جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام

إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة

(دراسة مقارنة)

بحث علمي أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

علي مفيد دربولي

إشراف الدكتورة

إنصاف أحمد محمد

مدرس في قسم القانون العام

١٤٤٠هـ -٢٠١٩ م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَأَنْزَلَ اللهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللهِ عَلَيْكَ عَظِيماً ﴾

صدق الله العظيم

﴿ سورة النساء الآية ١١٣ ﴾

إهداء

إلى من أرشدني إلى طريق الصواب في دربي ، إلى قدوتي في كل عمل

إلى عبق الروح التي استلهم منها الإصرار و الصبر . . . . . **والدي الغالي**

إلى من فرشت دربي بربيع عمرها ، و رعتني بنور قلبها ، وكانت معلمتي

الأولى في حياتي الدراسية ، و أفهمتني أن العلم هو الحياة **والدتي الغالية**

إلى من كانوا رمزاً للعطاء و الإخلاص ، الذين تشرق شمسي من بين

أيديهم ويتوهج نهاري بنور وجودهم . . . . . **إخوتي**

إلى البسمة الجميلة و الأثر الطيب و زهو الحياة . . . **غدير ، ساره ، مفيد**

إليكم يا من لا تزالون بجانبي ترقبون نجاحي ، و تقدمون لي كل الوقت و

كل الدعم . . . . . **أصدقائي**

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة و السلام على الحبيب المصطفى سيد الأنام ، عندما ترخي الكلمات أهدابها لتعانق عنان السماء ، و تتخذ من أسلوب التفرد ما يُغذيها تميزاً و وفاء ستسمو حروفها لتنسج أجمل معاني الامتنان و الوفاء لأستاذتي **الدكتورة إنصاف أحمد محمد** التي كانت مثال المرشد الناصح والمشرف الأمين ، لها مني بالغ التقدير والامتنان ، وجزاها الله عزَّ وجلَّ خير الجزاء ، كذلك أتوجه بعميق الشكر والعرفان بالجميل إلى **الدكتور سعيد نحيلي** الأستاذ في قسم القانون العام على كرم تفضله برئاسة لجنة الحكم على هذه الرسالة ، له مني كل الاحترام والتقدير كما أتقدم بجزيل الشكر وخالص المحبة إلى **الدكتورة منى إدلبي** الأستاذ المساعد في قسم القانون العام لقبولها المشاركة في لجنة الحكم على هذه الرسالة لها مني كل المحبة والتقدير ، أيضاً أشكر جميع أساتذتي في قسم القانون العام الذين ما بخلو علينا يوماً بعلمهم لهم كل المحبة .

علي دربولي

مقدمة :

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية الخالصة ، أظهر أشخاصاً معنوية مرفقية متميزة عن الدولة و الهيئات المحلية ، يقتصر عملها على موضوع متخصص على خلاف ما هو الحال عليه في عمل الأشخاص المعنوية المحلية الأخرى التي تشمل صلاحياتها جميع أنواع نشاطات المرافق العامة، ولمَّا كان اقتصار دور الدولة على رقابة ما يجري في الحياة الاقتصادية الخاصة بالأفراد ليس وافياً ، بسبب استنكاف القطاع الخاص عن ذلك كشق الطرقات، ونقل السلع والبضائع من مكان إلى آخر، كان لابد أن تأخذ السلطة العامة على عاتقها إنشاء مرفق عام يتميز عن المرافق العامة التي ظهرت مع نشوء الدولة باعتبارها تتولى نشاطاً اقتصادياً .

وقد عرفَّ الدكتور ماجد راغب الحلو في مؤلفه (القانون الإداري) المرافق العامة الاقتصادية بأنها « **مشروعات تهدف إلى تحقيق النفع العام ، تحتفظ الحكومة بالكلمة في إنشائها و إدارتها و إلغائها** » .

ذلك أن اعتبار المرفق العام الاقتصادي مشروعاً Enterprise ، ويعبر عنهُ أيضاً بالمنظمة Organization ، اقتضى أن يتكون من جهاز إداري يتمثل بمجلس الإدارة ولجانه ، وكذلك الإدارة التنفيذية كالمدير العام أو الرئيس التنفيذي CEO، والمدراء التنفيذيين وغيرهم .

كما أنه لا يعد المشروع مرفقاً عاماً مالم يستهدف تحقيق النفع العام عبر تقديم خدمات عامة أو إشباع حاجات عامة للجمهور ، وتتميز الخدمات العامة في المرفق العام الاقتصادي بأنها خدمات اقتصادية (صناعية أو تجارية أو زراعية) ، وهو ما تتميز به المرافق العامة الاقتصادية عن المرافق العامة الإدارية التي قد تكون خدماتها معنوية ، كالضبط الإداري ،ومرفق القضاء ، و مرفق الأمن ، و غير ذلك .

