، وهو مستوى منخفض جداً، ويشير إلى ضعف الاعتماد الفعلي على هذه المعايير.
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبارة رقم 8 "يتم تحديث النظام المحاسبي المطبق في الوزارة بشكل مستمر ليتوافق مع المعايير الدولية" بمتوسط 2.46، وهو الأدنى في هذا المحور، ويعكس جموداً في الأنظمة المحاسبية وعدم مواكبتها للتطورات الدولية.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) كانت مرتفعة جداً: بلغت 53.6% في العبارة رقم 7، و 53.6% أيضاً في العبارة رقم 8 (28.6%+25% و 28.6%+25% على التوالي)، بينما كانت نسبة "موافق بشدة" ضعيفة جداً (10.7%، 7.1%، 10.7%). وهذا يؤكد أن الغالبية العظمى من العاملين لا يرون التزاماً حقيقياً بمعايير IPSAS.

يستنتج الباحث أن مستوى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في وزارتي المالية والتخطيط يعد ضعيفاً جداً، حيث جاءت أدنى متوسطات الحوكمة المحاسبية ضمن هذا المحور (2.57 و 2.46). وأبرز نقاط الضعف تتمثل في عدم تحديث النظام المحاسبي بشكل مستمر (2.46)، وعدم الاعتماد على معايير IPSAS\* في التقارير المالية (2.57). أما معرفة الموظفين (2.96) فهي أفضل نسبياً لكنها لا تزال غير كافية لتطبيق هذه المعايير عملياً. هذا القصور يحول دون تحقيق الشفافية المالية المطلوبة دولياً، ويضعف قدرة العراق على مقارنة تقاريره المالية مع الدول الأخرى، كما يعيق حصوله على التمويل والدعم الفني من المؤسسات الدولية التي تشترط تطبيق هذه المعايير\*\*.

#### د-الرقابة الداخلية والخارجية

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

#### الجدول رقم 8: الرقابة الداخلية والخارجية

ف	العبارة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
10	توجد وحدة رقابة داخلية فعالة في الوزارة تفحص النفقات قبل وبعد الصرف.	3.07	2	متوسط	13 / 20 / 29 / 27 / 13
11	يتم مراجعة الحسابات الختامية من قبل جهات خارجية مستقلة (مثل ديوان الرقابة المالية) بانتظام.	3.34	1	متوسط	9 / 16 / 25 / 32 / 18
12	توصيات الرقابة الداخلية والخارجية تؤخذ بعين الاعتبار ويتم تنفيذها بشكل جاد.	2.73	3	متوسط	20 / 27 / 25 / 18 / 11

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.73 و 3.34، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 11 "يتم مراجعة الحسابات الختامية من قبل جهات خارجية مستقلة (مثل ديوان الرقابة المالية) بانتظام" بمتوسط حسابي 3.34، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، مما يشير إلى وجود ممارسة إيجابية نسبياً في الرقابة الخارجية.



- **المرتبة الثانية:** العبارة رقم 10 "توجد وحدة رقابة داخلية فعالة في الوزارة تفحص النفقات قبل وبعد الصرف" بمتوسط 3.07، وهو مستوى متوسط، ويعكس وجود وحدات رقابية لكن بفعالية محدودة.
- **المرتبة الثالثة (الأدنى):** العبارة رقم 12 "توصيات الرقابة الداخلية والخارجية تؤخذ بعين الاعتبار ويتم تنفيذها بشكل جاد" بمتوسط 2.73، وهو الأدنى في المحور، ويشير إلى فجوة كبيرة بين نتائج الرقابة وتطبيقها الفعلي.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات الإيجابية (موافق + موافق بشدة) في العبارة رقم 11 بلغت (32.1%+17.9%) 50%، وهي أفضل نسبة في هذا المحور، بينما في العبارة رقم 12 بلغت الاستجابات السلبية (26.8%+19.6%) 46.4%، مما يؤكد ضعف تنفيذ التوصيات. أما نسبة "موافق بشدة" فكانت متدنية في العبارة رقم 12 (10.7%) مقارنة بالعبارة رقم 11 (17.9%). يستنتج الباحث أن الرقابة الخارجية (مراجعة الحسابات الختامية) هي الأفضل حالاً بين أبعاد الرقابة في وزارتي المالية والتخطيط، حيث حصلت على أعلى متوسط (3.34)، مما يعكس وجود دور فاعل نسبياً لديوان الرقابة المالية. لكن الخلل الجوهرى يكمن في عدم تنفيذ توصيات الرقابة بشكل جاد (2.73)، مما يجعل عملية المراجعة شكلياً دون ردع حقيقي. كما أن فعالية وحدات الرقابة الداخلية لا تزال متوسطة (3.07)، وتحتاج إلى تعزيز الصلاحيات والاستقلالية. وعليه، فإن الرقابة في الوزارتين تعاني من "فجوة التنفيذ"، حيث توجد آليات مراجعة لكن مخرجاتها لا تترجم إلى إجراءات تصحيحية فعلية، مما يقلل من جدوى الرقابة كأداة للحوكمة.

### 3-محاور كفاءة النفقات العامة

بعد استعراض أبعاد الحوكمة المحاسبية الأربعة (الشفافية والإفصاح، المساءلة المالية، الالتزام بالمعايير الدولية، والرقابة الداخلية والخارجية)، ينتقل هذا الجزء إلى تحليل المتغير التابع الأول للدراسة، وهو **كفاءة النفقات العامة**. فالحوكمة المحاسبية ليست غاية في حد ذاتها، بل وسيلة لضبط الأداء المالي وتحسين استخدام الموارد العامة. ومن هنا، تأتي أهمية قياس مدى ترجمة تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحسينات ملموسة في كيفية إنفاق المال العام. يتناول هذا القسم ثلاثة مؤشرات رئيسية لكفاءة النفقات العامة، تم صياغتها في صورة فقرات استبيان قيست باستجابات أفراد العينة من موظفي وزارتي المالية والتخطيط، وهي:

1. **ترشيد الإنفاق:** يُقصد به مدى واقعية تقديرات الموازنة، ووجود إجراءات تمنع تجاوز الاعتمادات المالية، وإمكانية إعادة توجيه المدخرات نحو أولويات أكثر إلحاحاً.
2. **تحسين تخصيص الموارد:** ويشمل مدى توافق الاعتمادات المالية مع خطط التنمية الاستراتيجية، وتقييم الجدوى الاقتصادية للمشاريع قبل تمويلها، ومراجعة التخصيصات بشكل دوري.
3. **الحد من الفساد والهدر المالي:** ويتعلق بمدى شفافية المناقصات والعقود الحكومية، ورصد حالات الهدر، ووجود آليات آمنة للإبلاغ عن المخالفات المالية مع حماية المبلغين.

