قياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية في اقليم كوردستان – أنموذج المقترح

فرهاد حسن سليمان الشمساني[1] أ.م.د على مال الله عبد الله السندي[2]

(1) قسم المحاسبة، كلية التقنية الإدارية، جامعة دهوك التقنية، دهوك، اقليم كوردستان، العراق

(2) استاذ مساعد, قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، موصل، العراق

المستخلص

تهدف الدراسة الى عرض انموذج مقترح لقياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية في إقليم كوردستان يتضمن عدد من المؤشرات المالية وغير المالية التي تناسب طبيعة أنشطة الجامعات الحكومية وتغطي ابعاد استدامتها المالية. ويساهم في التنبؤ بمدى قدرتها على توفير الاموال اللازمة للوفاء بالتزاماتها المالية وتقديم الخدمات في الوقت الحالي والمستقبل. اذ تواجه الجامعات الحكومية في العراق بشكل عام وفي إقليم كوردستان بشكل خاص مجموعة من التحديات المالية بسبب تراكم الاحتياجات المالية والاكاديمية المتجددة،مع تراجع التمويل الحكومي، وضعف المناخ الاقتصادي السائد في البلد، مما يجعل توفير الموارد المالية واستحداث مصادر جديدة للدخل على مستوى المؤسسة الجامعية أصعب مما كان عليه في السابق، الأمر الذي يفرض عليها تطوير هيكلها وبنيتها التحتية، وصياغة استراتيجياتها، تضمن لها الاستقرار المالي واستدامته على مدى الطويل، بما يمكنها من تحقيق وظائفها واهدافها والاستمرار في توصيل رسالتها التعليمية.

وخلصت الدراسة الى مجموعة استنتاجات أهمها " ان تطبيق انموذج المقترح في قياس والإفصاح عن الاستدامة المالية وفق ابعادها الثلاثة ستزود رئاسة الجامعات بمعلومات إضافية ، تساعدها على تحليل الانحرافات وتحديد المجالات التي ينبغي اتخاذ الإجراء لتصحيح التناقض فيها. لاسيما وانها تعتمد بشكل كبير على تخصيصات الموازنة العامة. ولأن الحكومة تغير بشكل دوري قواعد تخصيص وتستخدم قواعد جديدة .

وبناء على ذلك عرضت الدراسة مجموعة توصيات أهمها: ضرورة تحول الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان من المحاسبة على اساس النقدي الى المحاسبة على اساس الاستحقاق، واعداد القوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS،لتوفير متطلبات قياس استدامتها المالية.

الكلمات المفتاحية: استدامة مالية، ابعاد الاستدامة المالية، انموذج المقترح.

1. المقدمة

تواجه الجامعات الحكومية في العراق بشكل عام مجموعة من التحديات المالية وغير المالية على سواء، وتتفاقم هذه التحديات بسبب حالة عدم اليقين الكبيرة، وتراكم الاحتياجات المالية والاكاديمية المتجددة، خاصة مع تراجع التمويل الحكومي، وضعف المناخ الاقتصادي السائد في البلد، مما يجعل توفير الموارد المالية واستحداث مصادر جديدة للدخل على مستوى المؤسسة الجامعية أصعب مما كان عليه في السابق، الأمر الذي يفرض عليها تطوير هيكلها وبنيتها التحتية، وصياغة استراتيجياتها، تضمن لها الاستقرار المالي واستدامته على مدى الطويل، بما يمكنها من تحقيق وظائفها واهدافها والاستمرار في توصيل رسالتها التعليمية.

وعلى صعيد الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان تحديداً، نجد شأنها شأن الجامعات العراقية إلا انها تعاني اكثر، فهي كذلك تعتمد على التمويل من حكومة اقليم كوردستان، الذي اصبح لا يكفي لتلبية احتياجاتها أو تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية، وخاصتاً عند نشوء الخلافات بين الحكومتين فيما يخص حصة الاقليم من الموازنة العامة

مجلّة پۆليتكنيك للعلوم الإنسانية والإجتماعية
المجلد 4، العدد 2 (2020)
أُستلم البحث في 14 سبتمبر 2022؛ قُبل في 12 أكتوبر 2022
ورقة بحث منتظمة: نُشرت في 25 أغسطس 2023
البريد الإلكتروني للمؤلف : farhad.shamsan@gmail.com
حقوق الطبع والنشر © 2020 فرهاد، على. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة المشاع الإبداعي النسبية - CC BY-NC-ND 4.0

، ومن جانب اخر فهي مطالبة بتطوير ممارساتها، واستثمار في بنيتها التحتية بما يدعم قدرتها الانتاجية، ويدر عليها دخلاً مستمراً يحقق لها استدامة مالية، تمكنها من تحقيق طموحاتها وتطلعاتها المستقبلية.

المحور الأول منهجية البحث

1.1: مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الاتية:

1. ماهي طبيعة وابعاد الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية؟ وماهي منهجيات او أساليب قياسها؟
2. ماهي المؤشرات المالية وغير المالية المناسبة لقياس الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية.

2.1:هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى عرض انموذج مقترح لقياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية في إقليم كوردستان يتضمن عدد من المؤشرات المالية وغير المالية التي تناسب طبيعة أنشطة الجامعات الحكومية وتغطي ابعاد استدامتها المالية. ويساهم في التنبؤ بمدى قدرتها على توفير الاموال اللازمة للوفاء بالتزاماتها المالية وتقديم الخدمات في الوقت الحالي والمستقبل دون التقليل من جودتها، ودون التعرض الى التعثر المالي.

3.1: أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال ما يأتي :

1. أهمية الإبلاغ عن الاستدامة كونه أداة لقياس وتقييم أداء الجامعات الحكومية وبيان مدى كفائتها وفاعلية في استخدام الموارد المخصصة لها في الموازنة العامة للاقليم، فضلا عن كونه أداة لتنبؤ بقدرتها على تقديم الخدمات في الوقت الحالي والمستقبل دون تقليل جودتها
2. قلة البحوث والدراسات التي تناولت موضوع قياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية في اقليم كوردستان من وجهه نظر محاسبية على مستوى المحلي .

4.1: فرضية الدراسة:

يبنى الدراسة على الفرضيات الاتية:

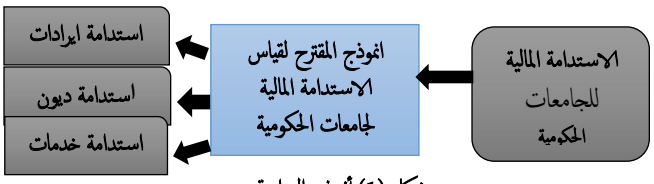
1. يعد تحليل الإبلاغ وفق انموذج المقترح اداء كفوءة وفاعلة لتقييم وقياس الاستدامة المالية لجامعات الحكومية لتركيزها على جوانب مهمة تعبر عن طبيعة وابعاد الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية.
2. تتوافق منهجية تحليل السلاسل الزمنية باستخدام النسب المالية لقياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية مع اهداف واغراض تحليل الإبلاغ وفق انموذج المقترح.

5.1: منهج الدراسة:

يعتمد الدراسة المنهجين الوصفي والتحليلي لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار فرضيته من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول متغيراته في المراجع والكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية. وصولاً الى بناء الانموذج المقترح لقياس الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية.

.

6:1. انموذج الدراسة :



شكل (1) أنموذج الدراسة

7.1: الدراسات السابقة: سيتم عرض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة وكالآتي:

أ. دراسة Subires & Bolivar،(2017) بعنوان(Empirical Analysis Of The Financial Sustainability Of Public Services Through The Influential Factors In The Management Of Local Governments)

(التحليل التجريبي للاستدامة المالية للخدمات العامة من خلال العوامل المؤثرة في إدارة الحكومات المحلية):

هدفت دراسة الى قياس الاستدامة المالية للحكومات المحلية في اسبانيا بالاعتماد على أبعاد الاستدامة المالية وفق IPSASB RPG1 اعتمدت الدراسة على تحليل اتجاهات نسب تحليل القوائم المالية للحكومات المحلية والمعدة وفق أساس الاستحقاق للفترة من 2008- 2016 ومن ثم محاكاتها مع بعض العوامل والمؤشرات الديمغرافية في قياس الاستدامة المالية. وخلصت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات أهمها: يوفر تحليل القوائم المالية الحكومية لأغراض قياس الاستدامة المالية، معلومات مفيدة لتمكين صناع السياسات ومدراء الوحدات الحكومية من اتخاذ الإجراءات اللازمة ووضع السياسات المناسبة، خاصة إذ تم محاكاتها مع تحليل العوامل المؤثرة على الاستدامة المالية لكل مستوى حكومي واهمها الثقافة الإدارية، لإتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الصعوبات المالية التي تسببها الأزمة والوصول الى الاستدامة المالية في السنوات القادمة.