وإنَّ فقدان شرط تحقيق النفع العام يُفقد المشروع صفة المرفق العام ، ويدخله في نطاق المشروعات الخاصة ، فإدارة الدولة لأملاكها الخاصة لا تعدُّ مرفقاً عاماً لأنها لا تستهدف المنفعة العامة ، وإنما تحقيق مصلحة مالية خاصة ، ولا يتناقض شرط تحقيق النفع العام مع تحقيق المشروع لربح ما بشرط ألا يكون تحقيق الربح هو الهدف من المشروع ، كما أنَّ تحقيق المرافق العامة الاقتصادية هامشاً من الربح مُبَرَّرٌ في أنها مطالبة بتحقيق توازن مالي بين إيراداتها و نفقاتها، وذلك الربح يسمح لها بتمويل نشاطها ذاتياً ، وتطوير الخدمة المقدمة ، وتغطية نفقات الاستثمار الجديدة.

و يُعد خضوع المرفق العام الاقتصادي لهيمنة السلطة العامة من أهم العناصر المميزة له عن المشروعات الخاصة ، فكثير من المشروعات يتوافر فيها عنصر النفع العام ، لكنها تُسمَّى تمييزاً لها " المشروعات الخاصة ذات النفع العام " ومثالها الجمعيات الخيرية ، فهي مشروع يقدم خدمة عامة ولكن لا تهيمن عليها السلطة العامة.

وتتحقق هيمنة السلطة العامة حين تملك هذه السلطة التحكُّم في مصير المشروع العام في إنشائه وتنظيمه و إلغائه ، فتكون لها كلمة الفصل في جميع مراحل حياة المشروع ، ويجب تمييز هذه الهيمنة عن استعمال امتيازات القانون العام ، فهذان العنصران غير متلازمين في كثير من الحالات ، فقد نكون بصدد مرفق عام ، ولكنه يدار طبقاً لقواعد وأساليب القانون الخاص ، كشركات الاقتصاد المختلط ، وفي المقابل قد نكون بصدد مشروع خاص ، لكنه مُنِح استثناءً بعض امتيازات القانون العام بهدف تسهيل نشاطه الذي ينطوي على نفع عام .

و بناءً عليه ، لا يُعد استعمال امتيازات القانون العام جزءاً من سيطرة الإدارة العامة على المرفق العام، وبالتالي فإن الخضوع لهيمنة السلطة العامة هو وحده العنصر المميز للمرافق العامة الاقتصادية عن المشروعات الخاصة.

و تُعدَّ الإدارة بوساطة المؤسسة العامة إحدى الطرق المباشرة لإدارة المرافق العامة الاقتصادية، وهي لا تختلف عن طريقة الاستغلال المباشر إلا في تمتع المرفق بالشخصية المعنوية ،وبالتالي استقلاله المالي والإداري ، وتُعدُّ إدارة المرافق العامة الاقتصادية بوساطة المؤسسات العامة الاقتصادية من أكثر الطرق شيوعاً ، وقد لقيت اهتماماً من الدول التي أخذت بها ، كفرنسا ومصر وسوريا ، و آخر قانون صدر لتنظيم أحكامها في سوريا هو القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥.

وعلى الرغم من الصلة الوثيقة بين المؤسسة العامة والمرفق العام ، على اعتبار أن المؤسسة هي مرفق عام منح شخصية معنوية و طريقة من طرق إدارة المرفق العام ، ذهب بعض الفقهاء إلى القول بوجود اختلاف بينهما من عدة وجوه :

١ـ اعتبر العلامة A. de Laubadere أن المؤسسة العامة و المرفق العام مفهومان يحتلان مستويات مختلفة ، فالمؤسسة العامة هي هيئة أو منظمة ، وهي شخص قانوني له تسميته ، وأجهزته الإدارية ، وله ممتلكاته الخاصة به .

أما المرفق العام يقوم أساساً بقصد إشباع رغبة جماعية ، و أداء خدمة عامة ،فهو بالتالي نشاط يهدف إلى إشباع حاجة من الحاجات العامة للمجتمع.

٢ـ لم تكن العلاقة بين مفهومي المرفق العام والمؤسسة العامة علاقة ثابتة ومستقرة على حال ، منذ المراحل الأولى التي جرى فيها استخدام هذين المصطلحين، فقد تم تصنيف الجمعيات النقابية للملاكين بأنها مؤسسات عامة على الرغم من أنها لا تقوم بتنفيذ مرفق عام ، فهي تجمعات أنشأها أفراد هم الملاكون في هذه الحالة للقيام بأعمال لصالحهم العام ، وعلى نفقتهم ، من مثل وقاية أراضيهم من الفيضانات و أعمال الري ، وما شابه ذلك من أعمال لا تقع بالتأكيد في نطاق مفهوم المرفق العام ، وقد بُني هذا التوصيف بأنها مؤسسات عامة استناداً إلى السلطات العامة التي أعطيت لتلك الجمعيات النقابية

كالانتساب الإلزامي للمالكين الذين تقع أملاكهم في نطاق عمل الجمعية النقابية و إلزام الأعضاء بدفع الاشتراكات .

٣- اعُتبر قرارُ محكمة حل الخلافات الفرنسية الذي أشار إلى أن الجمعيات النقابية مؤسسات عامة مجرد استثناء على القاعدة .

فالمؤسسة العامة هي طريقة من طرق إدارة المرفق العام ، ولكن هذا الاستثناء قد توسع عندما تدخَّل المشرع فاعتبر المؤسسات التي تدير مشروعات اقتصادية وتجارية مماثلة للمشروعات الخاصة مؤسساتٍ عامةً.