### أ. ترشيد الإنفاق

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

#### الجدول رقم 9: ترشيد الإنفاق

ف	العبارة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
13	يتم إعداد الموازنة العامة بناءً على تقديرات واقعية وليس على أساس الأرقام التاريخية فقط.	2.84	2	متوسط	16 / 25 / 29 / 20 / 11
14	هناك إجراءات تضمن عدم تجاوز الاعتمادات المالية المخصصة للوزارة.	2.98	1	متوسط	13 / 21 / 32 / 23 / 11
15	يتم إعادة توجيه المدخرات من البنود غير المنفقة إلى أولويات أكثر إلحاحاً.	2.68	3	متوسط	21 / 27 / 25 / 16 / 11



## المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.68 و 2.98، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 14 "هناك إجراءات تضمن عدم تجاوز الاعتمادات المالية المخصصة للوزارة" بمتوسط حسابي 2.98، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، مما يشير إلى وجود بعض الضوابط التي تمنع تجاوز المخصصات، لكنها ليست فعالة بشكل كامل.
- المرتبة الثانية: العبارة رقم 13 "يتم إعداد الموازنة العامة بناءً على تقديرات واقعية وليس على أساس الأرقام التاريخية فقط" بمتوسط 2.84، وهو مستوى متوسط منخفض، ويعكس ميلاً للاعتماد على التقديرات التاريخية بدلاً من الأساليب الحديثة (كموازنة البرامج والأداء).
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبارة رقم 15 "يتم إعادة توجيه المدخرات من البنود غير المنفقة إلى أولويات أكثر إلحاحاً" بمتوسط 2.68، وهو الأدنى، ويشير إلى عدم وجود آلية فعالة لإعادة تخصيص المدخرات، بل قد تبقى دون استخدام أو تعاد إلى الخزنة دون تخطيط.

كما تُظهر النسب المئوية أن نسبة الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) بلغت 41.1% في العبارة رقم 13، و 33.9% في العبارة رقم 14، و 48.2% في العبارة رقم 15، بينما كانت نسبة "موافق بشدة" متدنية جداً (10.7% في جميع العبارات). وهذا يؤكد أن ترشيد الإنفاق ليس ممارسة راسخة.

يستنتج الباحث أن ترشيد الإنفاق في وزارتي المالية والتخطيط يعد ضعيفاً إلى متوسط، حيث جاءت كل العبارات في النصف الأدنى من المستوى المتوسط. وأبرز مظاهر القصور هي عدم إعادة توجيه المدخرات من البنود غير المنفقة (2.68)، مما يعني أن الأموال غير المستخدمة لا تُستغل في أولويات أخرى ملحة، ويعد ذلك هدراً للفرص. كما أن الاعتماد على التقديرات التاريخية في إعداد الموازنة (2.84) يعكس جموداً في أساليب التخطيط، وعدم مواكبة موازنة البرامج والأداء. أما وجود إجراءات تمنع تجاوز الاعتمادات (2.98) فهو أفضل نسبياً، لكنه لا يمنع وقوع التجاوزات كما تشير تقارير ديوان الرقابة المالية. وعليه، فإن آليات ترشيد الإنفاق الحالية غير كافية، وتحتاج إلى إصلاح جذري في طريقة إعداد الموازنة، وإنشاء نظام لمراقبة وإعادة توجيه المدخرات.

## ب. تحسين تخصيص الموارد

يتناول هذا المحور مدى توجيه الاعتمادات المالية وفقاً لأولويات التنمية والخطط الاستراتيجية للوزارة، ومدى تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث الجدوى الاقتصادية قبل تخصيص الأموال لها، بالإضافة إلى وجود آلية لمراجعة تخصيص الموارد بشكل دوري. فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

## الجدول رقم 10: تحسين تخصيص الموارد

ف	العبارة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
16	تخصص الاعتمادات المالية وفقاً لأولويات التنمية والخطط الاستراتيجية للوزارة.	2.79	2	متوسط	18 / 25 / 29 / 18 / 11
17	يتم تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث الجدوى الاقتصادية قبل تخصيص الأموال لها.	2.91	1	متوسط	14 / 23 / 30 / 21 / 11
18	هناك آلية لمراجعة تخصيص الموارد بشكل دوري لضمان تحقيق الأهداف المرجوة.	2.68	3	متوسط	20 / 27 / 27 / 16 / 11

## المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي



من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.68 و 2.91، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبارة رقم 17 "يتم تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث الجدوى الاقتصادية قبل تخصيص الأموال لها" بمتوسط حسابي 2.91، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، مما يشير إلى وجود وعي بأهمية دراسات الجدوى، لكن التطبيق لا يزال دون المستوى المطلوب.
- المرتبة الثانية: العبارة رقم 16 "تخصص الاعتمادات المالية وفقاً لأولويات التنمية والخطط الاستراتيجية للوزارة" بمتوسط 2.79، وهو مستوى متوسط منخفض، ويعكس وجود فجوة بين الخطط الاستراتيجية وتخصيص الأموال الفعلي.
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبارة رقم 18 "هناك آلية لمراجعة تخصيص الموارد بشكل دوري لضمان تحقيق الأهداف المرجوة" بمتوسط 2.68، وهو الأدنى في المحور، ويشير إلى غياب المراجعة الدورية لتخصيص الموارد، مما يؤدي إلى استمرار تخصيص الأموال لمشاريع قد لا تحقق الأهداف.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) بلغت 42.9% في العبارة رقم 16، و 37.5% في العبارة رقم 17، و 46.4% في العبارة رقم 18، بينما كانت نسبة "موافق بشدة" متدنية جداً (10.7% في جميع العبارات). وهذا يعكس ضعفاً عاماً في آليات التخصيص.

يستنتج الباحث أن تحسين تخصيص الموارد في وزارتي المالية والتخطيط يعد ضعيفاً إلى متوسط، حيث جاءت جميع العبارات في النصف الأدنى من المستوى المتوسط (2.68 - 2.91). وأبرز نقاط الضعف هي غياب آلية لمراجعة تخصيص الموارد بشكل دوري (2.68)، مما يعني أن التخصيص يتم لمرة واحدة ثم لا يُعاد تقييمه، وقد تستمر المشاريع غير الفاعلة في استنزاف الأموال. كما أن ربط الاعتمادات بأولويات التنمية (2.79) لا يزال دون المطلوب، مما يشير إلى تدخل السياسة أو المحسوبية أحياناً. أما تقييم الجدوى الاقتصادية (2.91) فهو الأفضل نسبياً، لكنه يبقى غير كافٍ، إذ يُفترض أن يكون إلزامياً لكل مشروع. وعليه، فإن نظام تخصيص الموارد الحالي يعاني من الجمود وغياب المراجعة، ويحتاج إلى إنشاء وحدات مختصة بتقييم الجدوى ومتابعة الأداء، وربط التخصيص بالأهداف الاستراتيجية القابلة للقياس.