ب. دراسة عبدالرحمن والنفيعي،(2020) بعنوان(مدى ارتباط المسائلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية على" ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة"):

هدفت الدراسة الى معرفة مدى ارتباط المسائلة المالية في الوحدات الحكومية بتحقيق الاستدامة المالية، من خلال معرفة أثر فعالية المسائلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية، ودور هذه الجهات في الحد من الفساد المالي لتحقيق الاستدامة المالية. ومن أهم الاستنتاجات التي توصل اليها الدراسة وجود علاقة ذو دلالة احصائية بين مدى ارتباط المسائلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية.

ت. دراسة السندي،(2021) بعنوان(تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs ودوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PIFA):

هدفت الدراسة الى تحديد ابعاد واهداف وأدوات تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs وبيان دوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية لأغراض تدقيق أدائها باستخدام مؤشرات PEFA. من خلال انموذج لتقييم الأداء يستند على التكامل بين IPSASB RPGs ومؤشرات PEFA. ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة ان الهدف الرئيس ل IPSASB RPGs هو توسيع نطاق الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية وتطويره ليساهم في تحقيق أهدافه من خلال توفير معلومات لأغراض المسائلة والذي ينعكس بدوره في على كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية في تدقيق أدائها.

متغير مستقل

متغيرات التابعة

1-8.مايميز الدراسة عن الدراسات السابقة

يتميز الدراسة عن الدراسات السابقة من خلاله تركيزه على الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية وبيان تاثير طبيعة نشاط الجامعات الحكومية ومصادر تمويلها على ابعاد الاستدامة المالية وصولا الى عرض انموذج مقترح لقياس الاستدامة المالية في الجامعات الحكومية في إقليم كوردستان يتضمن مؤشرات مالية وغير مالية تتوافق مع خصائص نشاط هذه المنظمات.

2. المحور الثاني: الجانب النظري

1.2:الاستدامة المالية:

1.1.2: مفهوم وتعريف الاستدامة المالية :

ان مفهوم الإســـتدامة المالية بطبيعة الحال هو مفهوم غامض يســـتند على مصطلح العدالة بين الأجيال، لذلك فقد تعددت مفاهيم الإستدامة المالية، فقد فسرها البعض الى الربط بين مفهوم الاستدامة والقيد الزمني للموازنة، لتقييم قدرة الحكومة في تنفيذ سـياسـاتها المالية وتمويل برامج الإنفاق العام المختلفة مع تجنب التعثر المالي والعجز عن سداد الديون(حسين، 2016: 38).

ويشير مفهوم الاستدامة المالية الى ذلك الوضع التي تستمر فيها الدولة في أداء واجباتها ووظائفها التي تم تحديدها من خلال السياسة المالية للحكومة دون التعرض لعملية التعثر المالي، بمعنى ان تكون الإيرادات المالية العامة بعد تغطية نفقات النشاطات الحكومية تكفي لتغطية اعباء الدين المستقبلي دون الحاجة الى اعادة جدولة او تراكم تلك الديون(عبدالله والشمري، 2020: 164).

وعليه، فإن مفهوم الاستدامة المالية ارتبط في الآونة الاخيرة بأساليب تحليل للوضع المالي والأداء المالي للوحدات الحكومية. لبيان قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها المالية عند استحقاقها وتقييم اصولها(Caruana, et, al, 2019: 6). ووضع السياسات المستدامة مالياً واهمية الأطر المحاسبية في هذه العملية الملائمة لتحليل الإستدامة المالية على مدى الطويل، وتحديد ابعاد الإبلاغ عنها(Dabbicco, 2019: 19). وفي هذا الصدد يشير IPSAS-RPGs1 الى الاستدامة المالية بانها: قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية وتقديم الخدمات في الوقت الحالي ومستقبلا. من خلال تحليل التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة والمتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج، باستخدام افتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد. مع الاخذ بعين الاعتبار القرارات التي تتخذ ها المنشأة في أو قبل تاريخ إعداد التقارير وتؤدي إلى تدفقات صادرة مستقبلية لا تلبي تعريف الالتزامات او التدفقات المستقبلية الواردة التي لا تلبي تعريف الأصول في تاريخ إعداد التقارير.(الاتحاد الدولي للمحاسبين,2015, 2074).

وهنالك مجموعة من التعاريف بخصوص الاستدامة المالية التي تطرق اليها العديد من الباحثيين، ونذكر منها:-

هي قدرة الوحدة الاقتصادية على الحصول على الإيرادات لتغطية النفقات والوفاء بالالتزامات المالية الحالية دون المساس بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية في المستقبل لضمان الوصول الى أهداف الوحدة (نعمة والعبيدي، 2020: 141).

وعرفها Said وزملائه من جانبها بأنها قدرة المؤسسة على انتاج ايرادات من عملياتها لتغطية نفقاتها في الوقت الحالي وفي المستقبل(Said, et.al, 2019:245).

وعلى صعيد الحكومة المحلية بالرغم من عدم وجود توافق في الآراء حول تعريفات الإستدامة المالية، فإن المنظمات الدولية الرئيسية تفهم الاستدامة المالية على أنها "القدرة على تلبية تقديم الخدمات والالتزامات المالية ، وتطبيق السياسات الحالية والمحافظة عليها في المستقبل دون التسبب في ارتفاع الدين بشكل مستمر". وفقًا لهذا التعريف ، فإن إحدى القضايا الحاسمة للاستدامة هي المساواة بين الأجيال ، أو "المساواة بين الفترات"(Bolivar, et,al, 2017: 88).

ومن خلال التعاريف المذكورة أعلاه، يرى الباحثان بأن ألإستدامة المالية لها تعاريف عديدة وهي تختلف عن بعضها البعض تبعاً للزاوية او الحقل التي يرمي لوصفها، إلا انه يمكن ملاحظة ان جميعها تركز على النقاط التالية :-

1. القدرة على البقاء على المدى القريب والبعيد.
2. العدالة بين الأجيال ، أو "المساواة بين الفترات
3. تخطيط مالي طويل الاجل مبنى على التوقعات والافتراضات الحالية .
4. القدرة على تقديم الخدمات على المستويات الحالية والوفاء بالتزاماته الحالية والمستقبلية.
5. الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات للوفاء بواجباتها المالية الحالية والمستقبلية.
6. التوازن في تخصيص الموارد المالية، وإدارتها على المدى القصير والطويل.

2.1.2: اهمية الاستدامة المالية:

تكمن اهمية الأستدامة المالية باعتبارها قضية سياسية رئيسية في جميع انحاء العالم، وذلك بسبب الاختلال الشديد في الاوضاع المالية الذي لحق بكثير من الحكومات، وكذلك الارتفاع الشديد في حجم التكاليف المالية الازمة للانتاج على مدى الطويل نتيجة ندرة الموارد الاقتصادية. وتبرز أهمية الاستدامة المالية من خلال ما يأتي(Bolivar, et, al. 2014: 7):

1. تعد أداة تساعد في فهم القدرة المالية للدولة و وحداتها على الاستمرار في سياسات النفقات والايرادات على مدى الطويل، دون التعرض لمخاطر الإعسار المالي او التأثير على الملاءة المالية.
2. يعد بمثابة إطار علمي يساعد في تحليل وتفسير طبيعة العلاقة بين أي وحدة والأداء الاقتصادي الكلي للدولة فيما يخص الوضع المالي.
3. تمكن مدراء ومسؤولين الوحدات الحكومية من معرفة المقدرة المالية للوفاء بالالتزامات والمرتبطة بنماذج الإيرادات والنفقات الحكومية في الوقت الحاضر والمستقبل.
4. تنبع أهميته من ارتباطه بمفهوم حقوق الملكية بين الفترات أو المساواة بين الأجيال. وهذا يعني أن الاستدامة المالية تزود المديرين العامين بمعلومات مفيدة ليس فقط لتوقع المخاطر المحتملة وحلها ولكن أيضًا للاستفادة من الفرص بهدف الحفاظ على تزويد الأجيال القادمة بنفس الجودة وكمية الخدمات العامة.
5. تعزيز القيمة المالية للوحدات وذلك من خلال توفير الفرص المناسبة لرفع الدخل وتخفيض التكاليف وإدارة المخاطر وتعزيز التدابير وحث التعاون مع اصحاب المصالح مما يساهم في خلق ثقة لدى ألاطراف المهتمة على إمكانية الوحدة على الاستمرار في توصيل رسالتها الاجتماعية والخيرية وتحقيق اهدافها. (ابراهيم والعاني، 2020: 296).

