https://doi.org/10.25130/tjaes.17.53.1.3

تحليل الإبلاغ المالي الحكومي عن الاستدامة المالية على وفق IPSAS-RPGs أنموذج مقترح[1]

أ.د. زياد هاشم يحيى السقا
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
drzyadh@yahoo.com

أ.م. علي مال الله عبدالله السندي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
aliaudit1970@uomosul.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى عرض انموذج مقترح لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وفق منهجية IPSASB RPG1 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. من خلال دراسة طبيعة وابعاد الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية وبيان دور تحليل الإبلاغ وفق IPSASB RPG1 في تقييم وقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وتحديد منهجية التحليل المالي المناسبة وادواته من نسب ومؤشرات لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية التي تتوافق مع اهداف واعراض تحليل الإبلاغ المالي وفق IPSASB RPG1. اعتمد البحث المنهجين الوصفي والتحليلي لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار فرضياتها من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول متغيراته في المراجع والكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية. وصولاً الى بناء الانموذج المقترح لقياس الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية. وخلص البحث الى عدد من الاستنتاجات أهمها: يمثل الإبلاغ عن معلومات الاستدامة المالية نطور في الإبلاغ المالي الحكومي وخطوة اولى للوصول الى الإبلاغ الحكومي المتكامل اذ ساهم في توسيع المعلومات المستقاة من البيانات المالية. فهي تتضمن التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة المتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج التي توفر المنافع الاجتماعية باستخدام افتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد.

الكلمات المفتاحية: الإبلاغ المالي الحكومي، الاستدامة المالية، الأداء المالي، IPSAS-RPG1.

Analysis of Government Financial Reporting on Fiscal Sustainability According to IPSAS-RPGs/Suggested Model

Prof. Dr. Zeyad Hashim Yahya Alsaqa
College of Administration and Economics
University of Mosul

Assist. Prof. Ali Malallah A. Al-sendy
College of Administration and Economics
University of Mosul

Abstract:

The research aims to present a proposed model for measuring the financial sustainability of government units according to the RPG1 IPSASB methodology issued by the International Accounting Standards Board in the public sector. By studying the nature and dimensions of financial sustainability in government units and stating the role of reporting analysis according to RPG1 IPSASB in assessing and measuring the

[1] بحث مستل من أطروحة دكتوراه.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).
Recommended Practice Guidelines (RPGs).

financial sustainability of government units. And determining the appropriate financial analysis methodology and its tools of ratios and indicators to measure the financial sustainability of government units that are consistent with the objectives and symptoms of financial reporting analysis according to RPG1 IPSASB . The research adopted both descriptive and analytical approaches for the purpose of achieving the objectives of the research and testing their hypotheses by studying and analyzing what has been written about its variables in references, books, research, and Arab and foreign periodicals. Up to designing a suggested model for measuring financial sustainability in government units. The research concluded with a number of conclusions, the most important of which are: Reporting on financial sustainability information represents the development of government financial reporting and a first step to achieving integrated government reporting, as it contributed to expanding the information derived from the financial statements. It includes projected inward and outward flows related to the provision of goods, services, and programs that provide social benefits using current policy assumptions over a specified time horizon**.**

Keywords: Government financial reporting, Fiscal Sustainability, financial performance, IPSAS-RPG1.

المقدمة

كشفت الأزمات المالية والاقتصادية المتوالية أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام لم تكن كافية لأنها لم تستطع التنبؤ بالمشاكل المالية للإدارات العامة لتركيزها على الأحداث الماضية لقياس الوضع والمركز المالي الحالي لكيان ما، وإن الحجم الكبير للديون والعجز الناجمة عن الأزمة الاقتصادية والمالية عرّض تقديم الخدمات العامة للخطر، اذ أدت الى انخفاض الإيرادات العامة وانتهاج سياسات تخفيض الانفاق العام.

وقد انعكس ذلك على قدرة الوحدات الحكومية في تقديم الخدمات العامة للمجتمع دون تقليل جودتها ومقدارها، وأبدى المواطنون بعض المخاوف بشأن هذه المسألة، مطالبين بمزيد من المعلومات ذات الصلة حول الاستدامة المالية للوحدات الحكومية. لذلك سعى IFAC الى تطوير الإبلاغ المالي الحكومي بتضمينه الإبلاغ عن الاستدامة المالية فأصدر دليل الممارسات الموصى بها للإبلاغ IPSAS-RPG1 الإبلاغ عن الاستدامة المالية طويلة الاجل لتطوير الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية.

مشكلة البحث: بناءً على ما سبق تم تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات الاتية:

1. ماهي طبيعة وابعاد الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية؟
2. ما هو دور تحليل الإبلاغ وفق IPSASB RPG1 في تقييم وقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية؟
3. ماهي منهجية التحليل المالي المناسبة وادواته من نسب ومؤشرات لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية التي تتوافق مع اهداف واغراض تحليل الإبلاغ المالي وفق IPSASB RPG1؟

هدف البحث: يهدف البحث الى عرض انموذج مقترح لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وفق منهجية IPSASB RPG1 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

فرضية البحث: يبنى البحث على الفرضيتين الاتيتين:

1. يعد تحليل الإبلاغ وفق IPSASB RPG1 أداة كفوءة وفاعلة لتقييم وقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية لتركيزها على جوانب مهمة تعبر عن طبيعة وابعاد الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية.
2. تتوافق منهجية تحليل السلاسل الزمنية باستخدام النسب المالية لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية مع اهداف واعراض تحليل الإبلاغ وفق IPSASB RPGs.

منهج البحث: اعتمد البحث 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 الوحدات الحكومية.

المبحث الأول: الاستدامة المالية للوحدات الحكومية

تعد الاستدامة (sustainability) من المفاهيم الشائعة الاستعمال في الوقت الراهن والتي تطورت وجرى تداولها بشكل واسع منذ عام (1978)، وقد اقترن في البداية بالتنمية الاقتصادية وركزت على الابعاد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية اكثر من سواها نظرا للإسهامات الواسعة التي طرحت في هذا المجال والتي تبنتها الامم المتحدة ومؤسساتها، وفي منتصف الثمانينات من القرن الماضي بدا تداول مفهوم الاستدامة المالية لوصف التحديات المستقبلية التي يمكن ان تواجهها الإدارة المالية العامة نتيجة لتصاعد مستويات العجز والدين الناشئ عن الافراط في الانفاق العام الامر الذي يعني تفاقم الاعباء المالية التي يمكن ان تتحملها الاجيال القادمة والمرتبطة بقرارات لم يشاركوا في اتخاذها او ربما لم يستفيدوا منها اساساً. (الشلال، 2013: 22)