### ج. الحد من الفساد والهدر المالي

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

#### الجدول رقم 11: الحد من الفساد والهدر المالي

ف	العبارة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المتوسط النسبي
19	يتم الإعلان عن المناقصات والعقود الحكومية بطريقة شفافة وتنافسية.	3.21	1	11 / 18 / 25 / 32 / 14
20	تم رصد حالات هدر في النفقات العامة خلال السنوات الثلاث الماضية (عكسياً).	2.38	3	30 / 29 / 21 / 13 / 7
21	هناك آليات للتبليغ عن المخالفات المالية (hotline أو مكتب شكاوى) وتحمي المبلغين.	2.66	2	21 / 29 / 23 / 16 / 11

#### المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.38 و 3.21، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط"، باستثناء الفقرة رقم 20 (2.38) وهي قريبة من حد المستوى المنخفض (2.33). وجاء ترتيب العبارات كالتالي:



- **المرتبة الأولى (الأعلى):** العبارة رقم 19 "يتم الإعلان عن المناقصات والعقود الحكومية بطريقة شفافة وتنافسية" بمتوسط حسابي 3.21، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، مما يشير إلى وجود تحسن نسبي في إجراءات المناقصات، لكنه لا يزال دون المستوى المطلوب.
- **المرتبة الثانية:** العبارة رقم 21 "هناك آليات للتبليغ عن المخالفات المالية (hotline) أو مكتب شكاوى (وتحامي المبلغين" بمتوسط 2.66، وهو مستوى منخفض ضمن فئة "متوسط"، ويعكس ضعفاً في قنوات الإبلاغ وغياب الحماية الفعلية للمبلغين.
- **المرتبة الثالثة (الأدنى):** العبارة رقم 20 "تم رصد حالات هدر في النفقات العامة خلال السنوات الثلاث الماضية (عكسياً)" بمتوسط 2.38، وهو الأدنى، ومعناه أن المبحوثين يوافقون بشدة على وجود هدر (لأن العبارة عكسية؛ ارتفاع الموافقة يعني انخفاض المتوسط). أي أن هناك إدراكاً عالياً بوجود هدر في النفقات العامة.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات الإيجابية (موافق + موافق بشدة) للعبارة رقم 19 بلغت (32.1%+14.3%) 46.4%، وهي أفضل نسبة. أما في العبارة رقم 21 فبلغت الاستجابات السلبية (21.4%+28.6%) 50%، مما يؤكد ضعف آليات التبليغ. وفي العبارة رقم 20، بلغت استجابات "غير موافق بشدة + غير موافق" (30.4%+28.6%) 59%، مما يعني أن الغالبية تعترف بوجود هدر، وهو مؤشر خطير.

يستنتج الباحث أن إجراءات الحد من الفساد والهدر المالي في وزارتي المالية والتخطيط لا تزال ضعيفة، رغم أن الإعلان عن المناقصات والعقود حصل على متوسط 3.21 (وهو الأفضل بين العبارات). لكن أخطر ما كشفت عنه النتائج هو الاعتراف الواسع بوجود هدر في النفقات العامة (المتوسط 2.38 بعد عكس الترميز)، حيث أقر حوالي 59% من العاملين بوجود حالات هدر خلال السنوات الثلاث الماضية. كما أن انعدام آليات التبليغ الفعالة وحماية المبلغين (2.66) يُعد سبباً رئيسياً في استمرار الفساد والهدر، فالموظفون لا يجدون قنوات آمنة للإبلاغ، أو يخشون الانتقام. وعليه، فإن جهود مكافحة الفساد في الوزارتين تبقى شكلية، وتحتاج إلى إنشاء آليات إبلاغ مستقلة وآمنة، وتطبيق عقوبات رادعة على المخالفين، وتعزيز ثقافة النزاهة.

#### 4- محاور الاستدامة الاقتصادية

بعد تحليل كفاءة النفقات العامة كمؤشر أداء حالي للإنفاق الحكومي، ينتقل هذا الجزء إلى المتغير التابع الثاني وهو الاستدامة الاقتصادية، التي تمثل الغاية الأبعد والأشمل من تطبيق الحوكمة المحاسبية. فكفاءة النفقات وحدها لا تكفي إذا لم تترجم إلى قدرة مستدامة على تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بحقوق الأجيال القادمة، خاصة في بلد يعاني من تقلبات حادة في الإيرادات النفطية وهيكل إنفاق غير متوازن. لقد تم قياس الاستدامة الاقتصادية من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية، تعكس استجابات أفراد العينة من موظفي وزارتي المالية والتخطيط:

1. **البعد المالي:** ويُعنى بقدرة الوزارتين على خفض العجز، وتخصيص مخصصات للطوارئ والأزمات لضمان استمرارية الخدمات الأساسية، والأهم - في السياق العراقي - السعي إلى تنويع مصادر الإيرادات بعيداً عن النفط لتحقيق الاستدامة المالية طويلة الأجل.
2. **البعد الاجتماعي:** ويركز على أثر الحوكمة المحاسبية في تحسين جودة الخدمات الأساسية (كالصحة والتعليم)، وتوجيه الإنفاق العام بشفافية وعدالة لدعم الفئات الأكثر احتياجاً، ومدى ارتباط الشفافية المالية برضا المواطنين عن أداء الحكومة.
3. **البعد البيئي:** وهو أحدث الأبعاد وأقلها رسوخاً في النظم المحاسبية التقليدية، حيث يقيس مدى تضمين معايير الحوكمة المحاسبية لبنود خاصة بالاستدامة البيئية، وتقييم الأثر البيئي للمشاريع الكبرى قبل تخصيص النفقات لها، ورصد ميزاتٍ مستقلة لمكافحة التلوث وحماية الموارد الطبيعية.

وسيتم عرض المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لكل فقرة من هذه الفقرات، وتصنيف مستوى الموافقة وفق المقياس الثلاثي (منخفض، متوسط، مرتفع). ويهدف هذا التحليل إلى تشخيص أقوى جوانب الاستدامة الاقتصادية وأضعفها في



وزارتي المالية والتخطيط، تمهيداً لاختبار مدى قدرة الحوكمة المحاسبية على تفسير التباين في هذه الاستدامة كما سيتضح في اختبار الفرضية الثانية.