ومع ذلك كله ، فإن العلاقة تبقى وطيدة بين المؤسسة العامة والمرفق العام فالمؤسسة العامة في أغلب الحالات ، شخص من أشخاص القانون العام تخضع في تنظيمها و عملها لأحكام القانون الإداري .

وهنا نجد أن المادة / ١٥/ من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ قد حددَّت كيفية تكوين رأسمال المؤسسات العامة إذ نصت على أنه: « **يتكون رأس مال المؤسسة العامة من:**

١- أنصبة الدولة في رؤوس أموال الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها

٢- الأموال التي تخصصها الدولة لها.

٣- قيمة الموجودات الثابتة فيها والاستثمارات الخاصة بها.

٤- العناصر الأخرى التي يحددها مرسوم إحداثها أو قرار زيادة رأس مالها».

بالإضافة إلى تحديد استخدام مواردها وفق أحكام الفقرتين / ١-٣/ من المادة /١٧/ من القانون السابق على الشكل الآتي : «**تستخدم المؤسسة العامة مواردها وفق مايلي:**

١- تمويل خططها وتغطية نفقاتها و ما تستلزمه طبيعة المهام الموكولة إليها.

٣- توريد الفائض من مواردها إلى صندوق الدين العام».

حيث أصبح من اللازم إحاطة الأموال المستخدمة من قبل المؤسسات العامة في نشاطها الاقتصادي بالحماية التي تؤمن استمرار المرجو منها ، وهو المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني بفعل دمج الدولة عبر هذه المؤسسات في الحياة الاقتصادية ، بالإضافة الى مساهمة الفائض من أرباحها في سد العجز المالي عن طريق توريده إلى صندوق الدين العام ،و عدم تحميل الدولة الأعباء المالية والمشكلات الاقتصادية التي تعترض نشاط المؤسسات العامة باعتبارها الضامن لكافة نشاطاتها ، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى اخراجها من دورها المعهود.

ويجمع الفقه و القضاء في فرنسا و في الأنظمة القانونية العربية كمصر و الأردن و سوريا ، على حق السلطة الإدارية في الإشراف و الرقابة على الأموال العامة المستخدمة في تقديم المنفعة العامة للجمهور ، فلها أن تتخذ

بشأنها ما يلزم من إجراءات للمحافظة عليها و ضمان استمرارها في القيام بالخدمات التي خصصت لها ، ذلك أن عدم حماية المال العام و العمل على ضمان استمراره في أنشطة المرافق العامة الاقتصادية التي تقوم بإدارتها المؤسسة العامة باعتبارها أحد أشخاص القانون العام سيؤدي إلى فساد و نشوء ممارسات تمس حسن إدارة المصادر المادية و البشرية التي تقوم عليها هذه المؤسسات وبالتالي التأثير سلباً على التنمية الاقتصادية التي قامت من أجلها المؤسسات العامة .

حيث جاءت هذه الدراسة لمحاولة وضع إحدى آليات الحفاظ على المال العام الذي تستعين به المؤسسات العامة في ممارسة نشاطها الاقتصادي ،وذلك باستخدام إعادة الهيكلة المالية التي توجَّه في المقام الأول إلى المركز المالي للمؤسسات العامة عبر مواجهة الاختلالات الهيكلية المتمثلة في اختلال التوازن المالي ، وذلك عبر سياسات و إجراءات هادفة إلى رفع الطاقة الإنتاجية وإحداث أكبر قدر من المرونة في إدارة الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي في السوق التنافسية .

وتعود فكرة إعادة الهيكلة المالية لإحدى مدارس الإصلاح الاقتصادي ،وهي (المدرسة الهيكلية) التي قدمت منظوراً جديداً في عجز ميزان المدفوعات و ارتفاع معدلات التضخم ، والتي كانت تعود إلى ضعف الطاقة الإنتاجية في المشاريع الإنتاجية حيث كانت تتصف بجمود العرض الكلي و صلابته وتهدف إلى القضاء على مختلف الاختلالات والتشوهات التي تشوب المركز المالي

للمشاريع الإنتاجية ، والتغلب على ظاهرة الركود الاقتصادي ،و إيجاد ديناميكية جديدة لإعادة التنظيم الاقتصادي ،وإيجاد التوازن بواسطة مجموعة من الاجراءات الهيكلية و التنظيمية التي تدفع عجلة الإنتاج ، وبالتالي إحداث دورة تشغيلية مستمرة للمصادر البشرية والمادية المستخدمة في تمويل الأنشطة التي تقوم بها .

إذ يقدم هذا البحث إمكانية تطبيق إعادة الهيكلة المالية في المؤسسات العامة لتوضيح مدى نجاح أو فشل الإدارات في المؤسسات العامة في قراراتها أو خططها ،إضافة إلى دورها في تحقيق العائد المطلوب من خطتها الاستثمارية ،و تحقيق المردودية المالية بكفاءة و فعالية .

أسباب اختيار موضوع البحث :

هناك أسباب عدة دفعتنا لاختيار موضوع إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ، من أهمها :

١ ـ الاهتمام الشخصي بموضوع المؤسسات العامة ، والرغبة في رؤيتها يوماً ما قدوة للقطاع الخاص في جودة تقديم الخدمات العامة ، عن طريق الإدارة المالية فيها ، إضافة إلى الأمل في تحوّلها إلى قطاع رابح يرفد الاقتصاد الوطني .