تكتسب الاستدامة المالية أهميتها العملية من كونها أداة تساعد في فهم وتحليل قدرة الدولة المالية على الاستمرار في سياسات الإنفاق العام والإيرادات العامة على المدى الطويل، دون التأثير على الملاءة المالية أو التعرض لمخاطر الإعسار المالي، وعدم الوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية، نتيجة ضعف الاستدامة المالية وتزايد عجز الموازنة العامة للدولة وتمويله من خلال الدين المحلي والخارجي. كما أن تحليل لاستدامة المالية يمكن استخدامه كإطار علمي يساعد في تحليل وتفسير طبيعة العلاقة بين الوضع المالي والأداء الاقتصادي الكلي، وخاصة في مسائل النمو الاقتصادي والاستقرار المالي والنقدي. وهي أيضا أداة تساعد صانع القرار في تحديد التعديلات والإصلاحات في مضمون واتجاهات السياسة المالية. (المحاوري، 2015: 277)

1-1. تعريف الاستدامة المالية: ركز الاقتصاديون في تحديد مفهوم الاستدامة المالية على الربط بين تعريف الاستدامة والقيد الزمني للموازنة[2]، لتقييم قدرة الحكومة على الاستمرار في تنفيذ سياساتها المالية، وتمويل برامج الإنفاق العام المختلفة مع تجنب التعثر المالي والعجز عن السداد. اي أن الاستدامة المالية تقتضي عدم تراكم عجز الموازنة العامة حتى لا تضطر الحكومة إلى إعادة هيكلية وترتيب أولويات الإنفاق وآليات تمويل العجز في المستقبل من أجل تمويل أعباء مديونيتها. (حسين، 2016: 38). فالحكومة تكون مستدامة مالياً إذا تجاوزت القيمة الحالية لتيار إيراداتها المتوقعة (باستثناء إيرادات الفوائد) القيمة الحالية لنفقاتها المستقبلية المتوقعة (باستثناء مدفوعات

[2] القيد الزمني للموازنة: هو أن قيمة العجز الأولي تساوي الفرق بين قيمة عجز الموازنة ومدفوعات الفائدة على رصيد الدَين في المدة الزمنية السابقة.

الفائدة) بمبلغ يتجاوز صافي ديونها الحالية. وهذا يعكس حقيقة عدم امكانية تمويل ديون الحكومة إلى أجل غير مسمى عن طريق إصدار ديون جديدة. (Dahlby, 1993: 2-3)

بناءَ على ذلك عرف الاتحاد الأوروبي الاستدامة المالية، بانها قدرة أي كيان على متابعة السياسات العامة الحالية وتقديم الخدمات العامة دون تغيير مستوى الضرائب والمديونية. (EU, 201,9).

اما محاسبيا فقد تعدد المفاهيم والمصطلحات او التي استخدمت للدلالة على الاستدامة المالية او التي تنطوي تحت مفهومها ومنها: الضائقة المالية (fiscal distress)، الصحة المالية (financial health)، الحالية المالية Financial condition، الملائمة المالية طويلة الاجل Long-term solvency، والملائمة المالية للموازنة solvency budgetary (Arunachalam et al., 2016: 43). كما أرتبط مفهوم الاستدامة بأساليب التحليل المالي الحديثة للوضع المالي والاداء المالي لكيانات الحكومية لبيان قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها وتقييم أصولها والتزاماتها، (Caruana, et al., 2019: 6).

ومع ذلك، لا تزال هناك فجوة في البحوث والأدبيات حول دور الأطر المحاسبية للإبلاغ عن الاستدامة المالية (FSR) ودور محاسبة القطاع العام (PSA) في توفير المعلومات التي من شأنها أن تساعد في وضع السياسات المستدامة مالياً وأهمية الأطر المحاسبية في هذه العملية. ان تحليل هذا الدور له أهمية عملية وعلمية على حد سواء، بما في ذلك منهجية تحليل الاستدامة المالية على المدى الطويل، وتحديد أبعاد الإبلاغ عنها. (Dabbicco, 2019: 19)

وعليه يمكن تعريف الاستدامة المالية للوحدات الحكومية بانها قدرة الوحدة الحكومية على إدارة مواردها المالية على المديين القصير والطويل بشكل يمّكن للجيل الحالي، من الحصول على الخدمات الأساسية مع حماية حقوق اجيال المستقبل في الحصول على الخدمات بنفس الكمية والجودة على الاقل.

1-**2. اساليب قياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية:** يمكن قياس الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية باستخدام الاسلوبين الآتيين:

أولاً. تحليل اتجاهات النسب والمؤشرات Analysis of ratios and indicators trends:

تركز هذه المنهجية في قياس الاستدامة المالية على العلاقة بين المفاهيم المنطوية تحت مفهومها وهي: الضائقة المالية (fiscal distress)، الصحة المالية (financial health) الحالة المالية Financial condition، الملائمة المالية solvency للوحدة الحكومية. اذ يتم دراسة اتجاهات النسب والمؤشرات الخاصة بتحليل هذه المفاهيم للفترة الحالية والفترات السابقة للتنبؤ بنسبها ومؤشراتها عن الفترات القادمة.

بعد نظام مراقبة الاتجاه المالي للحكومات المحلية (FTMS) الصادر عن الرابطة الدولية لإدارة المدن (ICMA) من أفضل نماذج قياس الاستدامة المالية. وفق منهجية تحليل اتجاهات النسب والمؤشرات.

يتكون FTMS من محورين رئيسين هما، المحور المالي والمحور الديموغرافي ويضم 11 مؤشراً رئيسياً مقسمة إلى 45 مؤشرَاً فرعياً. (ÖZKUL & ALKAN 2017: 65) ويمكن من خلال تحليل اتجاهات هذه المؤشرات قياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية. (Ritonga, 2014: 52)

أ. **المحور المالي:** ويضم 6 مؤشرات مقسمة الى 25 نسبة مالية تستند إلى بيانات القوائم المالية، وكما موضحة في الجدول الاتي.

الجدول (1): مؤشرات تحليل المحور المالي نظام (FTMS) الصادر عن (ICMA)