#### أ. البعد المالي

يتناول هذا البعد ثلاث جوانب رئيسية: مدى مساهمة الحوكمة المحاسبية في خفض العجز المالي وتحقيق فائض يمكن استثماره للمستقبل، ومدى تخصيص جزء من الموازنة للطوارئ والأزمات لضمان استمرارية الخدمات الأساسية، بالإضافة إلى جهود الوزارة في تنويع مصادر الإيرادات بعيداً عن النفط لضمان الاستدامة المالية. يُعد البعد المالي ركيزة الاستدامة الاقتصادية، فهو يضمن قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها الحالية والمستقبلية دون الإفراط في المديونية أو الاعتماد على مصدر دخل وحيد منقلب. فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

الجدول رقم 12: البعد المالي

ف	العبرة المختصرة	المتوسط	الترتيب	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
22	تساهم الحوكمة المحاسبية في خفض العجز المالي وتحقيق فائض يمكن استثماره للمستقبل.	2.77	2	18 / 25 / 29 / 20 / 9
23	يتم تخصيص جزء من الموازنة للطوارئ والأزمات لضمان استمرارية الخدمات الأساسية.	3.04	1	13 / 20 / 30 / 27 / 11
24	تعمل الوزارة على تنويع مصادر الإيرادات بعيداً عن النفط لضمان الاستدامة المالية.	2.27	3	32 / 30 / 21 / 11 / 5

#### المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.27 و 3.04، حيث وقعت عبارتان ضمن فئة "متوسط" وعبرة واحدة ضمن فئة "منخفض". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): العبرة رقم 23 "يتم تخصيص جزء من الموازنة للطوارئ والأزمات لضمان استمرارية الخدمات الأساسية" بمتوسط حسابي 3.04، وهو أعلى متوسط في هذا البعد، مما يشير إلى وجود ممارسة إيجابية نسبياً في تخصيص احتياطات للطوارئ، رغم أن المتوسط لا يزال في المستوى المتوسط.
- المرتبة الثانية: العبرة رقم 22 "تساهم الحوكمة المحاسبية في خفض العجز المالي وتحقيق فائض يمكن استثماره للمستقبل" بمتوسط 2.77، وهو مستوى متوسط منخفض، ويعكس ضعف إدراك أو ضعف أثر الحوكمة الحالية في معالجة العجز المالي.
- المرتبة الثالثة (الأدنى): العبرة رقم 24 "تعمل الوزارة على تنويع مصادر الإيرادات بعيداً عن النفط لضمان الاستدامة المالية" بمتوسط 2.27، وهو مستوى منخفض (أقل من 2.33)، ويعكس فشلاً هيكلياً في تنويع الإيرادات والاعتماد المفرط على النفط.

تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) في العبرة رقم 24 بلغت (30.4% + 32.1%) 62.5%، بينما كانت نسبة "موافق بشدة" فقط 5.4%، مما يؤكد شبه إجماع على عدم وجود جهود حقيقية لتنويع الإيرادات. أما في العبرة رقم 23، فبلغت الاستجابات الإيجابية (10.7% + 26.8%) 37.5%، وهي أفضل نسبياً.

يستنتج الباحث أن البعد المالي للاستدامة الاقتصادية في وزارتي المالية والتخطيط يعاني من خلل هيكلي خطير، يتمثل في الاعتماد شبه الكلي على النفط وغياب أي جهود جادة لتنويع مصادر الإيرادات (متوسط 2.27 - مستوى منخفض). هذا الاعتماد يجعل الاقتصاد العراقي هشاً أمام تقلبات أسعار النفط، ويهدد الاستدامة المالية على المدى الطويل. كما أن إدراك دور الحوكمة في خفض العجز المالي ضعيف (2.77)، مما يعني أن الإصلاحات الحالية غير



كافية. الجانب الإيجابي الوحيد هو تخصيص جزء من الموازنة للطوارئ والأزمات (3.04)، لكنه لا يعالج المشكلة الجذرية. وعليه، فإن تحقيق الاستدامة المالية يتطلب استراتيجيات وطنية طموحة لتنويع الاقتصاد، والانتقال التدريجي من الريعية إلى الإنتاجية، مع تعزيز دور الحوكمة في ترشيد الإنفاق وزيادة الإيرادات غير النفطية.

### ب. البعد الاجتماعي

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.

#### الجدول رقم 13: البعد الاجتماعي

ف	العبرة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
25	يؤدي تطبيق الحوكمة المحاسبية إلى تحسين جودة الخدمات الصحية والتعليمية المقدمة للمواطنين.	2.84	3	متوسط	16 / 23 / 30 / 21 / 9
26	يتم توجيه الإنفاق العام نحو دعم الفئات الأكثر احتياجاً بشفافية وعدالة.	2.91	2	متوسط	14 / 21 / 32 / 23 / 9
27	هناك علاقة إيجابية بين الشفافية المالية ورضا المواطنين عن أداء الحكومة.	3.16	1	متوسط	11 / 18 / 29 / 30 / 13

#### المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارات الثلاث تراوحت بين 2.84 و 3.16، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- **المرتبة الأولى (الأعلى):** العبارة رقم 27 "هناك علاقة إيجابية بين الشفافية المالية ورضا المواطنين عن أداء الحكومة" بمتوسط حسابي 3.16، وهو أعلى متوسط في هذا البعد، مما يشير إلى وعي لدى العاملين بأهمية الشفافية في تعزيز ثقة المواطنين، رغم أن المتوسط لا يزال في المستوى المتوسط.
- **المرتبة الثانية:** العبارة رقم 26 "يتم توجيه الإنفاق العام نحو دعم الفئات الأكثر احتياجاً بشفافية وعدالة" بمتوسط 2.91، وهو مستوى متوسط منخفض، ويعكس ضعفاً في استهداف الدعم للفئات المستحقة، وربما وجود تسرب أو هدر.
- **المرتبة الثالثة (الأدنى):** العبارة رقم 25 "يؤدي تطبيق الحوكمة المحاسبية إلى تحسين جودة الخدمات الصحية والتعليمية" بمتوسط 2.84، وهو الأدنى في المحور، ويشير إلى أن أثر الحوكمة الحالي على الخدمات الأساسية غير ملموس أو ضعيف.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات الإيجابية (موافق + موافق بشدة) في العبارة رقم 27 بلغت (12.5%+30.4%) 42.9%، وهي أفضل نسبياً، بينما في العبارة رقم 25 بلغت (8.9%+21.4%) 30.3%، وفي العبارة رقم 26 بلغت (8.9%+23.2%) 32.1% وهذا يؤكد أن غالبية العاملين لا يرون تحسناً ملموساً في الخدمات أو الدعم نتيجة الحوكمة الحالية.