ويرى الباحثان بأن الاستدامة المالية في القطاع العام مرتبط ارتباطاً وثيقاً بمبدأ العدالة بين الاجيال، حيث يقع على عاتقها تلبية احتياجات ومطالب الجيل الحالي مع الحفاظ على حقوق الاجيال القادمة وتلبية احتياجاتهم. كما ان وجود سياسات مالية

سليمة ومستقرة وتدفقات دخل متنوعة تمكن الجامعات الحكومية على القيام بأداء وظائفها المتعددة، والاستعداد لمواجهة التحديات الحالية والمستقبلية في حال تذبذب الاوضاع المالية. ومن هنا تتضح اهمية الاستدامة المالية باعتبارها شرط يعزز قدرة وحدات القطاع العام على تحقيق اهدافها الحالية والمستقبيلة.

3.1.2: أهداف الاستدامة المالية :

ان الاستدامة المالية تسعى الى تحقيق جملة من الاهداف ومن ابرزها:

1. تحديد وتحليل التكلفة الكلية، وايجاد طريقة لخفض تكلفة موارد الخاصة بالوحدات(Afriyie "A", 2015: 20)،.
2. ضمان تحقيق أهداف الوحدة من خلال ضمانها لدخل كافي يمكنها من الاستثمار في أنشطتها ومشاريعها المستقبلية، ومواصلة النمو المالي المستدام وبالأخص في ما يتعلق بأمورها المالية(نعمة والعبيدي، 2020: 142-141). وإمكانية تنويع المصادر المالية للوحدة الحكومية.
3. يركز بشكل أكبر على توفر المعلومات حول السنوات المالية القادمة أكثر من التركيز على شرح أسباب الاجراءات او الأرقام الحالية للإدارة العامة (Bolivar, et.al, 2017: 7).
4. الحفاظ على الخدمات أو توسيع نطاقها، مع تطوير القدرة على مواجهة الصدمات الاقتصادية العرضية على المدى القصير، ويتطلب ذلك مرونة مالية على المدى الطويل(Bowman, 2011: 93) نظرا لأن الكثير من الوحدات تخدم مجتمعات ذات احتياجات عالية، وتتطلب خدمات متسقة ومتاحه باستمرار.
5. تقليص ما قد تواجهه الوحدات من مخاطر تهدد وجودها واستمراريتها(عبدالحافظ وحسين، 2019: 37).

ويرى الباحثان ان الهدف من الاستدامة المالية ليس مجرد البقاء فقط، بل تمكين الجامعات الحكومية من التميز والمنافسة واستقطاب مصادر مالية متنوعة ووضع استراتيجيات وسياسات مالية والوفاء باحتياجات الاجيال القادمة من الخدمات على مدى الطويل.

4.1.2: الإستدامة المالية وعلاقتها بالإستقلال المالي:

أطلقت العديد من البلدان مؤخرًا عدة إصلاحات حاسمة في وحدات القطاع العام، بهدف تحسين أدائه من خلال إدخال ممارسات إدارية شبيهة بالأعمال(القطاع الخاص) في المؤسسات العامة (Lucianelli & Citro, 2017: 23). ويعود ذلك نظراً لتغير دور الدولة وتطور مهامها من دولة تهتم بوظائف رئيسية ذات الطابع التقليدي وهي (الدفاع والامن والقضاء) الى دولة متداخلة تسعى الى تحقيق مجموعة واسعة من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، اي الى دولة خدمات او دولة رفاهية تتحمل مسؤولية تقديم جميع الخدمات التي يحتاجها المواطنون، (عبدالله والشمري، 2020: 164). وان هذا التغير في دور الدولة واتساع نطاق الوظائف والمهام التي تقوم بها وتنوع منظماتها ونشاطاتها ادى الى تعقد اعمال الاجهزة الحكومية، مما استلزم ضرورة التوسع في عملية تفويض الصلاحيات ومنح المزيد من حرية التصرف لوحدات الحكومية لغرض تمكنهم من الإسهام في رفع الخدمات المقدمة للمواطنين هذا من ناحية، ومن ناحية اخرى تخفيف العبء المالي على الحكومة (عبدالرحمن و النفيعي، 2020: 1). ولذلك ركزت هذه الإصلاحات بشكل رئيسي على تعزيز الاستقلالية المؤسسية ، مع التأكيد أيضًا على ضمان الجودة والمساءلة ، وهذا بدوره يؤدي إلى حدوث العديد من التأثيرات ذات الصلة، مثل العلاقة المختلفة بين الحكومة المركزية وكل وحدة حكومية ، واللامركزية في المسؤوليات، وكذلك زيادة الاهتمام بالميزنة المالية. ومن بين الجوانب الاخرى ذات صلة الي ركز عليها هذه الإصلاحات هو الاستقلالية المحتملة لوحدات القطاع العام ، إلى جانب أهمية الارتباط بين الأداء والتمويل. (Lucianelli & Citro, 2017: 23).

يرتبط مفهوم الاستدامة المالية ارتباطًا وثيقًا بمفهوم الاستقلال المالي، وقد تم تعريفه على أنه " القدرة على تخصيص وإدارة الموارد المالية بحرية وزيادة الدخل وإقامة شراكات مع القطاع الخاص، من اجل ضمان الاستقرار المالي للمؤسسات على مدى القصير والطويل(Lucianelli & Citro, 2017: 38). وبما لا يدع مجالاً للشك فإن الاستدامة المالية لوحدات القطاع العام على المستوى الجزئي تساهم في الاستدامة المالية الشاملة للحكومة على المستوى الكلي ، لأن الاستدامة المالية تنطوي على ملاءة مالية متسقة للميزانية والحفاظ على سيولة مرضية من قبل جميع وحدات القطاع العام ومن قبل جميع مستويات الحكومة. (Caruana, et, al, 2019: 7).

ونتيجة لذلك تأخذ الدراسات الحالية في الاعتبار مفهوم الاستقلالية المالية شرطاً مهماً، وفي بعض الحالات شرط مسبق أساسي لتحقيق الإستدامة المالية، على اعتبار أن الوحدات هي مؤسسات يجب أن تعمل بطريقة اكثر اقتصادية و كفاءة وفعالية. ولا يفوتنا ان ننوه، بأن الزيادة في الاستقلالية تشير إلى أن سيطرة الدولة المباشرة يتم استبدالها بلوائح وتعليمات أقوى ويتعين على الوحدات التعامل مع طلبات مساءلة أكبر. لذلك يتعين على الوحدات الوصول إلى الأهداف ، وإثبات الكفاءة ، وإظهار للدولة وأصحاب المصلحة الآخرين كيف استخدموا التمويل العام ، أي كيف تم إنفاق الأموال. (Lucianelli & Citro, 2017: 36).

ويرى الباحثان على الرغم من اعتبار الاستقلال المالي كشرط أساسي لتحقيق الاستدامة المالية، كما أشاره اليه الدراسات أعلاه، إلا انه لا يتوافق مع الجامعات الحكومية في العراق بشكل عام وأقليم كوردستان بشكل خاص، نظراً لإعتمادها بشكل أساسي على الاعتمادات المخصصة من الموازنة العامة كأحد مصادر التمويل الرئيسية، لكون العراق ,والاقليم مازالا مستمرين في تطبيق موازنة التقليدية (موازنة البنود)، والتي تعد من أقدم الموازنات. ولذلك فإنه من الصعوبة ان تحظى الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان بالإستقلال المالي في ظل موازنة البنود. ولتفعيل خاصية الاستقلال المالي، فإنه من الضروري الانتقال بعملية إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء وتطبيقها فعلاً، التي تتمتع بخواص عده من أبرزها خاصية المرونة، وعملياتها عادةً ما تكون مركزة وتسعى الى تخفيض التكاليف، فضلاً عن تنفيذها يكون أكثر دقة، ومن ثم تعد أداة لتقييم الأداء والتخطيط المالي وتحقيق الإستدامة المالية للجامعات الحكومية.

2.2: قياس الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية

اجرى الباحثون العديد من الدراسات المختلفة من اجل الحصول على مؤشرات مناسبة لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية، (Bolivar, et,al, 2017:13)،ومع ذلك لا توجد منهجية شاملة او انموذجاً شاملاً لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية ,لتعدد العوامل التي تؤثر على ابعاد الاستدامة المالية، ومن اهمها التغيرات الديموغرافية، الوضع الاقتصادي، العوامل البيئية، الطلب على الخدمات، القاعدة الضريبية، والقرارات السياسية والتنظيمية، (Honadle, et, al,2004: 65).

وتم اقتراح العديد من المناهج والمؤشرات لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية او بعض المفاهيم المرتبطة او المرادفة لها او التي تنطوي تحت مفهومها ومنها: الضائقة المالية (fiscal distress)، الصحة المالية (financial health) الحالة المالية Financial condition, الملائمة المالية طويلة الاجل Long-term

solvency.والملائمة المالية للموازنة budgetary solvency (Arunachalam et al,2016,43).