أولاً. مؤشرات تحليل الإيرادات			
ت	النسبة	الصيغة	تفسير النسبة
١	نسبة الإيرادات للفرد	صافي ايرادات التشغيل / عدد السكان	انخفاض النسبة يشير إلى أن الحكومة غير قادرة على الحفاظ على مستويات الخدمة الحالية ما لم تجد مصادر إيرادات جديدة أو طرق لتوفير المال.
٢	نسبة الايرادات المقيدة	صافي الايرادات المقيدة / صافي ايرادات التشغيل	ارتفاع النسبة يقلل من قدرة الحكومة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات المواطنين. وقد يشير إلى الاعتماد المفرط على الإيرادات الخارجية.
٣	الإيرادات الضريبية المرنة	الايرادات الضريبية المرنة / صافي ايرادات التشغيل	تمثل إيرادات الضرائب المرنة: الإيرادات الضريبية التي تعكس التغيرات الاقتصادية العامة على المدى القصير (أي ضرائب المبيعات والدخل وضرائب الممتلكات في حالة إجراء عمليات إعادة التقييم بشكل متكرر) ان ارتفاع هذه النسبة يعد مؤشر ايجابي كون الايرادات المرنة تكون مستمرة
٤	الإيرادات الحكومية الدولية	الايرادات الحكومية الدولية / اجمالي ايرادات التشغيل	تمثل إيرادات التشغيل الحكومية الدولية المنح وغيرها من المساعدات المقدمة من الحكومات المحلية والفدرالية والحكومات الأخرى -والضرائب المشتركة مع الحكومات الاخرى تقيس النسبة مدى اعتماد الوحدة الحكومية على هذه الإيرادات في تمويل نفقاتها.
٥	الإيرادات غير المتكررة	الايرادات غير المتكررة / صافي ايرادات التشغيل	تمثل إيرادات التشغيل التي لا تتكرر في السنوات اللاحقة مثل القروض والمنح. ان ارتفاع النسبة يشير إلى أن قاعدة الإيرادات ليست قوية بما يكفي لدعم مستويات الخدمة الحالية وقد تضطر الحكومة إلى تخفيض نفقاتها في حالة عدم توفر هذه الإيرادات.
٦	ايرادات الضرائب العقارية	ايرادات الضرائب العقارية x الرقم القياسي للأسعار	ترتبط الضرائب العقارية بقيمة العقارات التي تقيم بالأسعار الثابتة، ويكون انخفاض هذه النسبة مرغوبًا إذا كان بسبب تنويع الإيرادات
٧	ايرادات الضرائب العقارية غير المحصلة	ايرادات الضرائب العقاريةغير المستحقة / صافي الضرائب العقارية	انخفاض النسبة يعكس إما مشكلة مع دافع ضرائب أو ضعف في الاقتصاد. وقد يشير معدل تحصيل الضرائب الحالي الضعيف إلى ضعف أداء الإدارة المالية أو الى إجراءات التحصيل الضعيفة
٨	النقص في 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
٩	تغطية رسوم الخدمات	الايرادات من رسوم الخدمات / تكلفة الخدمات المقدمة	انخفاض النسبة يشير الى زيادة العبء على الإيرادات الأخرى لدعم الخدمة.

ت	النسبة	الصيغة	تفسير النسبة
ثانياً. مؤشرات تحليل النفقات			
١٠	نسبة النفقات للفرد	صافي النفقات التشغيلية / عدد السكان	يشير ارتفاع النسبة إلى أن تكلفة تقديم الخدمات تفوق قدرة المجتمع على الدفع. إذا لم يكن الارتفاع ناتج عن إضافة خدمات جديدة.
١١	نسبة الموظفون للفرد الواحد	عدد الموظفين / عدد السكان	زيادة النسبة يشير إلى ارتفاع تكاليف الخدمات، والتضخم الوظيفي، أو انخفاض إنتاجية الموظفين. وقد يشير إلى زيادة عدد الوحدات الحكومية وأنواع الخدمات تقدمها.
١٢	التكاليف الثابتة	التكاليف الثابتة / صافي نفقات التشغيل	تمثل التكاليف الثابتة النفقات الثابتة بموجب اتفاق تعاقدي أو بموجب القانون (مثل خدمة الديون ومدفوعات المعاشات التقاعدية، وغيرها) زيادة النسبة تشير إلى أن الحكومة لديها مرونة أقل في الاستجابة للتغير الاقتصادي.
١٣	المنفعة الحدية	المزايا الاضافية / الرواتب الاجور	تشمل المزايا الإضافية مساهمات، المعاشات التقاعدية، والتأمين الصحي، وغيرها، تشير زيادة النسبة إلى وجود ضغط على الموارد المالية الحكومية.
ثالثاً. مؤشرات تحليل المركز التشغيلي Operating position analysis			
١٤	نسبة العجز التشغيلي الي الإيرادات	العجز التشغيلي / صافي نفقات التشغيل	أن العجز التشغيلي العجز المتكرر والمتزايد يشير إلى أن الإيرادات الحالية لا تدعم النفقات الجارية.
١٥	رصيد الأموال غير المقيدة	رصيد الاموال غير المقيدة / صافي نفقات التشغيل	يشير انخفاض النسبة إلى أن الوحدة الحكومية أقل قدرة على تحمل الطوارئ المالية وأنها بحاجة إلى الاقتراض.
١٦	نسبة السيولة	النقدية الاستثمارات قصيرة الاجل / المطلوبات المتداولة	انخفاض النسبة غير مرغوب فيه لأنه يشير إلى أن الحكومة أقل قدرة على دفع التزاماتها قصيرة الأجل.
رابعاً. مؤشرات تحليل هيكل الديون			
١٧	نسبة المطلوبات المتداولة	المطلوبات المتداولة / صافي ايرادات التشغيل	انخفاض النسبة يشير إلى قدرة الحكومة على الوفاء بالتزاماتها الحالية. وزيادة النسبة تشير إلى مشاكل في السيولة أو العجز في الإنفاق.
١٨	نسبة الديون طويلة الأجل	الديون المباشرة طويلة الاجل / الضرائب المقدرة	انخفاض النسبة يشير إلى قدرة الحكومة على سداد ديونها الطويلة الأجل. وزيادتها له تأثيرات سلبية اذ قد يؤدي الى زيادة الضرائب. وتخفيض الخدمات الضرورية، وانخفاض تصنيفها الائتماني.
١٩	خدمة الدين	مدفوعات خدمة الديون / صافي ايرادات التشغيل	تؤدي زيادة مدفوعات خدمة الدين المباشر كنسبة مئوية من صافي إيرادات التشغيل إلى تقليل المرونة في الإنفاق الحكومي وتؤدي الى زيادة الدين العام.
٢٠	الديون المتداخلة	الديون المتداخلة طويلة الاجل / الضرائب المقدرة	يقيس قدرة القاعدة الضريبية للمجتمع على سداد التزامات الديون الصادرة عن السلطات الحكومية وشبه الحكومية. أن زيادة الدين المتداخل كنسبة مئوية من الضرائب المقدرة غير مرغوب فيه.

خامساً. مؤشرات تحليل المطلوبات غير الممولة.unfunded liability indicators			
ت	النسبة	الصيغة	تفسير النسبة
٢١	التزامات معاشات التقاعد غير الممولة	التزامات معاشات التقاعد غير الممولة / الضرائب المقدرة	يفرض النمو في التزامات التقاعد غير الممولة عبئاً متزايداً على القاعدة الضريبية (أي يقلل من قدرة الحكومة على الدفع) وهو أمر غير مرغوب فيه. هذا يعني بطبيعة الحال، أن القدرة على الدفع ترتبط مباشرة بالضرائب المقدّرة.
٢٢	موجودات برامج التقاعد	موجودات برامج التقاعد المخططة / معاشات التقاعد السنوية المدفوعة	تشير إلى مقدار النقد المتراكم والاستثمارات المتعلقة بالرواتب التقاعدية السنوية المدفوعة. إن انخفاض نسبة موجودات الخطة إلى المدفوعات أمر غير مرغوب فيه وقد يشير إلى مشاكل في إدارة خطة التقاعد.
٢٣	الاجازات المتراكمة	اجمالي الاجازات المتراكمة / عدد الموظفين	قد تصبح الإجازات غير المستخدمة تكلفة كبيرة على الحكومات إذا تم دفع رواتب للموظفين مقابل إجازاتهم المتراكمة. فزيادة النسبة مؤشر سلبي
سادساً. مؤشرات تحليل الموجودات الثابتة			
٢٤	الصيانة	نفقات صيانة الموجودات الثابتة / كمية الموجودات الثابتة	يكون انخفاض نسبة نفقات الصيانة وحجم علامة على تدهور موجودات الحكومة. إذا استمر الاتجاه، فسوف يؤدي التدهور إلى رفع تكاليف الصيانة المستقبلية.
٢٢	جودة الانفاق الرأسمالي	النفقات الرسمالية / صافي نفقات التشغيل	يعتبر انخفاض النفقات الرأسمالية لمدة ثلاث سنوات أو أكثر كنسبة مئوية من صافي نفقات التشغيل غير مرغوب فيه. في حين أن الانخفاض في المدى القصير قد يشير إلى أن احتياجات الحكومة قد تم تلبيتها مؤقتًا.
٢٥	الاندثار	مصروفات الاندثار / تكلفة الموجودات القابلة للاندثار	انخفاض النسبة، يشير إلى أن الموجودات الموجودة قيد الاستخدام تُستخدم بعد العمر الإنتاجي المقدر (مما يؤدي إلى عدم الكفاءة وارتفاع التكاليف الصيانة.