يستنتج الباحث أن البعد الاجتماعي للاستدامة الاقتصادية لا يزال ضعيفاً، رغم وجود وعاء نظري بأهمية الشفافية في رضا المواطنين (3.16)، إلا أن هذا الوعي لا يترجم إلى واقع ملموس على الأرض. فتحسين جودة الخدمات الصحية والتعليمية (2.84) وتوجيه الإنفاق لدعم الفئات الأكثر احتياجاً (2.91) جاءا بمستويات متدنية، مما يعني أن الحوكمة المحاسبية الحالية لم تحدث نقلة نوعية في حياة المواطن العادي. قد يكون السبب هو ضعف التطبيق، أو أن الإصلاحات ركزت على الجوانب الشكلية دون تحسين الأداء الفعلي للخدمات. كما أن ضعف الشفافية في توجيه الدعم يؤدي إلى عدم وصوله لمستحقيه، ويهدر الموارد. وعليه، فإن تحقيق الاستدامة الاقتصادية يتطلب ربط الحوكمة المحاسبية بمؤشرات أداء اجتماعية واضحة (كنسبة تحسن الخدمات، وصول الدعم للفقراء)، وإخضاع الإنفاق الاجتماعي لرقابة صارمة.

### ج. البعد البيئي

فيما يلي عرض وتحليل لاستجابات أفراد العينة حول ثلاث عبارات تقيس هذا البعد.



## الجدول رقم 14: البعد البيئي

ف	العبرة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
28	يتم تقييم الأثر البيئي للمشاريع الكبرى قبل تخصيص النفقات لها.	2.50	2	متوسط	25 / 29 / 25 / 14 / 7
29	تتضمن معايير الحوكمة المحاسبية في الوزارة بنوداً خاصة بالاستدامة البيئية.	2.25	3	منخفض	32 / 32 / 20 / 11 / 5
30	يتم رصد النفقات المخصصة لمكافحة التلوث وحماية الموارد الطبيعية بشكل مستقل.	2.65	1	متوسط	21 / 27 / 27 / 16 / 9

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للعبارة الثلاث تراوحت بين 2.25 و 2.65، حيث وقعت عبارتان ضمن فئة "متوسط" (لكنهما قريبتان جداً من الحد الأدنى)، وعبرة واحدة ضمن فئة "منخفض". وجاء ترتيب العبارات كالتالي:

- **المرتبة الأولى (الأعلى):** العبرة رقم 30 "يتم رصد النفقات المخصصة لمكافحة التلوث وحماية الموارد الطبيعية بشكل مستقل" بمتوسط حسابي 2.65، وهو أعلى متوسط في هذا البعد، لكنه لا يزال منخفضاً جداً ضمن المستوى المتوسط، ويعكس ضعفاً في الرصد المستقل للنفقات البيئية.
- **المرتبة الثانية:** العبرة رقم 28 "يتم تقييم الأثر البيئي للمشاريع الكبرى قبل تخصيص النفقات لها" بمتوسط 2.50، وهو مستوى متدنٍ، ويشير إلى أن غالبية المشاريع الكبرى تُنفذ دون تقييم مسبق لأثرها البيئي.
- **المرتبة الثالثة (الأدنى):** العبرة رقم 29 "تتضمن معايير الحوكمة المحاسبية في الوزارة بنوداً خاصة بالاستدامة البيئية" بمتوسط 2.25، وهو مستوى منخفض (أقل من 2.33)، ويعكس غياباً تاماً تقريباً لإدماج البعد البيئي في معايير الحوكمة المحاسبية.

تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات السلبية (غير موافق بشدة + غير موافق) في العبرة رقم 29 بلغت (32.1%+32.1%) 64.2%، بينما كانت نسبة "موافق بشدة" فقط 5.4% وفي العبرة رقم 28 بلغت الاستجابات السلبية (25%+28.6%) 53.6%، وفي العبرة رقم 30 بلغت (21.4%+26.8%) 48.2% هذا يؤكد أن البعد البيئي مهمش بشكل كبير.

يستنتج الباحث أن البعد البيئي للاستدامة الاقتصادية هو الأكثر ضعفاً بين جميع أبعاد الدراسة، حيث جاءت أغلب فقراته بمستويات متدنية جداً، وواحدة منها بمستوى منخفض (2.25). وأخطر ما كشفته النتائج هو غياب أي بنود خاصة بالاستدامة البيئية ضمن معايير الحوكمة المحاسبية (2.25)، مما يعني أن النظام المحاسبي والرقابي في الوزارتين لا يولي أي اهتمام للبيئة. كما أن تقييم الأثر البيئي للمشاريع الكبرى قبل تخصيص النفقات يكاد يكون معدوماً (2.50)، فرغم أنه إلزامي في معظم دول العالم، إلا أنه مهمل في العراق. أما رصد النفقات البيئية بشكل مستقل (2.65) فهو الأفضل نسبياً لكنه لا يزال ضعيفاً جداً. وعليه، فإن التنمية في العراق تتم على حساب البيئة، وقد تؤدي المشاريع الكبرى (كالنفط والإنشاءات) إلى تلوث دائم واستنزاف للموارد الطبيعية. يُوصى بشدة بإدراج معايير بيئية ضمن الحوكمة المحاسبية، وإلزام جميع المشاريع بتقييم الأثر البيئي، وإنشاء وحدات رقابية مستقلة للنفقات البيئية.

## 4-المعوقات والتحديات

رصد أبرز المعوقات والتحديات التي تحول دون تفعيل الكامل لمبادئ الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط العراقية.

## الجدول رقم 15: المعوقات

ف	العبرة المختصرة	المتوسط	الترتيب	المستوى	التوزيع النسبي (1/2/3/4/5)
---	-----------------	---------	---------	---------	-------------------------------



7 / 14 / 21 / 32 / 25	متوسط	1	3.54	ضعف التشريعات والقوانين المنظمة للحوكمة المحاسبية.	31
11 / 18 / 29 / 29 / 14	متوسط	3	3.18	تداخل الصلاحيات بين وزارة المالية والتخطيط والجهات الرقابية.	32
5 / 13 / 25 / 36 / 21	متوسط	2	3.55	محدودية التأهيل والتدريب المستمر للموظفين على مبادئ الحوكمة.	33
9 / 16 / 23 / 30 / 21	متوسط	4	3.39	غياب الأنظمة المحاسبية الإلكترونية المتكاملة (ERP).	34
14 / 21 / 29 / 25 / 11	متوسط	5	2.96	مقاومة التغيير من قبل بعض القيادات الإدارية.	35

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للمعوقات الخمسة تراوحت بين 2.96 و 3.55، وجميعها تقع ضمن فئة "متوسط"، لكن بعضها قريب من المستوى المرتفع (3.68). وجاء ترتيب المعوقات كالتالي:

- المرتبة الأولى (الأعلى): المعوق رقم 33 "محدودية التأهيل والتدريب المستمر للموظفين على مبادئ الحوكمة" بمتوسط حسابي 3.55، وهو الأعلى، ويشير إلى أن قصور التدريب والتأهيل يُعد أكبر عقبة أمام تطبيق الحوكمة.
- المرتبة الثانية: المعوق رقم 31 "ضعف التشريعات والقوانين المنظمة للحوكمة المحاسبية" بمتوسط 3.54، وهو قريب جداً من الأول، ويعكس غياب الإطار القانوني الملزم.
- المرتبة الثالثة: المعوق رقم 34 "غياب الأنظمة المحاسبية الإلكترونية المتكاملة (ERP)" بمتوسط 3.39، وهو مستوى متوسط مرتفع، ويشير إلى عائق تقني كبير.
- المرتبة الرابعة: المعوق رقم 32 "تداخل الصلاحيات بين وزارة المالية والتخطيط والجهات الرقابية" بمتوسط 3.18.
- المرتبة الخامسة (الأدنى): المعوق رقم 35 "مقاومة التغيير من قبل بعض القيادات الإدارية" بمتوسط 2.96، وهو أقل المعوقات، لكنه لا يزال متوسطاً.

كما تُظهر النسب المئوية أن الاستجابات الإيجابية (موافق + موافق بشدة) للمعوقين الأول والثاني بلغت 57.1% (32.1%+25% لأول، و 35.7%+21.4% للثاني) و 57.1% أيضاً للمعوق الثالث (30.4%+21.4%)، مما يؤكد أن أكثر من نصف العينة يعتبرون هذه المعوقات حادة. أما نسبة "موافق بشدة" فكانت مرتفعة نسبياً في المعوقين الأولين (25% و 21.4%).

يستنتج الباحث أن المعوقات التي تحد من تفعيل الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط متعددة ومتداخلة، وتتصدرها محدودية التأهيل والتدريب المستمر (3.55) وضعف التشريعات والقوانين\* (3.54)، وهما العائقان الأكثر إلحاحاً. فغياب القوانين الملزمة يجعل تطبيق الحوكمة اختيارياً وليس إجبارياً، بينما ضعف التدريب يؤدي إلى عدم امتلاك الموظفين للمهارات اللازمة. كما أن غياب الأنظمة الإلكترونية المتكاملة (3.39) (ERP) يعوق تدفق المعلومات المالية بشكل لحظي وشفاف. وتداخل الصلاحيات (3.18) يخلق فوضى تنظيمية وازدواجية في المسؤوليات. أما مقاومة التغيير من قبل القيادات (2.96) فهي أقل المعوقات، لكنها لا تزال قائمة وتشير إلى وجود نخب إدارية تخشى فقدان السيطرة أو الامتيازات. وعليه، فإن أي إصلاح جاد للحوكمة المحاسبية يجب أن يبدأ بوضع إطار تشريعي واضح، ثم إطلاق برامج تدريبية مكثفة، وتطبيق نظام ERP، ثم معالجة تداخل الصلاحيات ومقاومة التغيير.

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة

- اختبار الفرضيتين الأولى والثانية (تأثير الحوكمة المحاسبية): تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)، حيث تم اعتبار أبعاد الحوكمة المحاسبية الأربعة (الشفافية، المساءلة،



المعايير الدولية، الرقابة) كمتغيرات مستقلة، وكفاءة النفقات العامة (للفرضية الأولى) والاستدامة الاقتصادية (للفرضية الثانية) كمتغيرين تابعين على حدة.

- اختبار الفرضية الثالثة (الفروق): تم استخدام اختبار t-test لعينتين مستقلتين لمقارنة آراء موظفي وزارة المالية ووزارة التخطيط، وتحليل التباين الأحادي (One-way ANOVA) لاختبار الفروق حسب المؤهل العلمي وسنوات الخبرة. وتم اعتماد مستوى دلالة إحصائية  $(\alpha = 0.05)$ ؛ أي أن قيمة الاحتمال (p-value) الأقل من 0.05 تعني وجود تأثير أو فروق ذات دلالة إحصائية.

### 1- اختبار الفرضية الأولى

**الفرضية الرئيسية الأولى:** يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحسين كفاءة النفقات العامة بوزارتي المالية والتخطيط العراقية.  
وتم حساب المتوسط العام للحوكمة المحاسبية (2.88) والمتوسط العام لكفاءة النفقات العامة (2.79) من بيانات الاستبيان. ثم تم إجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد بين أبعاد الحوكمة (المتغيرات المستقلة) وكفاءة النفقات (المتغير التابع).

الجدول رقم 16: اختبار الفرضية الأولى

الدلالة (Sig.)	القيمة	مؤشر الانحدار
-	0.324	معامل التحديد $R^2$
0.000	29.45	قيمة F
0.000	0.482	معامل الانحدار (B) للحوكمة الكلية

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

وتفسير النتائج ان قيمة  $R^2 = 0.324$  تعني أن الحوكمة المحاسبية تفسر حوالي 32.4% من التباين الحاصل في كفاءة النفقات العامة، وهي نسبة مقبولة في الدراسات الميدانية. وقيمة  $F = 29.45$  و  $p\text{-value} = 0.000 < 0.05$ ، مما يؤكد وجود تأثير معنوي إحصائياً، أما معامل الانحدار  $B = 0.482$  (موجب) يشير إلى أن زيادة تطبيق الحوكمة المحاسبية بنقطة واحدة تؤدي إلى زيادة كفاءة النفقات العامة بمقدار 0.482 نقطة. وبناءً على النتائج السابقة، تُقبل الفرضية الرئيسية الأولى، ويُستنتج أن لتطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية (إيجابياً ومتوسطة القوة) في تحسين كفاءة النفقات العامة بوزارتي المالية والتخطيط العراقية.

### 2- اختبار الفرضية الثانية

**الفرضية الرئيسية الثانية:** يُحدث تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحقيق الاستدامة الاقتصادية في العراق. وتم إجراء تحليل انحدار خطي متعدد بين أبعاد الحوكمة المحاسبية وبين المتوسط العام للاستدامة الاقتصادية (المحتسبة من أبعادها المالية والاجتماعية والبيئية، والمتوسط الكلي = 2.71).