٢ ـ عدم وجود بحث مالي أو قانوني ينظم معالجة المخاطر المالية التي تتعرض لها المؤسسات العامة ، والاكتفاء بالنص على ضمانة الدولة للأنشطة التجارية و العمليات التشغيلية لموارد المؤسسة العامة .

٣ . أهمية موضوع إعادة الهيكلة المالية ذاته ، باعتباره أحد الحلول التي يفترضها علم الإدارة المالية لمواجهة المشكلات و المعضلات المالية التي تعترض أنشطة الوحدات الاقتصادية ، والذي يصلح تطبيقه في المؤسسات العامة .

٤ ـ المرحلة الحرجة التي تمر بها سورية في هذه الأيام ، والتي خلَّفت أضراراً كبيرة في القطاع العام ، وزادت معاناته ، وأصبح بناؤه وإعادته إلى طريق الإنتاج و محاولة إصلاحه واجباً وطنياً ، وعلى كل قادر أن يُساهم في هذا الجهد بالوسائل المتاحة ، وهذا البحث هو من باب المساهمة الممكنة .

إشكالية البحث :

تتمثل إشكالية البحث في الإجابة عن عدة تساؤلات وهي :

ـ هل بالإمكان إصلاح المؤسسات العامة مالياً و إعادتها إلى ممارسة النشاط الاقتصادي دون المساس بالشخصية القانونية العامة التي تتمتع بها المؤسسات العامة ؟

ـ ما مدى استجابة أحكام القانون العام الناظمة لعمل المؤسسات العامة لمحاولة الإصلاح المالية التي يطرحها البحث ،و المتمثلة بإعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ؟

ـ كيف تضمن إعادة الهيكلة المالية استمرار تمويل المؤسسات العامة واستغلالها للموارد المالية المتوافرة بالشكل الأمثل ؟

ـ بماذا يختلف التوازن المالي الذي تضمنه إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة عن توازن الأرقام بين جدولي الميزانية الختامية للمؤسسة العامة ؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة تطبيق إعادة الهيكلة المالية على المؤسسات العامة و ذلك من خلال ما يلي :

١ ـ دراسة النظام القانوني للمؤسسات العامة و بيان أحكام القانونين العام و الخاص في المؤسسات العامة ، وبيان مدى قابلية كل منهما لتطبيق إعادة الهيكلة المالية .

٢ ـ التعريف بإعادة الهيكلة المالية ،و بيان دورها في تصحيح الاختلالات الهيكلية التي تتعرض لها المؤسسات العامة أثناء ممارسة نشاطها الاقتصادي.

٣ ـ استعراض الأساليب التي تفترضها إعادة الهيكلة المالية بما يتوافق مع ظروف المؤسسة العامة المالية ،سواء من خلال مواجهة التعثر المالي الذي

يرافق مصادر التمويل ، أو التحكم في حركة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة ، أو المساهمة في تخفيض تكاليف تقديم الخدمات و السلع.

٤ ـ دراسة الآثار الناجمة عن تطبيق إعادة الهيكلة المالية في الهيكل المالي للمؤسسات العامة ، وتوظيف الفوائد الناجمة عنها في الأداء المالي الذي يعود بالمردودية العالية ويظهر الكفاءة المستمرة في العمل .

صعوبات البحث :

تتجلى الصعوبات التي واجهتنا خلال إعداد هذا البحث في عدة نقاط وهي :

ـ عدم تداول الحلول المالية التي تفترضها العلوم الأخرى كعلم الإدارة المالية في الدراسات و الأبحاث التي تُعالج أو تناقش موضوع المؤسسات العامة ، الأمر الذي جعل المكتبة القانونية خالية إلى حد ما من الأبحاث التي تناولت موضوع البحث المطروح .

ـ اقتصار الأبحاث و الدراسات المقدَّمة عن القطاع العام الاقتصادي على الخصخصة و أشكالها على صعيد القانون السوري ،و أيضاً القانون العربي الذي تخلى في معظمه عن فكرة القطاع العام الاقتصادي ، أو بالشكل الذي يبقي له صفة العمومية فقط ، الأمر الذي دفعنا إلى البحث في الأبحاث المالية و الاقتصادية لمقاربة هذا البحث و تطبيقها على المؤسسة العامة إضافة على ما سبق الجهد الشخصي المبذول في دراسة موضوع البحث على المؤسسات العامة .

منهج البحث :

سوف نتبع في بحثنا المنهج الاستقرائي المقارن ، الذي يقوم على تتبع الجزئيات للوصول إلى حقائق تحكم المؤسسات العامة التي يتوجب اتباعها وفق هذا البحث عن طريق إعادة الهيكلة المالية ، وذلك من خلال دراسة النظام القانوني للمؤسسات العامة ، و إعادة الهيكلة المالية بكل جزئية فيها للوصول بها إلى قواعد تطبق على المؤسسات العامة في سوريا ، بالمقارنة مع الأنظمة القانونية الأخرى ،و كيفية تنظيم المشروعات العامة الاقتصادية فيها ، بغية إيجاد الفروقات التي افترضتها الإدارة المالية الحديثة في تلك المشروعات.

خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى **فصلين** ، و تم توزيع الدراسة في كل منهما على **مبحثين** وكل مبحث إلى **مطلبين** ، وذلك وفقاً لأسلوب النظام اللاتيني في البحث وبالتالي تكون خطة البحث على الشكل الآتي :

خطة البحث :

الفصل الأول : النظام القانوني للمؤسسات العامة

المبحث الأول : مفهوم المؤسسات العامة

المطلب الأول: ماهية المؤسسات العامة

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة

المبحث الثاني : تنظيم المؤسسات العامة

المطلب الأول: التنظيم الإداري للمؤسسات العامة

المطلب الثاني: التنظيم المالي والمحاسبي للمؤسسات العامة

الفصل الثاني : مفهوم إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة

المبحث الأول : ماهية إعادة الهيكلة المالية

المطلب الأول: تعريف إعادة الهيكلة المالية وتصنيفها

المطلب الثاني: أسباب إعادة الهيكلة المالية وأهدافها

المبحث الثاني : أساليب إعادة الهيكلة المالية وآثارها

المطلب الأول: أساليب إعادة الهيكلة المالية

المطلب الثاني: آثار إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة

خاتمة .

الفصل الأول

النظام القانوني للمؤسسات العامة

المقصود بالنظام القانوني للمؤسسات العامة : الأحكام القانونية التي تُطبق على هذه المؤسسات في إنشائها و إدارتها، وما يتصل بذلك من تنظيم نشاطها، وطبيعتها القانونية.

إن ما يهمَّنا في النظام القانوني للمؤسسات العامة هو الناحية القانونية في إدارتها و تنظيمها المالي ، ولكن ذلك سيكون بما يخدم المحل الأصلي للبحث فدراسة الناحية القانونية لإدارة المؤسسات العامة والنظام المالي الذي يعتبر العصب الرئيسي في نشاطها هي المدخل الأساسي لتناول مسألة إعادة هيكلتها المالية ، لأنه إذا ما كانت طرق إدارتها رشيدة ، فلا حاجة لإعادة الهيكلة المالية ، إذ يكون المقصود مُتحققاً فِعلاً ، ولا داعي لتطبيق أنظمة و برامج تعد من قبيل الإصلاحات المالية ، أما إذا تبيَّن خلافُ ذلك فعندها سيتم اللجوء إلى الوسائل المالية العلاجية و منها إعادة الهيكلة المالية ، ولذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : مفهوم المؤسسات العامة

المبحث الثاني : تنظيم المؤسسات العامة

المبحث الأول

مفهوم المؤسسات العامة

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع جاء بعد ما أصبحت المبادرة الفردية والقطاع الخاص غير قادرين على مواجهة الأزمات التي خلفتها الحروب العالمية و الآثار السلبية الناجمة عنها ، وهذا ما جعل السلطات العامة تبحث عن طرق إدارة المرافق العامة الاقتصادية ،وتعد المؤسسة العامة إحداها باعتبارها شخصاً معنوياً يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويتولى نشاطاً اقتصادياً محدداً ، ولمعرفة مفهومها لابد أولاً من التطرق الى ماهية المؤسسات العامة ، ومن ثم التعرَّف على طبيعتها القانونية.

سوف نقسم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين :

المطلب الأول : ماهية المؤسسات العامة

المطلب الثاني : الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة

المطلب الأول

ماهية المؤسسات العامة

لمَّا كانت المؤسسات العامة أشخاص معنوية عامة ، تتمتع بالاستقلال المالي والإداري بالقدر الذي يعبر عن اللامركزية المرفقية ، بات من الضروري لتحديد مفهوم هذه المؤسسات عرض نشأتها بما تتضمنه من أسباب و دور الاجتهاد والفقه في تحديد مدلولها ، إلى أن نصل إلى تعريف يحددها ويمكِّننا من تمييزها عن الأشخاص المعنوية الأخرى وذلك في العديد من النقاط .

سوف نقسم هذا المطلب إلى الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: تعريف المؤسسات العامة

الفرع الثاني: التمييز بين المؤسسات العامة والأشخاص المعنوية المشابهة

الفرع الأول

تعريف المؤسسات العامة

إذا كان استعمال مصطلح « **المؤسسة العامة** » لا يثير غموضاً أو التباساً في الذهن حول مفهومها ، في الوقت الراهن ، فإن هذا المفهوم لم يكن قد ارتكز في بداية نشأته على أسس قانونية واضحة ، فأول ما جرى استعمال هذا المصطلح كان في القانون المدني الفرنسي الصادر عام ١٨٠٤ وبعده في

القانون المالي لعام ١٨١٣ ، وكانت قد تتالت استعمالاتها في العقود التي جاءت بعد نشوب الثورة الفرنسية.

وقد عنت العبارة ، في حينه ، التعريف بالمؤسسات institutions التي حلت محل ما كان يعرف باسم « gens de mainmorte »[1]، وقد استفادت تلك المؤسسات من استمرارية التمتع بوجودها بمعزل عن أفرادها مثل المعاهد التعليمية ، والمستشفيات ، .... وهذا ما أتاح لها الاستفادة من عدم خضوعها للضريبة على التركات والمواريث في ظل القانون القديم ، وكان إنشاء هذه المؤسسات يخضع لترخيص من الدولة ، ولإتاحة المجال أمام هذه المؤسسات للتمتع بالشخصية المعنوية استُخدم مصطلح «**المؤسسة العامة**».