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على:

1. Groves, S.M., Valente, M.G., and Schulman, M., 2003, Evaluation Financial Condition: A Handbook for Local Government, Washington D.C.: International City/County Management Association, 10-14.
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, 47-62.

ب. **المحور الديمغرافي:** تتعلق بتأثيرات بيئة نشاط الوحدات الحكومية على اهداف تقييم وضعها المالي ويضم 5 مؤشرات مقسمة الى 20 مؤشر فرعي. وكما يأتي: (Alkan, 2016: 63)

- مؤشرات احتياجات وموارد المجتمع: ويضم 13 مؤشر فرعيا هي: عدد السكان، الكثافة السكانية، العمر، معدل دخل الفرد، الأسر الفقيرة، قيمة العقار، ثروة كبار دافعي الضرائب، ملكية المنازل، معدلات اشغال العقارات، معدل الجريمة، معدل البطالة، عدد الوظائف في المجتمع، النشاط التجاري.
- القيود الحكومية الدولية: ويضم مؤشرين هما الصلاحيات المالية والقيود على استخدامها.
- خطر الكوارث: ويضم مؤشر واحد هو الاستعداد للكوارث الطبيعية المحتملة.
- الثقافة السياسية: ويضم مؤشر واحد هو المواقف تجاه الضرائب والخدمات والعمليات السياسية.
- الظروف الاقتصادية: ويضم ثلاث مؤشرات هي: التضخم الوطني والإقليمي، والعمالة، والأسواق.

يتميز نظام FTMS بتقديمه وصفًا كاملاً للعوامل التي تؤثر على الوضع المالي للوحدات الحكومية، وبعد منهجًا شاملاً لقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية من خلال تقييم وضعها المالي وقدرتها على إدارة المخاطر المنهجية وغير المنتظمة، مع الاخذ بنظر الاعتبار تأثير العوامل الاقتصادية والتنظيمية والسياسية على أبعاد الاستدامة المالية، الا انه ينطوي على الكثير من المتغيرات لتفسير الوضع المالي يؤدي الى تعقيد جوانب التحليل والتفسير والعرض.

ثانياً. نظام الدرجات او النقاط Grading or points system: يعتمد نظام الدرجات او النقاط في قياس الاستدامة المالية على التحليل المقطعي لأداء للوحدات الحكومية ووضعها المالي، اذ يتم تحويل النسب المالية والمؤشرات المالية وغير المالية الى درجات او النقاط بالاستناد الى نسبة او مؤشر مرجعي يمثل متوسط النسبة او متوسط المؤشر لمجموعة وحدات حكومية متشابهة في النشاط او الحجم. ويعد نموذج Ken W. Brown والمعروف باسم نموذج المفاتيح العشرة، (TEN KEY MODEL) من أفضل نماذج تحليل وقياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وفق هذه المنهجية. اذ يوفر مؤشرات مركبة للوضع المالي. يساعد على قياس الاستدامة المالية للوحدة الحكومية باستخدام منهجية التحليل المالي المقطعي.

يتكون نموذج Ken W. Brown من عشرة نسب مالية رئيسية مبوبة في أربعة محاور أساسية وهي: الإيرادات، النفقات، وضع التشغيل، وهيكل الديون، وكما موضح في الجدول (2): يتم تنفيذه وفق الخطوات الاتية: (Handoyo, et al., 2019: 36-38)

- يتم حساب النسب المالية الرئيسة العشر لجميع الحكومات المحلية ضمن عينة التحليل.
- يتم فرز وحدات العينة لكل نسبة من الأسواء الى الأفضل. ضمن أربعة مجاميع تمثل كل مجموعة. نسبة 25% من حجم العينة، وكما موضح في الجدول (3).
- يتم حساب نقاط وحدات العينة على مستوى كل نسبة ومن ثم حساب النقاط الاجمالية للوحدة بجمع نقاطها من جميع النسب.
- يتم تقييم الاستدامة المالية لوحدات العينة وفق المعايير الموضحة في الجدول (4):

الجدول (2): نموذج Ken W. Brown (TEN KEY) لتحليل الوضع المالي

العامل	النسبة	التفسير
الإيرادات	$\frac{\text{اجمالي الايرادات}}{\text{عدد السكان}}$	تشير النسبة المنخفضة إلى قدرة أكبر للحصول على إيرادات إضافية.
	$\frac{\text{اجمالي الايرادات من المصادر الخاضة}}{\text{اجمالي الايرادات}}$	تشير النسبة العالية إلى أن الوحدة لا تعتمد على المنظمات الحكومية الخارجية كمصادر للتمويل.
	$\frac{\text{مصادر الاموال العامة من الاموال الاخرى}}{\text{اجمالي مصادر الاموال العامة}}$	تشير النسبة المنخفضة إلى أن الوحدة لا يتعين عليها الاعتماد على التحويلات التشغيلية لتمويل عملياتها.
النفقات	$\frac{\text{النفقات التشغيلية}}{\text{اجمالي النفقات}}$	تشير النسبة المنخفضة إلى أن البنية التحتية يتم صيانتها بشكل مناسب.

العامل	النسبة	التفسير
الوضع التشغيلي	اجمالي الايرادات / اجمالي النفقات	تشير النسبة العالية إلى قدرة الوحدة على تغطية نفقاتها السنوية.
	رصيد الاموال غير المقيدة / اجمالي الايرادات	تشير النسبة العالية إلى وجود موارد يمكن استخدامها للتغلب على العجز المؤقت في الإيرادات.
	اجمالي النقد اشباه النقد / اجمالي المطلوبات	تشير النسبة العالية إلى نقد كافٍ لدفع التزامات قصيرة الأجل.
هيكل الديون	اجمالي المطلوبات / اجمالي الايرادات	تشير النسبة المنخفضة إلى أن الالتزامات قصيرة الأجل يمكن خدمتها بسهولة عن طريق التدفق العادي للإيرادات السنوية.
	الديون طويلة الاجل المباشرة / عدد السكان	تشير النسبة المنخفضة إلى أن المدينة لديها القدرة على سداد ديوانها على المدى الطويل
	نفقات خدمة الدين / اجمالي الايرادات	تشير النسبة المنخفضة إلى أن المدينة قادرة على دفع متطلبات خدمة الديون عند استحقاقها.