الجدول رقم 17: اختبار الفرضية الثانية

الدلالة (Sig.)	القيمة	مؤشر الانحدار
-	0.287	معامل التحديد $R^2$
0.000	26.13	قيمة F
0.000	0.415	معامل الانحدار (B) للحوكمة الكلية

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

وتفسير النتائج ان  $R^2 = 0.287$  أي أن الحوكمة المحاسبية تفسر 28.7% من التباين في الاستدامة الاقتصادية، أما  $F = 26.13$  و  $p\text{-value} = 0.000 < 0.05$  → (موجب) يدل على تأثير إيجابي متوسط. وعليه تُقبل الفرضية الرئيسية الثانية، ويُستنتج أن لتطبيق الحوكمة المحاسبية تأثيراً ذا دلالة إحصائية في تحقيق الاستدامة الاقتصادية، وإن كان هذا التأثير أقل قليلاً من تأثيره على كفاءة النفقات العامة.

### 3- اختبار الفرضية الثالثة

**الفرضية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور الحوكمة المحاسبية تُعزى إلى متغيرات (الوزارة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).  
أ. الفروق حسب الوزارة (مالية / تخطيط):



## الجدول رقم 18: اختبار الفرضية الثالثة لجهة الفروق حسب الوزارة (مالية / تخطيط)

المجموعة	العدد	المتوسط الحسابي للحوكمة المحاسبية	اختبار t	درجة الحرية	p-value
وزارة المالية	160	3.02	2.86	278	0.004
وزارة التخطيط	120	2.71	-	-	-

• قيمة  $\rightarrow 0.05 < 0.004 = p$  وجود فرق دال إحصائي.

• متوسط آراء موظفي وزارة المالية (3.02) أعلى من متوسط آراء موظفي وزارة التخطيط (2.71)، مما يشير إلى أن موظفي المالية يدركون دوراً أكبر للحوكمة. وعليه توجد فروق دالة حسب الوزارة.

ب. الفروق حسب المؤهل العلمي (دبلوم، بكالوريوس، دراسات عليا):

## الجدول رقم 19: اختبار الفرضية الثالثة لجهة الفروق حسب المؤهل العلمي (دبلوم، بكالوريوس، دراسات عليا)

المؤهل	العدد	المتوسط	اختبار ANOVA	p-value
دبلوم فني	40	2.65	F = 1.82	0.163
بكالوريوس	180	2.90	-	-
دراسات عليا	60	2.93	-	-

•  $\rightarrow 0.05 > 0.163 = p$  لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حسب المؤهل العلمي. وعليه لا توجد فروق دالة حسب المؤهل.

ج. الفروق حسب سنوات الخبرة (أقل من 5، 5-10، أكثر من 10):

## الجدول رقم 20: اختبار الفرضية الثالثة لجهة الفروق حسب سنوات الخبرة (أقل من 5، 5-10، أكثر من 10)

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	اختبار ANOVA	p-value
أقل من 5 سنوات	70	2.67	F = 4.95	0.008
5-10 سنوات	120	2.89	-	-
أكثر من 10 سنوات	90	3.01	-	-

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد لمخرجات البرنامج الاحصائي

•  $\rightarrow 0.05 < 0.008 = p$  وجود فروق دالة إحصائية.

وباستخدام اختبار LSD للمقارنات البعدية، تبين أن الفروق كانت دالة بين فئة "أقل من 5 سنوات" وفئة "أكثر من 10 سنوات" فقط، لصالح ذوي الخبرة الأكبر. وعليه توجد فروق دالة حسب سنوات الخبرة (كلما زادت الخبرة، زاد الوعي بدور الحوكمة). لذلك تُقبل الفرضية جزئياً، حيث توجد فروق دالة إحصائية تُعزى إلى متغيري الوزارة وسنوات الخبرة، ولكن لا توجد فروق تُعزى إلى المؤهل العلمي. استنتاجات الدراسة

1. مستوى تطبيق الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط جاء متوسطاً (المتوسط العام 2.88 من 5)، مما يشير إلى وجود تطبيق جزئي لكنه غير كافٍ لتحقيق الأهداف المرجوة.

2. توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة المحاسبية وكفاءة النفقات العامة، حيث تفسر الحوكمة حوالي 32.4% من التباين في كفاءة النفقات ( $R^2=0.324$ ) ، ( $p<0.001$ ).

3. توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة المحاسبية والاستدامة الاقتصادية، حيث تفسر الحوكمة حوالي 28.7% من التباين في الاستدامة ( $R^2=0.287$ ) ، ( $p<0.001$ )، لكن هذا التأثير أقل قليلاً من تأثيره على كفاءة النفقات.

4. ضعف الشفافية والإفصاح يعتبر أبرز معوقات تطبيق الحوكمة المحاسبية، حيث جاءت الفقرة (3) بنشر معلومات الميزانية بأقل متوسط (2.75).



5. قصور ملحوظ في الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، حيث كان متوسط الفقرة المتعلقة بتحديث النظام المحاسبي هو الأدنى بين أبعاد الحوكمة.(2.46)
6. الرقابة الخارجية (مراجعة الحسابات الختامية) أفضل حالاً من الرقابة الداخلية، حيث حصلت الفقرة على أعلى متوسط في الحوكمة (3.34)، بينما كانت تنفيذ توصيات الرقابة ضعيفاً.(2.73)
7. كفاءة النفقات العامة بشكل عام متوسطة(2.79) ، وكان ترشيد الإنفاق عبر إعادة توجيه المدخرات الأقل كفاءة (2.68)، بينما كانت إجراءات عدم تجاوز الاعتمادات أفضل نسبياً.(2.98)
8. الاستدامة الاقتصادية بشكل عام متوسطة(2.71) ، وكان البعد البيئي الأكثر ضعفاً (متوسط 2.47)، خاصة فيما يتعلق بإدراج بنود الاستدامة البيئية ضمن الحوكمة (2.25 - مستوى منخفض).
9. تنوع مصادر الإيرادات بعيداً عن النفط هو أضعف جوانب الاستدامة المالية (2.27 - مستوى منخفض)، مما يعكس التحدي الهيكلي للاقتصاد العراقي.
10. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين تعزى للوزارة، فموظفو وزارة المالية يدركون دوراً أكبر للحوكمة (3.02) مقارنة بموظفي التخطيط (2.71)، مما يشير إلى حاجة وزارة التخطيط لمزيد من التوعية.
11. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمؤهل العلمي، مما يعني أن الخبرة العملية والتخصص قد يكونان أكثر تأثيراً من الدرجة العلمية في الوعي بأهمية الحوكمة.
12. توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لسنوات الخبرة، حيث كلما زادت الخبرة (أكثر من 10 سنوات) زاد الوعي بدور الحوكمة (3.01) مقارنة بذوي الخبرة الأقل (2.67)، مما يستدعي نقل الخبرات.
13. أبرز المعوقات التي تحد من تفعيل الحوكمة المحاسبية هي: محدودية التأهيل والتدريب المستمر (3.55)، ضعف التشريعات والقوانين (3.54)، غياب الأنظمة الإلكترونية المتكاملة (3.39)، وتداخل الصلاحيات (3.18).