كما أرتبط مفهوم الاستدامة بأساليب التحليل المالي الحديثة المستخدمة في تحليل الوضع المالي والاداء المالي للوحدات الحكومية لبيان قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها وتقييم أصولها والتزاماتها، (Caruana ,et al,2019: 6) .لذلك فقد ركزت هذه النماذج على قياس أبعاد للاستدامة المالية باستخدام مجموعة من المؤشرات والنسب وبالاعتماد على منهجيات التحليل المالي للقوائم المالية للوحدات الحكومية. ومن اهم هذه النماذج:

أولا: نموذج Wang, et al. 2007: وهو نموذج لتقييم المركز المالي للوحدات الحكومية ضمن اربعة أبعاد هي: الملاءة النقدية، الملاءة المالية قصيرة الاجل، الملاءة المالية طويلة الاجل، ملاءة الموازنة. بالاعتماد على تحليل القوائم المالية باستخدام 11 نسبة مالية، وكالآتي: (Wang.et.al, 2007: 5-12)

1. **الملاءة النقدية:** وتشمل نسبة السيولة ونسبة السيولة السريعة ونسبة النقدية.
2. **ملاءة الموازنة:** وتشمل نسب التشغيل ونسبة الفائض أو العجز للفرد.
3. **الملاءة طويلة الاجل:** وتشمل نسبة صافي الأصول ونسبة المطلوبات طويلة الاجل ومطلوبات طويلة الاجل الى الفرد.
4. **الملاءة قصيرة الاجل:** وتشمل نسبة الضرئب للفرد ونسبة الإيرادات للفرد الواحد ونسبة المصروفات للفرد الواحد.

وتقاس الأبعاد والمؤشرات خلال سلسلة زمنية بالرجوع إلى التحليلات السنوات السابقة. لإختبار القدرة التنبؤية، باستخدام مؤشر مركب للحالة المالية يمثل متوسط الدرجات المعيارية لجميع المؤشرات. كما تضمن النموذج اختبار العلاقة بين المؤشر الذي تم إنشاؤه والعوامل الاجتماعية والاقتصادية مثل عدد السكان ومعدل دخل الفرد.

ثانيا: نموذج الرابطة الدولية لإدارة المدن (ICMA): اصدرت الرابطة الدولية لإدارة المدن (ICMA)**:** نظام مراقبة الاتجاه المالي (FTMS) لتحليل وقياس الوضع المالي للحكومات المحلية في عام 1980، وتم تعديله في عامي 1994 و 2003. ويعد هذا النظام من أفضل نماذج قياس الاستدامة المالية وفق منهجية تحليل اتجاهات النسب والمؤشرات (ALKAN, 2016: 65) ، اذ يتكون من محورين رئيسين هما (المحور المالي والمحور الديموغرافي). وبالأمكان من خلال تحليل اتجاهات هذه المؤشرات قياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية (Ritonga, 2014: 52):

1- **المحور المالي:** ويضم هذا المحور 6 مؤشرات مقسمة الى 25 نسبة مالية تستند إلى بيانات القوائم المالية. وكما هو موضح بالجدول التالي:

ا : مؤشرات تحليل الإيرادات

1. **نسبة الايرادات للفرد** (يشير انخفاض النسبة الى ان الحكومة غير قادرة على الحفاظ على مستويات الخدمة الحالية ما لم تجد مصادر تمويل وايرادات جديدة).
2. **نسبة الايرادات المقيدة** (ارتفاع النسبة يقلل من قدرة الحكومة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات المواطنين. وقد يشير الى الاعتماد المفرط على الإيرادات الخارجية.)
3. **الايرادات الضريبية المرنة** (تمثل ايرادات الضرائب المرنة: الإيرادات الضريبة التي تعكس التغيرات الاقتصادية العامة على المدى القصير وتشمل ضرائب المبيعات والدخل وضرائب الممتلكات عند اجراء عملية اعادة التقييم بشكل متكرر.ان ارتفاع هذه النسبة يعد مؤشر ايجابي لكون الايرادات المرنة تكون مستمرة.)
4. **الإيرادات الحكومية الدولية** (تشمل ايرادات التشغيل الحكومية الدولية كالمنح وغيرها من المساعدات المقدمة من الحكومات المحلية والفدرالية والحكومات الاخرى، وتقيس مدى اعتماد الوحدة الحكومية على هذه الايرادات في تمويل نفقاتها)
5. **الإيرادات غير المتكررة** (تمثل ايرادات التشغيل التي لا تتكرر في السنوات اللاحقة مثل القروض والمنح، يشير ارتفاع هذه النسبة الى ان قاعدة الايرادات ليست قوية بما يكفي لدعم مستويات الخدمة الحالية وقد تضطر الحكومة الى تخفيض نفقاتها في حالة عدم توفرها).
6. **ايرادات الضرائب العقارية** (الضرائب العقارية ترتبط بقيمة العقارات التي تقيم بالأسعار الثابتة، انخفاض هذه النسبة يكون مرغوباً اذا كان بسبب تنويع الإيرادات)
7. **الضرائب العقارية غير المحصلة** (يشير انخفاض النسبة الى وجود مشاكل مع دافعي الضرائب او ضعف في الاقتصاد. وقد يشير الى ضعف اجراءات التحصيل او ضعف اداء الادارة المالية)
8. **النقص في الايرادات** (نقص الإيرادات هو فرق صافي ايرادات التشغيل المخططة عن الفعلية. ان ارتفاع النسبة يشير الى انخفاض كفاءة اجراءات التحصيل)
9. **تغطية رسوم الخدمات** (انخفاض النسبة يشير الى زيادة العبء على الايرادات الاخرى لدعم الخدمة)

ب : مؤشرات تحليل النفقات

1. **نسبة النفقات للفرد** (ارتفاع هذه النسبة تشير الى ان تكلفة تقديم الخدمات تفوق قدرة المجتمع على الدفع، على شرط ان لا يكون الارتفاع بسبب اضافة خدمات جديدة).
2. **نسبة الموظفون للفرد الواحد** (يشير زيادة النسبة الى ارتفاع تكاليف الخدمات، وتضخم الوظيفي، وانخفاض انتاجية الموظفين، و قد يشير الى زيادة عدد الوحدات الحكومية وانواع الخدمات التي تقدمها)
3. **التكاليف الثابتة** (تمثل التكاليف الثابتة النفقات الثابتة بموجب اتفاق تعاقدي او بموجب القانون مثل(خدمة الديون ومدفوعات المعاشات التقاعدية، وغيرها. تشير زيادة النسبة الى ان الحكومة لديها ضعف في المرونة للاستجابة للتغير الاقتصادي).
4. **المنفعة الحدية** (تشمل المزايا الاضافية: المساهمات، المعاشات التقاعدية، التأمين الصحي وغيرها. تشير زيادة النسبة الى وجود ضغط على الموارد الحكومية)

ج: مؤشرات تحليل المركز التشغيلي

1. **نسبة العجز التشغيلي الى الايرادات** (ان العجز التشغيلي بشكل متكرر ومتزايد يشير الى ان الايرادات الحالية لا تدعم النفقات الجارية).
2. **رصيد الاموال غير المقيدة** (انخفاض هذه النسبة يشير الى ان الوحدة الحكومية اقل قدرة على تحمل الطوارئ المالية وانها بحاجة الى الاقتراض)

3. **نسبة السيولة** (يشير انخفاض النسبة الى ان الحكومة اقل قدرة على دفع التزاماتها قصيرة الاجل).

د: تحليل هيكل الديون

1. **نسبة مطلوبات المتداولة** (تشير زيادة النسبة الى وجود مشاكل في السيولة، وتشير انخفاض النسبة الى قدرة الحكومة على الوفاء بالتزاماتها الحالية)
2. **نسبة الديون طويلة الاجل** (يشير انخفاض النسبة الى قدرة الحكومة على سداد ديونها طويلة الاجل، وزيادة النسبة لها تأثيرات سلبية، من المحتمل قد يؤدي الى زيادة الضرائب، وتخفيض الخدمات الضرورية، وبالتالي انخفاض تصنيفها الائتماني)
3. **خدمة الدين** (تؤدي زيادة مدفوعات خدمة الدين المباشر كنسبة مئوية من صافي ايرادات التشغيل الى تقليل المرونة في الانفاق الحكومي وتؤدي الى زيادة الدين العام)
4. **الديون المتداخلة** (يقيس قدرة القاعدة الضريبية للمجتمع على سداد التزامات الديون الصادرة عن جميع السلطات الحكومية وشبه حكومية، وزيادة الدين كنسبة مئوية من الضرائب المقدرة يعتبر مؤشر سلبي)

هـ: مؤشرات تحليل المطلوبات غير الممولة

1. **التزامات معاشات التقاعد غير الممولة** (ان النمو في التزامات التقاعد غير الممولة يفرض عبئاً متزايداً على القاعدة الضريبية)
2. **موجودات برامج التقاعد** (تشير الى مقدار النقد والاستثمارات المتعلقة بالرواتب التقاعدية السنوية المدفوعة ، ان انخفاض موجودات الخطة الى المدفوعات امر غير مرغوب فيه وقد يشير الى مشاكل في ادارة خطة التقاعد).
3. **الاجازات المتراكمة** (الايجازات الغير مستخدمة من الممكن ان تصبح تكلفة كبيرة على الحكومة اذا تم دفع رواتب للموظفين مقابل اجازاتهم المتراكمة)