Source:

1. Brown, K.W. (1993), The 10-point Test of Financial Condition: Toward an Easy-to-Use Assessment Tool for Smaller Cities, Government Finance Review, December.21.
2. Craig S. Maher & Karl Nollenberger, (2009), Revisiting Kenneth Brown's, 10-Point Test, October Government Finance Review, October, 62.

الجدول (3): فرز نسب وحدات العينة نموذج (TEN KEY) Ken W. Brown

المستوى	الموقع ضمن العينة	النقاط
الأول (أفضل وحدات العينة اداءً)	%100-%75	2
الثاني (الوحدات ذات الأداء متوسط -الجيد)	%75-%50	1
الثالث (الوحدات ذات الأداء ضعيف)	%50-%25	0
الرابع (اسوء الوحدات اداءً)	اقل من 25%	-1

Source: Ritonga. Irwan Taufiq., (2014), Modelling Local Government Financial Conditions in Indonesia A Thesis. Master of Business (Accounting), Victoria University, Australia 58.

الجدول (4): تقييم الاستدامة المالية لوحدات العينة وفق المعايير نموذج (TEN KEY) Ken W. Brown

مجموع النقاط	الاستدامة المالية
10 الى 20	أفضل الوحدات
5 الى 9	وحدات ذات استدامة مالية جيدة (أفضل من معظم الوحدات)
1 الى 4	وحدات ذات استدامة مالية متوسطة
0 الى -4	وحدات ذات استدامة مالية ضعيفة (اسوء من معظم الوحدات)
-5 الى -10	وحدات ذات استدامة مالية سيئة (اسوء الوحدات)

Source: Ritonga. Irwan Taufiq., (2014), Modelling Local Government Financial Conditions in Indonesia a Thesis. Master of Business (Accounting), Victoria University, Australia 58.

المبحث الثاني: منهجية قياس الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية وفق IPSAS-RPGs1

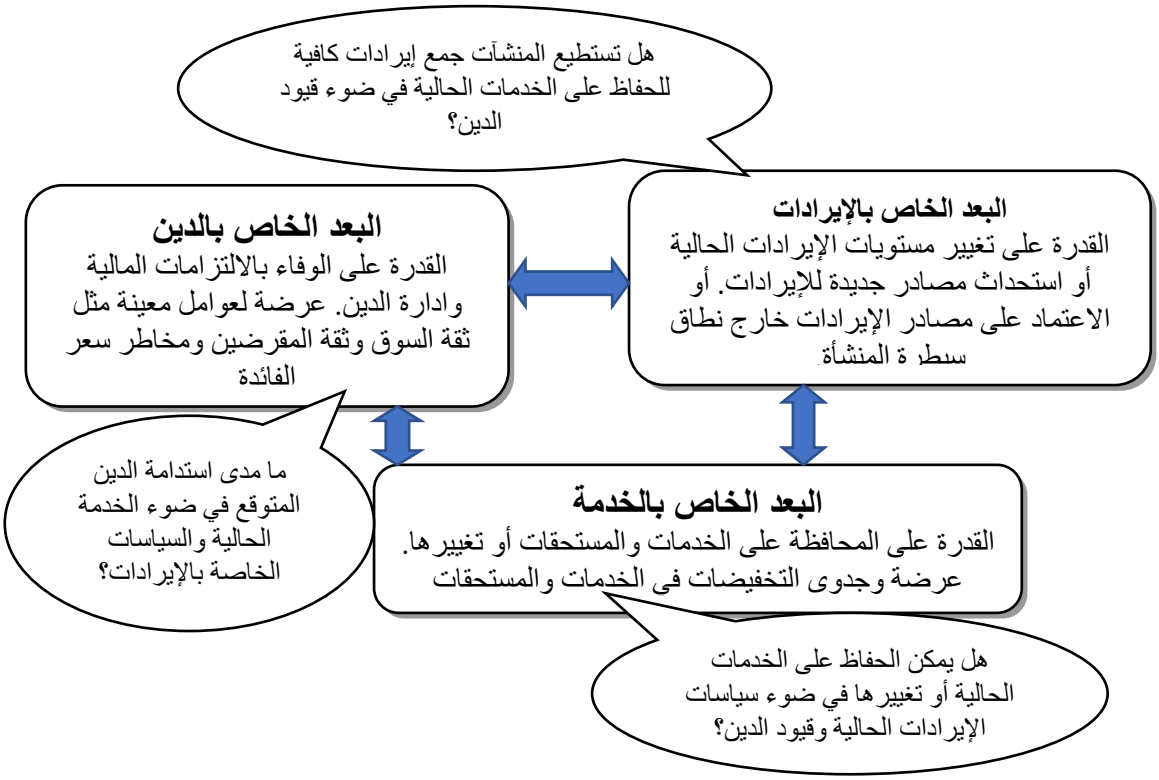
عرف IPSAS-RPGs1 الاستدامة المالية بانها: قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية وتقديم الخدمات في الوقت الحالي ومستقبلا من خلال تحليل التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة والمتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج باستخدام افتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد مع الاخذ بعين الاعتبار القرارات التي تتخذها المنشأة في أو قبل تاريخ إعداد التقارير وتؤدي إلى تدفقات مالية صادرة مستقبلية لا تلبي معايير الاعتراف بالالتزامات، او تدفقات مالية واردة مستقبلية التي لا تلبي معايير الاعتراف بالأصول في تاريخ إعداد التقارير. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2015: 2074)

ركزIPSAS-RPGs1 على الاستدامة المالية طويلة الاجل وحدد ثلاث ابعاد لقياسها هي: (IPSAS RPGs1, 2013: par27-35)

1. **الخدمة:** يركز على قدرة المنشأة على الحفاظ على حجم ونوعية الخدمات التي تقدمها أو برامج التي توفرها أو قدرتها على تغييرها ومدى نعرضها لعوامل معينة مثل مدى رغبة المتلقين والمستفيدين لقبول أي تخفيضات في الخدمات والمستحقات أو ما إذا كانت عرضة للتأثر لأنها لا تملك القدرة على تحديد أو تغيير مستويات الخدمة، على سبيل المثال عندما يحدد مستوى آخر من الحكومة مستوى الخدمات المقدمة.
2. **الإيرادات:** يركز على قدرة المنشأة على تغيير مستويات الضريبة الحالية أو مصادر الإيرادات الأخرى أو استحداث مصادر جديدة للإيرادات كما يركز على مدى نعرض المنشأة لعوامل معينة مثل عدم رغبة دافعي الضرائب قبول أي ارتفاع في مستويات الضريبة، ومدى اعتمادها على مصادر إيرادات خارج سيطرتها.
3. **الدين:** يركز على قدرة وفاء المنشأة بالتزاماتها المالية عند استحقاقها أو إعادة تمويل الدين أو زيادته حسب الضرورة. كما يركز على تعرض المنشأة لمخاطر السوق وثقة المقرضين ومخاطر سعر الفائدة.