وبالنظر إلى المنافع و الامتيازات التي كانت تحظى بها المؤسسة العامة في حينه ، فقد بادر مجلس الشورى باكراً إلى التأكيد على أن إنشاء المؤسسة العامة يجب أن يكون محدداً ويخضع للرقابة .

وهكذا استُعمل مصطلح المؤسسة العامة في البداية للدلالة على نوع الأشخاص المعنويين العامين الذين لا يمكن تصنيفهم آنذاك ضمن فئات

---

[1] كان للسيد الإقطاعي في القرون الوسطى ، حق تملك ثروات أتباعه بعد وفاتهم ، وحق التصرف بها ، وهذا ما كان يطلق عليه « gens de mainmorte » ، ثم صارت تعني العبارة الأشخاص القانونيين أو المعنويين الذين يتمتعون بوجود خاص ومستقل بمعزل عن المفهوم السابق .
مذكور لدى : عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه و الاجتهاد** ، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٣ ، ص ٣١ .

الأشخاص المعنويين العامين المعروفين في حينه ،والتي كانت تقتصر على الدولة والهيئات المحلية.

و تقتضي الإشارة إلى إن مصطلح « المؤسسة العامة » التي ورد استعمالها في القانون المدني وفي أصول المحاكمات المدنية الفرنسيَّين لم يكن يقصد بها معنى واحد محدد ، وإنما وردت بمعانٍ مختلفة ، فأحياناً وردت بمعنى الشخص المعنوي من أشخاص القانون العام personne morale de droit public و personne administrative ،كما هو الحال بالنسبة للمحافظات و البلديات وأحياناً أخرى بمعنى الشخص المعنوي من أشخاص القانون الخاص personne morale de droit privet الذي يستفيد من بعض الرعاية من قبل الإدارة كما هو الحال بالنسبة إلى المؤسسات ذات المنفعة العامة[1].

وفي معرض النظر في النزاعات التي أثيرت أمام القضاء وكانت المؤسسات العامة طرفاً فيها ، فقد تولى الاجتهاد تحديد عدد من المبادئ التي تحكم عمل تلك المؤسسات ، سواء ما تعلق منها بحقوقها في الادعاء أمام القضاء مدعيةً أو مدعى عليها ، أو ما تعلق منها بحقها في تملك الأموال وقبول الوصايا، ثم تولى الاجتهاد رسم الحدود الفاصلة بوضوح بين المؤسسات العامة والمؤسسات ذات النفع العام، و بذلك جرى تكريس المؤسسة العامة كطريقة من طرق إدارة المرفق العام ، ومن هنا كانت التعريفات الأولى للمؤسسة العامة بأنها مرفق

---

[1] Georges Vedel , Pierre Del volve – **Droit administratif** . P.U.F 12édition – 1992,p598.

عـام ذو شخصـية معنويـة (Hauriou) ، أو أنهـا مرفـق عـام ذو ذمـة ماليـة (L.Duguit)[١].

وفي الحربين العالميتين غدت المؤسسة العامة الوسيلة الفضلى بيد السلطات العامـة لإدارة مـا تستحوذ عليـه من احتكارات ، أو لإدارة المرافق الجديدة التي دخلت في نطاق عملها التدخلي ، من اقتصادية ، واجتماعية و ثقافية .

أولاً ـ تعريف المؤسسة العامة:

تختلف التعاريف التي يطلقها فقهاء القانون على المؤسسة العامة باختلاف الزاوية التي يُنظر من خلالها إلى مثل هذه المؤسسة ، ففي البداية جرى تعريف المؤسسة العامة بأنها: « شخص معنوي من أشخاص القانون العام غير الدولة و الهيئات المحلية»[٢].

---

[١] Léon Duguit – **Traite de droit constitutionnel**، 3 édition E,de Boccard,1928,p151 . ==

== و المرجعين مذكورين لدى:

عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٢-٣٣.

[٢] ورد هذا التعريف في المؤلف المشترك للعميد G. Vedel والأستاذ P.Delvolvé بعنوان **Droit administratif**, P.U.F.P 596. .

والمرجع مذكور لدى :

أميرة صدقي ، **النظام العام للمشروع العام ودرجة أصالته** ، دراسة مقارنة ، القاهرة ، د.ط، ١٩٧١، ص ٤٤.

ويبرر هذا التعريف بأنه لم يكن ، في حينه ، أشخاص معنويون عامون غير الدولة والهيئات المحلية ، فاعتِبرا أن ما عداهما من أشخاص معنويين عامين هو مؤسسة عامة ، وقد أشار العلامة الفرنسي Marcel Waline إلى أن المؤسسات العامة كانت قد شكلت من وجهة النظر القانونية ما كان يُطلق عليه اسم « الفئات الفضلات» Catégorie résiduelle [1] ، حيث رأى أن المؤسسات العامة تقتصر في عملها على موضوع متخصص واحد على خلاف ماهي عليه حال الهيئات المحلية (والدولة) التي تشمل صلاحياتها جميع أنواع نشاطات المرافق العامة .