و: مؤشرات تحليل الموجودات الثابتة

1. **الصيانة** (يدل انخفاض نسبة نفقات الصيانة على تدهور موجودات الحكومة، اذاً قد يؤدي التدهور الى رفع تكاليف الصيانة)
2. **جودة الانفاق الرأسمالي** (يعد انخفاض النفقات الرأسمالية لمدة ثلاث سنوات كنسبة مئوية من صافي نفقات التشغيل امر غير مرغوب فيه، في حين ان الانخفاض في المدى القصير يشير الى ان احتاجات الحكومة قد تم تلبيتها موقتاً)
3. **الاندثار** (يشير انخفاض النسبة الى ان الموجودات الموجود قيد الاستخدام تستخدم بعد العمر الانتاجي المقدر، مما يؤدي الى عدم الكفاءة وبالتالي ارتفاع تكاليف الصيانة)

2- المحور الديمغرافي: يتعلق هذا المحور بتأثيرات بيئة نشاط الوحدات الحكومية على اهداف تقييم وضعها المالي، يضم محور الديمغرافي 5 مؤشرات مقسمة الى 20 مؤشر فرعي; كالاتي (Alkan, 2016: 63):

أ. **مؤشرات احتياجات وموارد المجتمع:** يضم هذا المؤشر 13 مؤشر فرعياً (عدد السكان، الكثافة السكانية، العمر، معدل دخل الفرد، الاسرة الفقير، قيمة العقار، ثروة كبار دافعي الضرائب، معدلات اشغال العقارات، ملكية المنازل، معدل البطالة، معدل الجريمة، عدد الوظائف في المجتمع، النشاط التجاري).

ب. **الظروف الاقتصادية:** ويضم 3 مؤشرات(التضخم الوطني والاقليمي، العمالة، الاسواق).

ج. **القيود الحكومية الدولية:** يضم مؤشرين(الصلاحيات المالية والقيود على استخدامها).

د. **الثقافة السياسية:** يضم مؤشر واحد(المواقف) تجاه العمليات السياسية والضرائب والخدمات.

هـ. **خطر الكوارث:** يضم مؤشر واحد وهو الاستعداد للكوارث الطبيعية المحتملة

ثالثاً: نموذج Padovani , et. al.: عرض **Padovani , et. al.** ، نموذج لتقييم الوضع المالي للوحدات الحكومية بالإعتماد على خمسة مؤشرات مالية مقسمة على عشرة نسب المالية كالاتي:(Aversano, et, al, 2019: 190).

1. **الأداء التشغيلي:** وتشمل الاستقلال المالي، من خلال(ايرادات المكتسبة من الوحدة على اجمالي الإيرادات)
2. العمليات الرأسمالية: وتشمل ميزان التدفق المالي العام، من خلال (اجمالي فائض التدفقات المالية على الإيرادات) الجارية
3. **التدفق المالي:** وتشمل القدرة على الاقتراض، مماثلة لنسبة اعلاه(2). ولكنها تستبعد العمليات المالية
4. **التدفق النقدي:** وتشمل ميزان التشغيلي، من خلال (تقسيم الايرادات الجارية على النفقات الجارية ومدفوعات اقساط الدين الرئيسية).
5. **الديون:** وتشمل مؤشرات الاتية:

أ. فترة سداد الديون، من خلال (مبلغ الدين في نهاية العام على المدفوعات الاساسية المطلوبة).

ب. القدرة على سداد الديون، من خلال (مبلغ الدين في نهاية العام على ايرادات العام).

ج. عبء التسهيلات النقدية ، من خلال (التدفقات النقدية الداخلة على الايرادات الجارية).

د. مبلغ الدين التجاري ، من خلال (مدفوعات المعلقة في نهاية العام على مبلغ النفقات الرأسمالية الجارية).

هـ. تكلفة الدين، من خلال (مبلغ الفائدة والمصاريف الاخرى المتعلقة بالديون على ايرادات العام الحالي) .

ويمكن استخدام هذا النموذج لتقييم الوحدات الحكومية السليمة مالياً وغير السليمة مالياً. كما تساعد هذه المؤشرات المواطنين على المقارنة بين وحدتين أو أكثر، لتقييم نوعية الخدمات المقدمة.

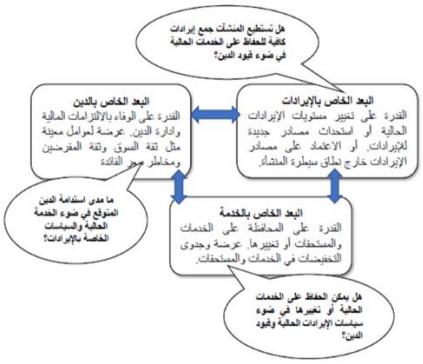
رابعا : نموذج مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB

عرض IPSASB انموذج للإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة من خلال إصداره دليل الارشادات الموصى بها RPG1 الإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الأجل في سنة 2013، بعد نقاش داخل(IPSASB) ، بين الاعضاء الذين فضلوا التركيز على البيانات المالية للأغراض العامة التقليدية، والاعضاء الذين يرغبون

في توسيع حدود وضع المعايير إلى مجموعة متنوعة من التقارير المالية العامة, وعلى ضوء ذلك قرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وبشكل حاسم عدم إصدار معيار، ولكن استخدام شكل جديد (طوعي) من الإرشادات المعروفة باسم " الإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الاجلRPG1. (Dabbico, 2019: 25-26).

يهدف الإرشاد الى تمكين وحدات القطاع العام من اعداد تقارير عن الاستدامة المالية طويلة الأجل. لتوفر معلومات عن تأثير السياسات والقرارات الحالية التي تم اتخاذها في تاريخ إعداد التقرير على التدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل، كما انها تكمل المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الغرض العام. من خلال تقديم مؤشرات عن الاستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للوحدة خلال فترة زمنية محددة وفقًا للافتراضات المعلنة. (IPSAS RPG1, 2021:2639).

وقد أوصى الدليل بقياس الاستدامة المالية من خلال ثلاث ابعاد ترتبط بمفهوم العدالة بين الأجيال ، أو مفهوم "الإنصاف بين الفترات" مع تركيز جهوده على الحاجة إلى توفير خدمات عامة بتحقيق توازن بين الموارد المالية التي تم الحصول عليها واستهلاك الموارد اي تكلفة الخدمات(Subires & Bolivar, 2017: 8). كما أشار IPASAS-RPG1 الى وجود علاقة قوية تربط هذه الأبعاد مع بعضها، فالتغير في أي بعد يؤثر على بعدين الآخرين(IPSAS.ED 46,2011:11).ويمكن توضيح اهذه الابعاد والعلاقة بينها من خلال الشكل الاتي:



الشكل (2)

أبعاد الاستدامة المالية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين،2017، إصدارات معايير المحاسبة في القطاع العام. الجزء الثاني. ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن.

فضلا عن ذلك، عرض RPG1 إرشادات لاعداد تقارير الاستدامة المالية طويلة الاجل اذ اكد إن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل أوسع من المعلومات المستمدة من البيانات المالية. فهي تشمل التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة المتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج التي توفر المنافع الاجتماعية باستخدام افتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد. وبالتالي فهي تأخذ بعين الاعتبار القرارات التي تتخذها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير أو قبله والتي تؤدي إلى تدفقات صادرة مستقبلية لا تفي تعريف الالتزامات و/أو معايير الاعتراف بها في تاريخ إعداد التقارير. وعلى نحو مماثل، تأخذ معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل بعين الاعتبار التدفقات الواردة المستقبلية التي لا تفي تعريف الأصول و/أو معايير الاعتراف بها في تاريخ إعداد التقارير. لذا ينبغي تقييم ما إذا كان هناك مستخدمين محتملين للمعلومات المالية المستقبلية. عند إعداد هذه التقارير، ويجب الاخذ في الاعتبار مدى ملائمة الإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الاجل لسياق تمويل المنشأة وقدرتها على تحديد مستوى تقديم الخدمات.(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 2640).