كما اعتمد منهجية تحليل اتجاهات النسب والمؤشرات التي يتم احتسابها من خلال تحليل العلاقة بين ابعاد الاستدامة المالية أعلاه. اذ أشار IPSAS-RPGs1 الى وجود علاقة ترابط بين

أبعاد الاستدامة المالية فالتغييرات في ايّ بعد تؤثر على البعدين الآخرين. ويتم قياس الاستدامة المالية وفق منهجية من خلال تحليل تأثيرات كل بعد من ابعادها الثلاثة بافتراض ثبات البعدين الآخرين، في ضوء افتراضات السياسة الحالية، التي عرفها بانها تلك الافتراضات المبنية على أساس التشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير مع استثناءات مناسبة في ظروف محددة، ويركز التحليل على جانبين هما: قدرة المنشأة على تغيير البعد أو التأثير عليه، وقابلية تأثر البعد من اعتماد المنشأة على عوامل خارجة عن سيطرتها أو نفوذها في تحقيق الاستدامة المالية. (IPSAS.ED 46, 2011: 11) يأخذ البعد الخاص بالخدمة بعين الاعتبار حجم ونوعية الخدمات التي تقدم إلى المتلقين والمستحقات التي تدفع للمستفيدين خلال فترة التوقعات، في ضوء افتراضات السياسات الحالية بخصوص الإيرادات في حين يبقى ضمن قيود الدين. ويأخذ البعد الخاص بالإيرادات بعين الاعتبار مستويات الضريبة ومصادر الإيرادات الأخرى خلال فترة التوقعات، في ضوء افتراضات السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، في حين يبقى ضمن قيود الدين. اما البعد الخاص بالدين فيأخذ بعين الاعتبار مستويات الديون خلال فترة التوقعات، في ضوء افتراضات السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، والإيرادات من الضرائب ومن المصادر الاخرى. ويركز التحليل على جانبين هما: قدرة المنشأة على تغيير البعد أو التأثير عليه، وقابلية تأثر البعد من اعتماد المنشأة على عوامل خارجة عن سيطرتها أو نفوذها في تحقيق الاستدامة المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2015: 2077-2078)، ويوضح الشكل (1) العلاقة بين ابعاد الاستدامة المالية.



الشكل (1): ابعاد الاستدامة المالية

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2015، إصدارات معايير المحاسبة في القطاع العام. الجزء الثاني. ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2087.

وهناك مجموعة عوامل ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند قياس الاستدامة المالية ناتجة عن تأثير افتراضات السياسات الحالية على ابعاد الاستدامة المالية وهي: (IPSAS.ED 46, 2011: 10-13)

1. زيادة الانفاق على بعض البرامج بشكل حاد مقارنة بالمستويات الكلية لنفقات المنشأة. نتيجة توقع ارتفاع عدد المستفيدين من البرامج أو ارتفاع تكاليفها بسرعة أكبر من معدل التضخم العام. على سبيل المثال، قد يكون من المتوقع بسبب التغيرات الديموغرافية والتقنية أن ترتفع تكلفة الرعاية الصحية كنسبة من النفقات الحكومية الكلية خلال فترة التوقعات.
2. ألأعمار الإنتاجية ودورات استبدال الموجودات الثابتة.
3. نسبة الإيرادات التي يتم استلامها من وحدات حكومية اخرى أو من المنظمات الدولية. على سبيل المثال، قد تكون وحدة حكومية قادرة على الحفاظ مستوى الإيرادات أو زيادتها، لكنها تعتمد جزئياً على منح من وحدات حكومية اخرى أو من المنظمات الدولية في انتاج خدماتها وادارة ديونها.
4. مدى اعتماد الوحدة الحكومية على إيرادات من التحويلات الحكومية القائمة على سند دستوري أو سند قانوني آخر، وبالتالي ارتفاع احتمالية الاستمرار في الحصول على إيرادات مستقرة.
5. صافي الديون كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات. اذ يظهر هذا المؤشر الإيرادات المطلوبة لتسوية الدين.

الإفصاح عن الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وفق IPSAS-RPGs1:

حدد IPSAS-RPGs1 متطلبات الإفصاح عن الاستدامة المالية طويلة الاجل للوحدات الحكومية بما يأتي: (IFAC IPSAS, 2018: 2337-2340)

1. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدميها على تقييم الاستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للمنشأة وأي فصاحات إضافية لازمة لتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية، ومنها:

أ. اسم المنشأة والمنشآت التابعة لها المدرجة ضمن حدود التقارير المتعلقة بمعلومات الاستدامة المالية.

ب. القوائم المالية التي ترتبط بها معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل.

ج. التاريخ الذي وضعت فيه مجموعة كاملة من التوقعات؛ وأساس وتوقيت التحديث اللاحق لها.

د. مصادر توقعات والمؤشرات والمنشآت المعدّة لها.

2. ينبغي أن تشمل المناقشة الوصفية للتوقعات الإفصاح عن المعلومات التالية:

أ. مصادر تدفقات الإيرادات الواردة الكبيرة من الضرائب والمصادر أخرى.

ب. لمحة عامة عن افتراضات السياسة الحالية فيما يخص تدفقات الإيرادات الواردة الكبيرة من الضرائب وغيرها من المصادر، مثل مستويات عتبة الضريبة والبدلات.

ج. مصادر التدفقات الصادرة الكبيرة بما في ذلك النفقات الرأسمالية.

د. الأفق الزمني المستخدم للتوقعات وأسباب اختيار ذلك الأفق الزمني.

3. ينبغي أن تشمل المناقشة الوصفية لأبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل تحليل للتغيرات الهامة في المؤشرات مقارنة مع التغيرات في فترة السابقة. وأسباب تلك التغيرات.

4. ينبغي أن تفصح المنشأة عن المبادئ والافتراضات والمنهجية التي تقوم عليها التوقعات ومنها:

أ. الجوانب الرئيسية في التشريعات والأنظمة السائدة.

ب. افتراضات السياسة الحالية والعوامل الديموغرافية والاقتصادية التي تقوم عليها التوقعات.

ج. توضيح التغييرات الهامة في المبادئ والافتراضات والمنهجيات عن فترة إعداد التقارير السابقة، وطبيعة ونطاق هذه التغييرات، وأسباب تلك التغييرات،

د. معدلات الخصم المطبقة والأساس الذي يتم بناءً عليه تحديد معدل الخصم.

بناءَ على ما سبق فان تحليل وقياس الاستدامة المالية يمثل أداة لتقييم أداء الإدارة المالية في الوحدات الحكومية في إدارة موارد الوحدة الحكومية بكفاءة وفاعلية لاستدامة قدرتها على تقديم الخدمات، والوفاء بالتزاماته المالية الحالية والمستقبلية، والحد من مستوى العجز في موازناتها السنوية. ويساعد تحليل الاستدامة المالية وفق منهجية IPSAS-RPG3 على تحقيق هذا الهدف. اذ يعد منهجية متكاملة ترتكز على تحليل القوائم المالية المعدة وفق معايير IPSAS وتحليل اتجاهات النسب والمؤشرات المشتقة لتقييم أداء الوحدات الحكومية وتقويم استراتيجيتها في استدامة مصادر تمويلها والوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية بما يمكنها من المحافظة على قدرتها في انتاج وتقديم الخدمات بالمستوى الجودة التي تلبي تطلعات متلقيها، مع الاخذ بنظر الاعتبار تأثير العوامل الاقتصادية والديمغرافية في تفسير نتائج التحليل. فضلا عن ذلك ان متطلبات الإفصاح التي تضمنها IPSAS-RPG3 ستؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية في توفير معلومات لأغراض المسالة واتخاذ القرار والذي يعد الهدف الرئيس للإبلاغ المالي الحكومي.