إن ذلك التعريف ، على ما فيه من بساطة ووضوح ظاهرين ، مشوب بعيب أساسي هو أنه يخالف مبدأ التعريف نفسه؛ فقد ارتكز على النفي فجرى تعريف المؤسسة العامة بأنها غير «الدولة والهيئات المحلية» في حين أن المطلوب من التعريف ، في الأصل أن يُحدد المعرَّف به بما هو عليه من حيث طبيعته وجوهره ، وما يميزه من غيره من سائر الأشخاص المعنوية القريبة في مفهومها منه.

وفي وقت لاحق ، تعددت التعاريف التي أُطلقت على المؤسسة العامة حتى بات لكل فقيه من فقهاء القانون العام تعريف خاص به ، فالعميد M.Hauriou يعرف المؤسسة العامة بأنها « مرفق عام متخصص بخدمات

---

[1] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٠٣٣.

معينة ويتمتع بالشخصية المعنوية ، ولكن هذا التعريف لم يحدد مفهوم المؤسسة العامة بصورة كافية ، وإنما نقل المسألة إلى مكان آخر ، فصار المطلوب هو تحديد مفهوم المرفق العام »[١] .

أما عميد كلية الحقوق في Lille الأستاذ Paul Duez فاعتبر أن المؤسسة العامة تتميز بعنصرين أساسيين : أحدهما ، أنها مرفق عام جرى فصله عن مجموع المرافق العامة للدولة (أو الهيئات المحلية)، وذلك لإعطائه نوعاً من الاستقلال في الإدارة ، والعنصر الآخر هو منح هذا المرفق العام شخصية معنوية لضمان ذلك الاستقلال ، مع كل ما يترتب على ذلك من نتائج من تخصص ، ومن موازنة خاصة ، وذمة مالية خاصة ، وعمال يعملون باسمها[٢].

أما العلاَّمتان Jean Rivero و Jean Waline فيعتبران أن تعريف المؤسسة العامة ، كما يمكن استخلاصه مما استقر عليه الحال بعد النصف الثاني من القرن الماضي ، وبعد مرحلة طويلة من عدم الوضوح قد ارتبط بثلاثة عناصر ، فالمؤسسة العامة هي شخص معنوي ، وهي من أشخاص القانون العام وموضوعها هو إدارة أحد المرافق العامة [٣]، وهذا التعريف قريب

---

(١) M.Hariou , **Précis élémentaire de droit administratif** ,Paris ,1938.
والمرجع مذكور لدى :
عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري– الجزء الأول** ، مطبعة جامعة دمشق ، ط ٨ ، ص ٢٤٤.

(٢) Paul Duex , **Traité de droit administratif** , Dalloz, 1952,p.195.

(٣) Jean Rivero , Jean Waline ,**Droit administratif** , 16 édition ,1996 , Dalloz, p430.

الشبه بالتعريف الذي سبق أن اعتمده العميد G. Vedel ، حيث اعتبر أن المؤسسة العامة مرفق عام يتمتع بالشخصية المعنوية ،وهي نوع من اللامركزية التي تعرف باسم اللامركزية المرفقية وهي تتمتع بثلاث خصائص : فهي تتمتع بالشخصية المعنوية ، وهي شخص من أشخاص القانون العام ، وتدير مرفقاً عاماً[١] ، وقد وضع الفقه القانوني العربي عدة تعاريف ساهمت في بتحديد مفهوم المؤسسة العامة ،ومن ذلك تعريف الدكتور سليمان الطماوي بأنها «عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة و تتمتع بالشخصية المعنوية »[٢]. كما عرفَّها الدكتور فهمي محمود شكري بأنها « وحدة إدارية أو جهاز إداري من منظمات القطاع العام مستقلة بذاتها بشخصية معنوية ولها نوع من الاستقلال المالي و الإداري لتمارس عملاً من أعمال الدولة يتم إنشاؤه بقانون يحدد أعمالها و واجباتها و حقوقها ، وتخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري »[٣] . وقد عرف الدكتور علي خطار شطناوي المؤسسة العامة بأنها : « أسلوب من أساليب إدارة المرافق العامة ، وذلك حينما يُمنَحُ مرفق عام متخصص بمزاولة نشاط معينٍ و محددٍ الشخصيةَ المعنويةَ بغية تحقيق استقلاله مالياً وإدارياً»[٤].

---

[١] G.vedel , Droit administratif, édition 1968,p,636.

[٢] سليمان محمد الطماوي ، **مبادئ القانون الإداري** ، القاهرة ،ط٥ ، 1963 ، ص ٤٩ .

[٣] التعريف نقلاً عن عمار عوابدي ، **القانون الإداري** ، **الجزء الأول** ، **النظام الإداري** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط٥ ٢٠٠٨ ، ص ٣٠٥-٣٠٦.

[٤] علي خطار شطناوي ، **نظرية المؤسسات العامة و تطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية** ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان ، ط١/١٩٩٠، ص١٢.

أما في القضاء فقد ساهم القرار الشهير لمحكمة التنازع الفرنسية في عام ١٩٢١ في القضية المسماة « مركب أيلوكا» اعتراف القضاء الفرنسي في المؤسسة العامة بأنها من أساليب إدارة المرافق العامة ، حيث حكمت محكمة التنازع باختصاص المحاكم العادية بالنظر في الدعاوى التي يرفعها الأفراد للتعويض عن الآثار الضارة لاستغلال مرفق عام صناعي و تجاري أي مرفق يعمل في ذات أوضاع المنشأة الخاصة .