وبناء على ذلك حدد(IPSAS-RPG1) محتوى تقارير الاستدامة المالية طويلة الاجل بما يأتي (IPSAS RPG1, 2021:2640-2642):-

1. ينبغي ان تمكن معلومات الاستدامة المالية طويلة الاجل التي اعدت وفقاً لهذا الإرشادات، المستخدمين على تقييم مختلف جوانب الاستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة، بما في ذلك طبيعة ونطاق المخاطر المالية التي من الممكن ان تواجهها المنشأة.
2. ان شكل ومضمون معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل للمنشأة يختلف تبعاً لطبيعة المنشأة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها. ومن غير المرجح أن يلبي منهج العرض الواحد أهداف إعداد التقارير المالية. ولتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية وخصائصها النوعية مع الأخذ بعين الإعتبار القيود، ينبغي ان تشمل معلومات الاستدامة المالية طويلة الاجل العناصر التالية:
   أ. توقعات التدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل ، والتي يمكن عرضها في شكل جداول أو رسوم بيانية ، ومناقشة وصفية توضح التوقعات .
   ب. مناقشة وصفية لأبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل ، بما في ذلك أي مؤشرات مستخدمة لتوضيح الأبعاد.
   ج. مناقشة وصفية للمبادئ والافتراضات والمنهجية الكامنة وراء التوقعات .
3. يجب ان تعكس جميع التوقعات الواردة في معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل ظروف الشكوك. وتُستمد التوقعات من النماذج التي تعتمد على الإفتراضات التي تدور حولها بعض الشكوك. ولكي تمثل معلومات الإستدامة المالية التي ينبغي أن تستند إلى أفضل المعلومات المتاحة.
4. امكانية نشر معلومات الإستدامة المالية طويلة الأجل كتقرير منفصل أو كجزء من تقرير آخر. وامكانية نشرها في نفس الوقت الذي تنشر فيه البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة أو في وقت مختلف.
5. يجب أن تضمن المنشأة الخاضعة للسيطرة بأن المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها متسقة المعلومات التي تبلغ عنها المنشأة المسيطرة.

3. المحور الثالث: الانموذج المقترح لقياس الاستدامة المالية للجامعات الحكومية

يعتمد الانموذج المقترح في قياس الاستدامة المالية على مجموعة من المؤشرات الخاصة بقياس كل بعد من ابعاد الاستدامة المالية التي اشاره اليها دليل الارشادات الموصى RPG1 (الإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الاجل) والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB الذي سبق توضيحه. اذ يتم احتساب المؤشرات من خلال تحليل القوائم المالية للجامعات الحكومية باستخدام مجموعة من **النسب** وفق منهجية تحليل السلاسل الزمنية ، إذا ايتم اختيار سنة تكون أساس وثم يتم مقارنة النسب للأبعاد الثلاثة خلال سلسة زمنية مع نسب سنة اساس لمعرفة تطور او تدهور الاستدامة المالية لجامعات الحكومية.

وكما ياتي:

1. **قياس استدامة ايرادات:** يأخذ في الاعتبار مستويات الضرائب ومصادر الإيرادات الأخرى خلال فترة التوقعات[1]، على ضوء افتراضات السياسة الحالية[2] بشأن تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، مع البقاء ضمن قيود الدين. ومن الجوانب التي يركز عليها بعد الإيرادات:

- قدرة الوحدة على تغيير مستويات الضرائب الحالية أو مصادر الإيرادات الأخرى أو إدخال مصادر إيرادات جديدة.
- يركز على عوامل مثل ما إذا كانت الوحدة معرضة لعدم رغبة دافعي الضرائب في قبول الزيادات في مستويات الضرائب، ومدى اعتمادها على مصادر الإيرادات غير خاضعة لسيطرتها أو نفوذها. (IPSAS (RPG1, 2021: 2645

جدول (1)

الانموذج المقترح القياس استدامة الايرادات

المؤشر	النسبة	التفسير
كفاية الايرادات	اجمالي الايرادات / اجمالي النفقات	تشير النسبة المنخفضة الى عدم قدرة الوحدة على تغطية نفقاتها السنوية
نسبة الايرادات من المصادر الخارجية	اجمالي الايرادات من المصادر الخارجية / اجمالي الايرادات	تشير النسبة المرتفعة الى ان الوحدة تعتمد بشكل كبير على المنظمات الحكومية الخارجية كمصادر للتمويل
كفاية الإيرادات التشغيلية	الايرادات التشغيلية / النفقات التشغيلية	انخفاض النسبة تشير الى عدم قدرة الوحدة على تغطية تفقاتها التشغيلية السنوية، وهو مؤشر على استدامة منخفضة للايرادات
نسبة الايرادات غير المتكررة	الايرادات غير المتكررة / صافي ايرادات التشغيل	تمثل ايرادات التشغيل التي لا تتكرر في السنوات اللاحقة مثل المنح، يشير ارتفاع هذه النسبة الى ان قاعدة الايرادات ليست قوية بما

وتتضمن مصادر اجمالي الايرادات التي تتلقاها الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان من(الايرادات الغير تبادلية مثل: التخصيصات التي تمنحها الدولة. والايرادات التبادلية مثل: رسم الطوابع المالية، اجور خدمات التدريب والتأهيل، ضريبة الدخل[3]، ايجار الدور السكنية والاراضي الزراعية، ايجار مطاعم والحوانيت واكشاك، اجور الطلاب الدراسة المسائية وطلاب الموازي (باراليل) والدراسات العليا وغيرها). نظرًا لتوقع سياسات تقديم الخدمات وإدارة الدين، يمكن عرض مستوى الإيرادات المطلوبة لتمويل مثل هذه السياسات. تساعد هذه المعلومات في امكانية تقييم قدرة الجامعات على الحفاظ على مستويات إيراداته أو زيادتها، وبالتالي في تقييم استدامة مصادر إيراداته.

يمكن قياس بعد الايرادات وفق الانموذج المقترح باستخدام النسب الموضحة في الجدول الاتي:

		يكفي لدعم مستويات الخدمة الحالية
فأعلية الايرادات من المنح الحكومية	الايرادات من المنح الحكومية / اجمالي نفقات التشغيل	تشير النسبة العالية الى ان الوحدة تعتمد على الموازنة الحكومية كمصدر الرئيسي للتمويل، وهو مؤشر على استدامة منخفض للايرادات
كفاءة تحصيل الإيرادات	النقص في الايرادات / صافي ايرادات التشغيل	نقص الإيرادات هو فرق صافي إيرادات التشغيل المخططة عن الفعلية. ارتفاع النسبة يشير الى انخفاض كفاءة إجراءات التحصيل
فاعلية إيرادات الخدمات في استرداد التكلفة	الايرادات من رسوم الخدمات / تكلفة الخدمات المقدمة	انخفاض النسبة يشير الى زيادة العبء على الإيرادات الأخرى لدعم الخدمة.

المصدر: من إعداد الباحثان

2. **استدامة الديون:** يأخذ بُعد الدين بعين الاعتبار مستويات الدين خلال فترة التوقعات، على افتراضات السياسة الحالية بشأن تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، والإيرادات من المصادرها المختلفة. ويركز هذا البعد على:

(2) التوقعات: هو معلومات مالية مستقبلية يتم اعدادها على اساس افتراضات السياسة الحالية للوحدة والافتراضات حول الأوضاع الاقتصادية وغيرها في المستقبل.

(3) افتراضات السياسة الحالية: هي تلك الافتراضات المبنية على اساس التشريعات او الانظمة نافذة المفعول في تاريخ اعداد التقارير مع استثناءات مناسبة في ظروف محددة.

(4) **ضريبة الدخل:** وهي نسبة تستقطع من رواتب الموظفين التي تتجاوز مبلغ معين يحددها وزارة المالية. الا ان هذا الاستقطاع لم يعد معمول به في اقليم كوردستان بعد الازمة المالية . ومعمول به في العراق.

- قدرة الوحدة على الوفاء بالتزاماته المالية عند استحقاقها أو إعادة تمويل الديون أو زيادتها حسب الضرورة.
- كما أنه يركز على ما إذا كان الوحدة معرضة لمخاطر السوق والثقة المقرضين ومخاطر أسعار الفائدة.

يعد مستوى صافي الدين مهمًا لتقييم بُعد الدين، حيث إنه يمثل، المبلغ الذي تم إنفاقه في تاريخ اعداد التقرير على التوفير السابق للسلع والخدمات، والتي يتعين تمويلها في المستقبل. (IPSAS RPG1, 2021: 2645)

يرتبط هذا البعد بقدرة الجامعات الحكومية على الوفاء بالالتزامات المالية وإدارة الدين. و من الامثلة على تلك ديون التي تتحملها الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان(رواتب واجور وعقود مستحقة وغير مدفوعة ، مستحقات المقاولين والموردين والمتعهدين، امانات، تأمينات المستلمة من الغير، استقطاعات لحساب الغير، وغيرها). لذلك، من المحتمل أن يكون هذا المؤشر مناسبًا للعديد من الجامعات. من خلال توقع افتراضات السياسة الحالية لتوفير السلع والخدمات، والإيرادات من المنح الحكومية والمصادر الأخرى، يمكن تقييم المستويات المتوقعة لصافي الدين. تساعد هذه المعلومات في تقييم قدرة الجامعات على الوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها او الحفاظ على مستوى ديونها اواعادة تمويلها، وبالتالي تقييم استدامة ديون الوحدة.