أي ان منهجية IPSAS-RPG3 في تحليل وقياس الاستدامة المالية تتوافق مع نموذج الرابطة الدولية لإدارة المدن (ICMA) (نظام مراقبة الاتجاه المالي للحكومات المحلية "FTMS").

المبحث الثالث: الانموذج المقترح لقياس الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية

قياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية وفق IPSAS-RPG1:

يعد قياس الاستدامة المالية للوحدات الحكومية بأبعادها الثلاثة الهدف الأساس لـ IPSAS-RPGs والتي يمكن قياسها من تحليل القوائم المالية للوحدة الحكومية باستخدام تحليل اتجاهات النسب المالية الخاصة بكل بعد من ابعاد الاستدامة المالية وفق IPSAS-RPG1 وكما يأتي:

أولاً. استدامة الخدمات: يعتمد استدامة الخدمات على مدى قدرة الوحدة الحكومية على استخدام مواردها المادية والبشرية في استمرار تقديم الخدمات بالجودة المطلوبة والحجم المخطط وفق السياسات الحكومة الموضوعة والتي يمكن قياسها باستخدام النسب الموضحة في الجدول الاتي:

الجدول (3): الانموذج المقترح لقياس استدامة الخدمات وفق RPG1

المؤشر	النسبة	التفسير
استدامة الموجودات الثابتة	تفقات صيانة الموجودات الثابتة / حجم الموجودات الثابتة	يكون انخفاض نسبة مؤشرا على تدهور موجودات الحكومة. إذا استمر الاتجاه، فسوف يؤدي التدهور إلى رفع تكاليف الصيانة المستقبلية. وانخفاض في استدامة الخدمات.
	التفقات الرسمالية / اجمالي النفقات	يعد انخفاض النسبة لمدة ثلاث سنوات أو أكثر مؤشرا على ضعف استدامة الخدمات. في حين أن الانخفاض في المدى القصير قد يشير إلى أن احتياجات الحكومة قد تم تلبيتها مؤقتًا وهناك استدامة قصيرة الاجل للخدمات.
	مصروفات الاندثار / تكلفة الموجودات القابلة للاندثار	انخفاض النسبة، يشير إلى أن الموجودات الموجود قيد الاستخدام تُستخدم بعد العمر الإنتاجي المقدر (مما يؤدي إلى عدم الكفاءة وارتفاع التكاليف الصيانة وانخفاض في استدامة الخدمات.
	التفقات الرسمالية / المصروفات التشغيلية	تشير النسبة المرتفعة إلى أن البنية التحتية يتم تطويرها بشكل مناسب. وهو مؤشر على استدامة جيدة للخدمات.

المؤشر	النسبة	التفسير
استدامة الموارد البشرية	نفقات العاملين / حجم الخدمات	انخفاض النسبة يشير إلى ارتفاع انتاجية العاملين. وانخفاض تكاليف الخدمات، ويعد مؤشرا على الاستدامة الجيدة للخدمات.
	كمية الخدمات / عدد العاملين	ارتفاع النسبة يشير إلى ارتفاع انتاجية العاملين. وانخفاض تكاليف الخدمات، ويعد مؤشرا على الاستدامة الجيدة للخدمات.
	متوسط راتب الموظف / كلفة الوحدة الواحدة	انخفاض النسبة يشير إلى ارتفاع انتاجية العاملين. وانخفاض تكاليف الخدمات، ويعد مؤشرا على الاستدامة الجيدة للخدمات.
كفاءة الانفاق التشغيلي	التكاليف الثابتة / كمية الخدمات	انخفاض النسبة يشير الى ارتفاع كفاءة الانفاق الاستثماري ويعد مؤشرا على الاستدامة الجيدة للخدمات
	التكاليف المتغيرة / كمية الخدمات	انخفاض النسبة يشير الى ارتفاع كفاءة الانفاق التشغيلي ويعد مؤشرا على الاستدامة الجيدة للخدمات.
	صافي النفقات التشغيلية / عدد المستفيدين من الخدمات	زيادة النسبة يشير إلى ارتفاع تكاليف الخدمات والبرامج، ويؤدي الى انخفاض استدامة الخدمات.

المصدر: اعداد الباحثان.

ثانياً. استدامة الايرادات: يعتمد استدامة الايرادات على مدى قدرة الوحدة الحكومية على استخدام على تغيير مستويات مصادر إيراداتها أو استحداث مصادر جديدة للإيرادات كما يركز على مدى نعرض المنشأة لعوامل معينة مثل مدى اعتمادها على مصادر إيرادات خارج سيطرتها أو نفوذها. ويمكن قياسها باستخدام النسب الموضحة في الجدول الاتي:

الجدول (4): الانموذج المقترح لقياس استدامة الايرادات وفق RPG1

المؤشر	النسبة	التفسير
استدامة الإيرادات التشغيلية	**الايرادات التشغيلية / عدد المستفيدين من الخدمات**	ارتفاع النسبة يشير إلى حصول الوحدة الحكومية على إيرادات إضافية، وهو مؤشر على استدامة جيدة للإيرادات.
	الايرادات التشغيلية / كمية الخدمات	ارتفاع النسبة يشير إلى حصول الوحدة الحكومية على إيرادات إضافية، وهو مؤشر على استدامة جيدة للإيرادات.
	الايرادات التشغيلية / النفقات التشغيلية	ارتفاع النسبة يشير إلى قدرة الوحدة على تغطية نفقاتها التشغيلية السنوية، وهو مؤشر على استدامة جيدة للإيرادات.

المؤشر	النسبة	التفسير
استدامة الإيرادات غير التشغيلية	الايرادات من المنح الحكومية / عدد المستفيدين من الخدمات	تشير النسبة العالية إلى أن الوحدة تعتمد على الموازنة الحكومية كمصدر رئيسي لتغطية تكاليف انتاج وتقديم خدماتها، وهو مؤشر على استدامة منخفضة للإيرادات.
	الايرادات من المنح الحكومية / كمية الخدمات	تقيس النسبة مدى اعتماد الوحدة الحكومية على هذه الإيرادات في انتاج وتقديم خدماتها. ويعد ارتفاع النسبة مؤشر على استدامة منخفضة للإيرادات.
	الايرادات من المنح الحكومية / اجمالي االنفقات التشغيلية	تشير النسبة العالية إلى أن الوحدة تعتمد على الموازنة الحكومية كمصدر رئيسي للتمويل، وهو مؤشر على استدامة منخفضة للإيرادات.

المصدر: اعداد الباحثان.