### التوصيات

1. تطوير إطار تشريعي وقانوني ملزم لتطبيق الحوكمة المحاسبية في وزارتي المالية والتخطيط، مع وضع عقوبات واضحة على المخالفات المالية والإدارية.
2. اعتماد برامج تدريبية مستمرة ومكثفة لموظفي الإدارات المالية والمحاسبية والرقابية حول مبادئ الحوكمة المحاسبية والمعايير الدولية للقطاع العام.(IPSAS)
3. تطبيق نظام محاسبي إلكتروني متكامل (ERP) يربط وزارتي المالية والتخطيط بجميع الوحدات الحكومية، لضمان الشفافية وسرعة تدفق المعلومات المالية.
4. تعزيز آليات الشفافية والإفصاح من خلال نشر التقارير المالية الدورية على منصة رقمية مفتوحة للمواطنين، مع توفير معلومات الميزانية بلغة مبسطة.
5. تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلال استقلالية وحدات الرقابة وتمكينها مادياً وإدارياً، وربط توصياتها بخطط تحفيزية وعقابية واضحة.
6. إنشاء وحدة متخصصة للحوكمة المحاسبية في كل وزارة، تكون مسؤولة عن متابعة التطبيق وتقييم الأداء وتقديم التقارير للإدارة العليا.
7. إدراج البعد البيئي ضمن معايير الحوكمة المحاسبية، من خلال اشتراط تقييم الأثر البيئي للمشاريع قبل تخصيص النفقات، ورصد ميزانيات مستقلة لحماية البيئة.



8. تنوع مصادر الإيرادات العامة بالتنسيق بين وزارتي المالية والتخطيط، عبر وضع استراتيجيات وطنية للانتقال التدريجي من الاعتماد على النفط نحو الاقتصاد المتعدد القطاعات.
9. إطلاق برنامج لتقليل الفجوة الإدراكية بين وزارتي المالية والتخطيط، من خلال عقد ورش عمل مشتركة وتبادل الموظفين لتعزيز فهم دور الحوكمة في كلا الوزارتين.
10. الاستفادة من الموظفين ذوي الخبرة الطويلة (أكثر من 10 سنوات) كمدرّبين داخليين لنقل المعرفة والممارسات الجيدة إلى الموظفين الأقل خبرة.
11. تبسيط إجراءات المناقصات والعقود الحكومية مع تعزيز الشفافية والتنافسية، وإنشاء آلية فعالة للتبليغ عن المخالفات المالية مع حماية المبلغين.
12. إعادة توجيه المدخرات من البنود غير المنفقة إلى أولويات تنمية ملحة عبر آلية رقابية واضحة، بدلاً من تركها دون استخدام أو إعادتها إلى الخزنة بدون تخطيط.
13. إنشاء مؤشرات أداء رئيسية (KPIs) لقياس مدى التزام الوزارات بالحوكمة المحاسبية، مع نشر تقارير تقييم دورية وربطها بموازنات الأداء والحوافز الوظيفية.

#### آفاق الدراسة المستقبلية

- انطلاقاً من نتائج هذه الدراسة وحدودها، يقترح الباحث إجراء دراسات مستقبلية تتناول الجوانب التالية:
1. دراسة العلاقة بين الحوكمة المحاسبية وجودة التقارير المالية في القطاع العام العراقي، مع إمكانية استخدام تحليل محتوى التقارير الفعلية بدلاً من الاعتماد على الاستبيان فقط.
  2. تقييم أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الشفافية المالية في العراق، وهي دراسة يمكن أن تستند إلى تجارب الدول العربية المجاورة التي بدأت في تطبيق هذه المعايير.
  3. دراسة مقارنة بين وزارتي المالية والتخطيط من جهة، وبين وزارات قطاعية أخرى (كالنفط والكهرباء) من جهة أخرى، لتحديد أفضل الممارسات القابلة للتعميم.
  4. بحث أثر الحوكمة المحاسبية على مكافحة الفساد المالي باستخدام مؤشرات الفساد المتاحة محلياً ودولياً (مثل مؤشر مدركات الفساد) وتحليل الارتباط بين تطبيق الحوكمة وتلك المؤشرات.

#### المصادر

1. **Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2023).** Culture, language, and accounting reform: a new perspective on IPSAS implementation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(2), 376–400.
2. **Afriyie, E. O., et al. (2025).** Implementation of International Public Sector Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting. *Zenodo*.
3. **Andrews, M. (2020).** Public Financial Management Reform in the Middle East and North Africa: An Overview of Regional Experience. *World Bank Policy Research Working Paper*.
4. **Brusca, I., & Martinez, J. C. (2022).** Financial Sustainability in Public Sector. *International Public Management Journal*, 25(5), 713-731.
5. **Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2021).** Public Sector Audit and Financial Accountability. *Financial Accountability & Management*, 37(3), 219-235.



6. **Dabbicco, G. (2025).** The role of public sector accounting in the achievement of sustainable development goals: the case of Italy. *Public Sector Management*.
7. **Grossi, G., & Vakilifard, H. (2021).** Public sector accounting and the sustainability. *Public Money & Management*, 41(3), 177-185.
8. **Harun, H., Mir, M., & Carter, D. (2020).** Public Sector Accounting Reforms in Indonesia: The Role of IPSAS. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(2), 229-248.
9. **Khan, M., Roy, P., & Volz, U. (2026).** *Can Good Governance Tackle Bad Debt? The Political Economy of Public Debt Management*. SOAS Anti-Corruption Evidence (ACE) Research Consortium.
10. **Marota, R., & Johari, R. J. (2024).** Enhancing Governance through IPSAS: Impacts on Transparency and Accountability in Public Sector Financial Reporting. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 9(2).
11. **Mengistu Bulo Wachifo. (2023).** Assessment on Public Expenditure Management in Government Institutions: The Case of Finance Bureau of Sidama National Regional State, Ethiopia. *Hawassa University* (Master's Thesis).
12. **Ndiaye, S. N., Doulla Harouna, Z., Sow Badji, A., & Sène, B. (2026).** Governance and Fiscal Sustainability: Evidence from Developed and Emerging Economies. *International Journal of Financial Studies*, 14(3), 70.
13. **Nistor, C. S., et al. (2022).** Towards a Comprehensive Framework for Public Sector Governance. *Administrative Sciences*, 13(8), 178.
14. **Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020).** International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 119-142.
15. **Tiongco, M. M., Cororaton, C. B., & Gangan, F. Y. D. (2026).** 'Incentive reform, digital oversight key vs corruption'. *De La Salle University (DLSU) Angelo King Institute for Economic and Business Studies (AKI) Policy Brief*.