ويمكن قياس بعد الديون وفق أنموذج المقترح باستخدام النسب الموضحة في الجدول الاتي:

جدول (2)

الانموذج المقترح لقياس استدامة الديون وفق RPG1

المؤشر	النسبة	التفسير
نسبة السيولة السريعة	اجمالي النقد واشباه النقد / اجمالي المطلوبات	تشير النسبة المنخفضة الى عدم وجود نقد كافٍ لسداد التزامات قصيرة الاجل
نسبة تغطية المطلوبات	اجمالي المطلوبات / اجمالي الايرادات	تشير النسبة العالية الى ان التزامات قصير الاجل لا يمكن خدمتها بسهولة عن طريق التدفق العادي للايرادات السنوية
نسبة تغطية الالتزامات المحتملة	اجمالي الايجازات المتراكمة / عدد الموظفين	الايجازات الغير مستخدمة من الممكن ان تصبح تكلفة كبيرة على الحكومة اذا تم دفع رواتب للموظفين مقابل اجازاتهم المتراكمة
نسبة تغطية الديون	مبلغ الدين في نهاية العام / ايرادات العام	تشير ارتفاع النسبة الى عدم قدرة الوحدة على تغطية ديونها السنوية
نسبة تغطية المطلوبات قصيرة الاجل	مطلوبات المتداولة / صافي ايرادات التشغيل	انخفاض النسبة يشير الى قدرة الوحدة الحكومية على وفاء بالالتزاماتها الحالية، وهو مؤشر على استدامة جيدة للالتزامات قصيرة الاجل

المصدر: من إعداد الباحثان

3. **استدامة الخدمات:** يأخذ هذا البعد في الاعتبار حجم وجودة الخدمات المقدمة إلى المتلقين والمستحقات التي تدفع للمستفيدين خلال فترة التوقعات، على ضوء افتراضات السياسة الحالية بشأن الإيرادات من الضرائب والمصادر الأخرى، مع البقاء ضمن قيود الدين. ويركز هذا البعد بشكل أساسي على جانبين:

- قدرة الوحدة على الحفاظ أو تغيير حجم وجودة الخدمات التي يقدمها أو برامج الاستحقاق التي توفرها.
- مدى تعرض الوحدة لعوامل معينة مثل استعداد المستفيدين والمتلقين لقبول التخفيضات في الخدمات والاستحقاقات أو معرضة للخطر لأنها لا تملك القدرة على تحديد أو تغيير مستويات الخدمة، على سبيل المثال عندما يحدد مستوى حكومي آخر مستوى الخدمات التي سيتم تقديمها. (IPSAS (RPG1, 2021: 2644

يركز هذا البعد على مستوى الخدمات التي تقدمها الجامعات الحكومية، ومن الامثلة على الخدمات:(الاراضي، بنية التحتية، المعدات والابنية، الاثاث واجهزة المكاتب، وسائط النقل والانتقال، رأس المال البشري وتنظيمي، وغيرها). ومن خلال عكس تأثير افتراضات السياسة الحالية على الإيرادات والدين، يمكن لمعلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل أن تعرض المبالغ المتاحة لتوفير السلع والخدمات. وبالتالي إمكانية مقارنة هذه المعلومات مع التزامات تقديم الخدمة للجامعات، وبالتالي تقييم استدامة تقديم الخدمات.

و يمكن قياس بعد الخدمات وفق انموذج المقترح باستخدام النسب كما في الجدول التالي:

جدول (3)

انموذج المقترح لقياس استدامة الخدمات

المؤشر	النسبة	التفسير
كفاءة الموجودات الثابتة	نفقات صيانة الموجودات الثابتة / كلفة موجودات الثابتة	يدل انخفاض نسبة نفقات الصيانة على تدهور موجودات الحكومة، اذاً قد يؤدي التدهور الى رفع تكاليف الصيانة
	مصروفات الاندثار / تكلفة الموجودات القابلة للاندثار	يشير انخفاض النسبة الى ان الموجودات الموجود قيد الاستخدام تستخدم بعد العمر الانتاجي المقدر، مما يؤدي الى عدم الكفاءة وبالتالي ارتفاع تكاليف الصيانة
استدامة الموجودات الثابتة	النفقات الرأسمالية / صافي نفقات التشغيل	يعد انخفاض النفقات الرأسمالية لمدة ثلاث سنوات كنسبة مئوية من صافي نفقات التشغيل امر غير مرغوب فيه، في حين ان الانخفاض في المدى القصير يشير الى ان احتاجات الحكومة قد تم تلبيتها موقتاً

	النفقات الرأسمالية / اجمالي نفقات	تشير النسبة المرتفعة أن البنية التحتية يتم تطويرها بشكل مناسب، وهو مؤشر على استدامة جيدة للخدمات
كلفة انتاج الخدمات	صافي نفقات التشغيل / عدد المستفيدين من الخدمات	زيادة النسبة تشير الى ارتفاع تكاليف الخدمات، ويؤدي الى انخفاض استدامة الخدمات
	النكاليف الثابتة / صافي نفقات التشغيل	زيادة النسبة تشير إلى أن الوحدة الحكومية لديها مرونة أقل في الاستجابة للتغيرات الاقتصادية ويؤدي الى انخفاض استدامة الخدمات.
اقتصادية أداء الخدمات	الكلفة الفعلية للخدمات / الكلفة المخططة للخدمات	زيادة النسبة تشير إلى أن انخفاض اقتصادية أداء الوحدة ويؤدى الى انخفاض مؤشر استدامة الخدمات
مؤشر فاعلية أداء الخدمات	نسبة تحقيق أهداف الوحدة الحكومية الموصوفة في القانون الأساسي.	زيادة النسبة تشير إلى زيادة فاعلية أداء الوحدة ويؤدى الى ارتفاع مؤشر استدامة الخدمات
	نسبة تحقيق اهداف البرامج الموصوفة في دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية.	زيادة النسبة تشير إلى زيادة فاعلية أداء الوحدة ويؤدى الى ارتفاع مؤشر استدامة الخدمات
	نسب عدد الشكاوي المقدمة من المواطنين الى عدد الشكاوي في السنة أو سنوات سابقة، أو في سنة أساس	زيادة النسبة تشير إلى زيادة فاعلية أداء الوحدة ويؤدى الى ارتفاع مؤشر استدامة الخدمات

المصدر: من إعداد الباحثان

ومن خلال مقارنة النسب المحتسبة في كل بعد من الابعاد الثلاثة مع ما يقابلها من نسب سنة الأساس يمكن الوصول الى مؤشرات عن درجة الاستدامة المالية للجامعة الحكومية فضلا عن ذلك يمكن أيضا اعتماد التحليل المقطعي من خلال مقارنة النسب لابعاد الاستدامة المالية بين الجامعات او بين الكليات المتشابه في الجامعات على سبيل المثال بين كليات الإدارة والاقتصاد في جامعات الإقليم، وهكذا .

ويتم الإفصاح عن الاستدامة المالية للجامعات الحكومية وفق انموذج المقترح من خلال تقرير يتضمن قائمة تظهر نتائج احتساب النسبة المشار اليها في الجداول السابقة مقارنة مع سنة الأساس والسنة المالية السابقة كما يتضمن التقرير تفسير لنتائج النسب وتحليل أسباب التغيرات الحالة فيها بما يمكن القارئ من الحكم على الاستدامة المالية للجامعة المعدة للتقرير.

4.الاستنتاجات والتوصيات

1.4: الاستنتاجات

1. لا يوجد إجماع في قياس الاستدامة المالية. فهي تتفاوت من تلك التي تركز على مقاييس الديون إلى تلك التي تركز على مؤشرات الاستدامة على مؤشر النتائج غير المالية للميزانية أو على الدخل المعدل. وفي جميع الاحوال ، فإن ميزات الإنفاق والإيرادات والديون موجودة في جميع المقترحات الخاصة بمقاييس الاستدامة المالية.
2. تعتمد التنمية الوطنية لأي بلد إلى حد كبير على نظامها التعليمي. اذ تلعب الجامعات دورًا حاسمًا في بناء المجتمعات المتقدمة ، من حيث الثروة والازدهار. ومن هنا تأتي أهمية ضمان وجود نظام الجامعات وفعاليته على المدى الطويل ، وهي نتيجة يمكن أن يساهم فيها وجود الاستدامة المالية بشكل كبير.
3. ان تطبيق انموذج المقترح في قياس والإفصاح عن الاستدامة المالية ستزود مديري الجامعات بمعلومات إضافية ، مثل معرفة العوامل التي قد تؤثر بشكل كبير على قدرتها المالية في المستقبل. وبالتالي ، إذا كان هناك أي انحرافات إيجابية أو سلبية ، سواء عن المتطلبات التنظيمية أو من الأهداف الداخلية او مصادر ايراداتها، فستكون الجامعات قادرة على تحديد المجالات التي ينبغي اتخاذ الإجراء لتصحيح التناقض فيها. لاسيما وانها تعتمد بشكل كبير على تخصيصات الميزانية. ولأن الحكومة تغير بشكل دوري قواعد تخصيص وتستخدم قواعد جديدة .