ثالثاً. استدامة الديون: نركز على مدى قدرة الوحدة الحكومية القدرة على الوفاء بالالتزامات المالية وادارة الدين. ويمكن قياسها باستخدام النسب الموضحة في الجدول الاتي:

الجدول (5): الانموذج المقترح لقياس استدامة الدين وفقRPG1

المؤشر	النسبة	التفسير
استدامة الديون قصيرة الاجل	المطلوبات المتداولة / صافي ايرادات التشغيل	انخفاض النسبة يشير إلى قدرة الوحدة الحكومية على الوفاء بالتزاماتها الحالية. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات قصيرة الاجل.
	اجمالي النقد اشباه النقد / المطلوبات المتداولة	تشير النسبة العالية إلى توافر نقد كافٍ لدفع التزامات قصيرة الأجل. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات قصيرة الاجل.
	الموجودات المتداولة عدا المخزون / المطلوبات المتداولة	تشير النسبة العالية إلى توافر نقد كافٍ لدفع التزامات قصيرة الأجل. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات قصيرة الاجل.
استدامة الديون طويلة الاجل	الديون المباشرةطويلة الاجل / الايرادات المقدرة	انخفاض النسبة يشير إلى قدرة الوحدة الحكومية على سداد ديونها الطويلة الأجل. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات طويلة الاجل.
	مدفوعات خدمة الدين / صافي ايرادات التشغيل	تؤدي زيادة مدفوعات خدمة الدين المباشر كنسبة مئوية من صافي إيرادات التشغيل إلى تقليل المرونة في الإنفاق الحكومي وتؤدي الى زيادة الدين العام. وهو مؤشر على انخفاض استدامة للديون والالتزامات طويلة الاجل.
	الديون طويلة الاجل المباشرة / عدد السكان المستفيدين من الخدمات	تشير النسبة المنخفضة إلى قدرة الوحدة الحكومية على سداد ديونها طويلة الأجل. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات طويلة الاجل.
	نفقات خدمة الدين / اجمالي الايرادات	تشير النسبة المنخفضة إلى أن المدينة قادرة على دفع متطلبات خدمة الديون عند استحقاقها. وهو مؤشر على استدامة جيدة للديون والالتزامات طويلة الاجل.

المصدر: اعداد الباحثان.

وللوصول الى قياس مقبول للاستدامة المالية للوحدة الحكومية ينبغي تحليل اتجاهات النسب للمحاور أعلاه خلال سلسلة زمنية مع تحديد سنة أساس كنقطة مرجعية لمقارنة تطور الاستدامة المالية.

الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً. الاستنتاجات: خلص البحث الى الاستنتاجات الاتية:

1. يمثل الإبلاغ عن معلومات الاستدامة المالية نطور في الإبلاغ المالي الحكومي وخطوة اولى للوصول الى الإبلاغ الحكومي المتكامل اذ أسهم في توسيع المعلومات المستقاة من البيانات المالية، فهي تتضمن التدفقات الواردة والصادرة المتوقعة المتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج التي توفر المنافع الاجتماعية باستخدام افتراضات السياسة الحالية على مدى أفق زمني محدد.
2. يمثل تحليل وقياس الاستدامة المالية أداة لتقييم أداء الإدارة المالية في إدارة موارد الوحدة الحكومية بكفاءة وفاعلية لاستدامة قدرتها على تقديم الخدمات، والوفاء بالتزاماته المالية الحالية والمستقبلية والحد من مستوى العجز في موازناتها السنوية.
3. يعد تحليل الاستدامة المالية وفق منهجية IPSAS-RPG1 منهجية متكاملة ترتكز على تحليل القوائم المالية المعدة وفق معايير IPSAS وتحليل اتجاهات النسب والمؤشرات المشتقة لتقييم أداء الوحدات الحكومية وتقويم استراتيجيتها في استدامة مصادر تمويلها والوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية بما يمكنها من المحافظة على قدرتها في انتاج وتقديم الخدمات بالمستوى الجودة التي تلبي تطلعات متلقيها، مع الاخذ بنظر الاعتبار تأثير العوامل الاقتصادية والديمغرافية في تفسير نتائج التحليل، فضلا عن ذلك ان متطلبات الإفصاح التي تضمنها IPSAS-RPG1 ستؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية في توفير معلومات لأغراض المسالة واتخاذ القرار والذي يعد الهدف الرئيس للإبلاغ المالي الحكومي.
4. تتوافق منهجية IPSAS-RPG1 في تحليل وقياس الاستدامة المالية مع نموذج الرابطة الدولية لإدارة المدن (ICMA) (نظام مراقبة الاتجاه المالي للحكومات المحلية "FTMS") الا ان استخدام مصطلح الاستدامة المالية طويلة الاجل في اطناب كون مصطلح الاستدامة يشير الى الاجل الطويل. اذ ليس هناك استدامة قصيرة الاجل.

ثانياً. التوصيات:

1. تطوير الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية باعتماد معايير المحاسبية والدولية في القطاع العام وقياس الاستدامة المالية وفق دليل الممارسات الموصى بها IPSAS-RPG1 لتقييم أدائها وتقويم استراتيجيتها في استدامة مصادر تمويلها والوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية، والمحافظة على قدرتها في تقديم الخدمات بالمستوى الجودة التي تلبي تطلعات متلقيها.
2. لغرض تطبيق الانموذج المقترح في الوحدات الحكومية العراقية ينبغي اعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ونظرا لكون القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي لا تتوافق مع القوائم المالية المعدة وفق معاييرIPSAS، يجب اجراء بعض التسويات ومعالجة البيانات الخاصة بالمصروفات والايرادات والموجودات الثابتة والمخزنية بما يتوافق مع أساس الاستحقاق والتي يمكن تنفيذها بالاعتماد على ما يوفر النظام المحاسبي الحكومي العراقي من قاعدة بيانات وحسابات وكشوفات مالية وإجراءات رقابية.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2015)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
2. الشلال، مهند عزيز محمد، (2014)، قياس وتحليل الاستدامة المالية باعتماد القيمة الحالية لقيود الموازنة دول مختارة للمدة (1990-2010)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
3. المحاوري، محمد أحمد، (2015)، تحليل الاستدامة المالية العامة في اليمن في ظل تراجع انتاج النفط، مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Craig S. Maher & Karl Nollenberger, (2009), Revisiting Kenneth Brown's 10-Point Test, October Government Finance Review,
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. Brown, K.W., (1993), the 10-point Test of Financial Condition: Toward an Easy-to-Use Assessment Tool for Smaller Cities, Government Finance Review, December, 2.
4. 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
5. Dahanayak, Sunil J., (2013), The Enactment of Auditability: Developing Value for Money (VFM) Audit Practice in the State of Victor, PHD, thesis Australian National University.
6. Groves, S.M., Valente, M.G., and Schulman, M., (2003), Evaluation "Financial Condition: A Handbook for Local Government, Washington D.C.: International City/County Management Association,
7. IFACipsasb2018, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IASB Publications, www.IFAC.org
8. IPSAS, ED46, (2011), Exposure Draft, Reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity's Finances.www.ifac.org.
9. Ritonga. Irwan Taufiq., (2014), Modelling Local Government Financial Conditions in Indonesia a Thesis. Master of Business (Accounting), Victoria University, Australia.