.

2.4 التوصيات

1. لتطبيق انموذج المقترح، ضرورة تحول الجامعات الحكومية في اقليم كوردستان من المحاسبة على اساس النقدي الى المحاسبة على اساس الاستحقاق، واعداد القوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، بعدها من أفضل المرشحين لهذا التحول بسبب طبيعتها الجوهرية كمقدمي الخدمات، ولكونها انظمة انتاجية تجمع بين انواع مختلفة من المدخلات لتوليد التعليم والمعرفة. على اعتبار لم يعد ينظر الى الطلاب على انها مدخلات يتم تحويلها الى خريجين، بل هم عملاء يتلقون خدمات مدعومة كلياً او جزئياً من الحكومة او على نفقاتهم الخاصة كطلاب الدراسة المسائية وباراليل.
2. على الباحثين في إقليم كوردستان العراق تقديم مزيد من البحوث المتعلقة بقياس الاستدامة المالية، من اجل الحصول على أكبر عدد من النماذج والمؤشرات التي يمكن من خلالها قياس الاستدامة المالية للجامعات والوحدات الحكومية الاخرى، والاجماع عليها، وكذلك زيادة المطالبات من اجل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

5. قائمة المصادر

1.5: المصادر باللغة العربية

1. ابراهيم، هويدة اسماعيل والعاني، عماد محمد علي، (2020)، "دور المحفظة الاستثمارية في تحقيق الاستدامة المالية للبنك المركزي العراقي للمدة (2008-2018)"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 16، العدد 52، ج3، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة تكريت.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2015) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2017) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن.

4. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2021) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن.
5. السندي، علي مال الله عبدالله،(2021)،" تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs ودوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PEFA انموذج مقترح" اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصادية، جامعة موصل.
6. حسين، عماد حسن،(2016)،"تحليل العلاقة بين الانفاق العام والاستدامة المالية لدول المختارة مع اشارة خاصة للعراق"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. عبدالله، علي خالد والشمري، مايخ شبيب ، (2020)، "تحليل مؤشرات الاستدامة المالية في العراق للمدة من 2017-2003"،مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية ،المجلد 12 ، العدد 35، ص 164-184.
8. عبدالحافظ، ثروت عبدالحميد وحسين، محمد فتحي عبدالفتاح،(2019)،" تحقيق الاستدامة المالية بالجامعات المصرية في ضوء تجارب بعض الجامعات الاجنبية: دراسة تحليلية"، مجلة الإدارة التربويةISSN2 ، العدد الثاني والعشرون، ص 489-682.
9. عبدالرحمن، نجلاء ابراهيم و النفيعي، ريا محمد،(2020)،" مدى ارتباط المسائلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، دراسة تطبيقية على (ديوان المحاسبة العام بمنطقة المكة المكرمة) "، مجلة الاقتصاد والمالية(JEF) ، المجلد 06، العدد 02 ص 01-27.
10. نعمة، حسين عبدالمهدي و العبيدي، صبيحة برزان،(2020)، "تدقيق الأداء لمصادر الايرادات في المنظمات غير الحكومية ودوره في تحقيق الاستدامة المالية فيها" ، مجلة دراسات محاسبية ومالية(JAFS) ، المجلد 15، العدد 50.

2.5: المصادر باللغة الاجنبية

1. Afriyie, Amos Oppong "A" (2015) Financial sustainability factors of Higher Education Institutions: A Predictive Model, International Journal of Education Learning and Development, 2(3), 17-38.
2. Alkan, B.Ş., (2016), Financial Condition Analysis in the Public Sector and An Application: İstanbul Metropolitan Municipality, Bahçeşehir University Social Science Institute, Unpublished Doctorate Disertation,
3. Aversan, N., Polciny, P.T., Sannino, G., Agliata, F.,(2019), " Integrated popular as a tool for Citizen Involvement in Financial Statement Decisions", Authors J. Garuana et, al.(eds), Financial Sustainability of public sector Entity, public sector Financial Management.
4. Bolívar, M. P. R., Subires, M. D. L., Muñoz, L. A., & Galera, A. N. (2017). The EU's Concern About the Influence of Demographic Factors on Financial Sustainability. In M. P. R. Bolívar (Ed.), Financial Sustainability in Public Administration: Exploring the Concept of Financial Health. Cham: Palgrave Macmillan.
5. Bolivar, Manuel Pedro, Andrés Navarro, Laura Alcaide, and María Deseada López.(2014) , Factors Influencing Local Government Financial Sustainability: An Empirical Study. Lex Localis–Journal of Local Self- Government 12 (1): 31–54.
6. Bowman, W. (2011). Finance Fundamentals for Nonprofits Building Capacity and Sustainability (Wiley nonprofit authority). Hoboken: Wiley.
7. Caruana. Josette, Brusca. Isabel, Eugenio, Caperchione. Caperchione. Sandra and Francesca Manes Rossi (2019) Exploring the Relevance of Accounting Frameworks in the Pursuit of Financial Sustainability of Public Sector Entities: A Holistic Approach. palgrave, macmilln. Switzerland.
8. Dibbaco, Giovanna,(2019), "The Potential Role Of Public Sector Accounting Frameworks Towards Financial Sustainbility Reporting, Authors J. Garuana Et, Al.(Eds), Financial Sustainability Of Public Sector Entity, Public Sector Financial Management.
9. Honadle, B. W., Costa, J. M., & Cigler, B. A. (2004). Fiscal Health For Local Governments An Introduction to Concepts, Practical Analysis, and Strategies. New York: Elsevier.
10. IFAC IPSASB (2021), Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IASB Publications, www.IFAC.org.
11. IPSAS, ED46 (2011), Exposure Draft, Reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity's Finances.www.ifac.org.
12. Lucianelli, Giovanna & Citro, Francesca (2017); Financial Conditions and Financial Sustainability in Higher Education: A Literature Review, in Bolívar, M.P. Rodríguez (ed.), Financial Sustainability in Public Administration, The Authors, Rome, Salerno, Italy.
13. Ritonga. Irwan Taufiq., (2014). Modelling Local Government Financial Conditions in Indonesia A Thesis. Master of Business (Accounting), Victoria University, Australia.
14. Said, Mariam Swalehe, et. al (2019); An Investigation into The Financial Sustainability of Islamic Saving, Credit Cooperative Society (SACCOS) in Tanzania, International Journal of Ethics and Systems, Vol. 35 No. 2.
15. Subires, M. D. L., & Bolívar, M. P. R. (2017). Financial Sustainability in Governments. A New Concept and Measure for Meeting New Information Needs. In M. P. R. Bolívar (Ed.), Financial Sustainability in Public Administration: Exploring the Concept of Financial Health. Cham: Granada, Spain.
16. Wang, X. Dennis, L. & Tu, YSJ (2007) Measuring financial condition: Study of US states, Public Budgeting & Finance, vol. 27, no. 2 (p12).

Measuring the financial Sustainability of government universities in the Kurdistan Region - Suggested model

Farhad Hasan S. Al- Shamsany[1] Assist.Prof.Dr. Ali Malallah A. Al-Sendy[2]

(1) Department of Accounting, College of Administrative Technology, Duhok Polytechnic University, Kurdistan Region, Iraq

(2) Assistant Professor, Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Mosul, Mosul, Iraq

in particular face a set of financial challenges due to the accumulation of renewable financial and academic needs, with the decline in government funding, and the weak economic climate prevailing in the country, which makes the provision of financial resources and the creation of new sources of income at the level of the university institution more difficult than it was in the past, which requires it to develop its structure and infrastructure, and formulate its strategies, to ensure its financial stability and long-term sustainability, enabling it to achieve its functions and objectives and continue to deliver its educational mission.

Accordingly, the study presented a set of recommendations, the most important of which are: the necessity of shifting government universities in the Kurdistan Region from accounting on a cash basis to accounting on an accrual basis, and preparing financial statements in accordance with the requirements of the International Public Sector Accounting Standards IPSAS, to provide the requirements for measuring their financial sustainability.

Keywords: financial sustainability, dimensions of financial sustainability, proposed model

Abstract

The study aims to present a proposed model for measuring the financial sustainability of government universities in the Kurdistan Region, which includes a number of financial and non-financial indicators that fit the nature of the activities of government universities and cover the dimensions of their financial sustainability. It contributes to predicting the extent of its ability to provide the necessary funds to meet its financial obligations and provide services at present and in the future. Government universities in Iraq in general and in the Kurdistan Region

The Study concluded with a set of conclusions, the most important of which is, "The application of the proposed model in measuring and disclosing financial sustainability according to its three dimensions will provide the presidency of universities with additional information, which will help it to clear deviations and identify areas in which action should be taken to correct the contradiction. Especially since it depends heavily on the allocations of the general budget. And because the government periodically changes the allocation rules and uses new ones.