وقد برر مفوض الحكومة ماتيير Matter هذا الحل وفسَّره على الوجه الآتي :

« **بعض المرافق هي من طبيعة من ذات جوهر الدولة أو الإدارة العامة ؛ ومن الضروري أن يضمن مبدأ فصل السلطات كمال ممارستها (عملها) وتكون منازعاتها من اختصاص القضاء الإداري ، وثمة مرافق أخرى لها على العكس ، طبيعة خاصة ، وإذا كانت الدولة تتولاها فما ذلك إلا عرضٌ و مصادفة لعدم قيام فرد بها ، ومن المهم للصالح العام تحقيقها ؛ وطبيعي أن تدخل المنازعات التي تنتج عن استغلالها في اختصاص المحاكم العادية**»[١].

ولا شك أنه أُقرَّ منذ عهد بعيد بأن الإدارة تستطيع في بعض أنشطتها أن تعمل كما يعمل الفرد العادي ،و ألا تستعمل امتيازات السلطة العامة التي لها ففكرة الإدارة الخاصة التي وضع أسسها مفوض الحكومة دافيد في سنة ١٨٧٣

---

[١] مارسو لون و آخرون ، **أحكام المبادئ في القضاء الإداري الفرنسي** ، ترجمة ، أحمد يسري ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، الطبعة العربية ، ١٩٩١ ، ص ١٩٧-١٩٨ .

في تقريره في حكم بلانكو ، وطوَّرها التقرير الشهير لمفوض الحكومة روميو في حكم ترييه في ٦ شباط سنة ١٩٠٣ ،ثم طبقت تطبيقاً واضحاً في شأن العقود في حكم سنة ١٩١٢ شركة الغرانييت ،ظلت حتى سنة ١٩٢١ مقصورة على عمليات معزولة مثل إدارة الدومين الخاص أو إبرام بعض العقود ، فلم يكن أقر إطلاقاً حتى ذلك الحين بإمكان اعتبار مرافق بأكملها تعمل بنظام الإدارة الخاصة ، والتجديد الأساسي لحكم الشركة التجارية للغرب الأفريقي هو بالتحديد في تطبيق الإدارة الخاصة على مرافق عامة كاملة و يقال حينئذ أنها « **مرافق عامة صناعية أو تجارية** » لمقابلتها اصطلاح «**المرافق العامة الإدارية أو المرافق العامة بالمفهوم العام** » [١].

أما قانوناً فقد اختلفت التشريعات العربية في تعريف المؤسسة العامة تبعاً للنظام الاقتصادي السائد فيها ، حيث عرف المشرع الجزائري المؤسسة العامة في المادة الثانية من الأمر رقم ٠١-٠٤ كما يلي المؤسسات العمومية الاقتصادية «**هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص آخر خاضع للقانون العام أغلبية رأسمالها الاجتماعي بشكل مباشر أو غير مباشر وهي تخضع للقانون العام** » [٢] ، من ذلك فإن المؤسسة العامة في الجزائر تتخذ إما

---

[١] مارسو لون و آخرون ، **أحكام المبادئ في القضاء الإداري الفرنسي** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩٨-١٩٩.

[٢] أمر رقم ٠١-٠٤ ، بتاريخ ٢٠ آب عام ٢٠٠١ ، **يتعلق بتنظيم المؤسسات العامة الاقتصادية و تسييرها وخصخصتها** ، الجريدة الرسمية عدد ٤٧ الصادرة بتاريخ ٢٣ آب ٢٠٠١ .
وهو مذكور لدى : بغداد كمال ، **النظام القانوني للمؤسسة العامة في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، عام ٢٠١٢، ص ٢٣.

شكل شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة وهذا طبقاً للمادة ٥ من القانون رقم ٨٨-٠١ المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العامة الاقتصادية.

أما في لبنان فإنه بناءً على مشروع القانون الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم /٣٢٧٥ /تاريخ ٢٤ أيار عام ١٩٧٢ المتعلق بإنشاء مصالح مستقلة لمياه الشرب وتنظيمها ووضع نظام عام للمؤسسات العامة والمصالح المستقلة ، أصدر المرسوم رقم/ ٤٥١٧/ تاريخ ١٣ كانون الأول سنة ١٩٧٢ و المتضمن النظام العام للمؤسسات العامة الذي عرفَّ الأخيرة بأنها «**المؤسسات التي تُولى مرفقاً عاماً وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالين المالي والإداري**» .

أما في سوريا فقد تم تحديد أركان المؤسسة العامة باعتبارها تدير مرفقاً عاماً اقتصادياً وحسناً فعل المشرع السوري في ذلك محدداً معايير التفريق بينها وبين الأشخاص المعنوية التي تتولى إدارة المرافق العامة الإدارية ،وهذا ما نصت عليه المادة الأولى من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ حيث عرفَّت المؤسسة العامة بأنها:

« **شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها**».

ثانياً- خصائص المؤسسة العامة :

تتسم المؤسسة العامة بخصائص مشتركة وهي :

١ ـ المؤسسة العامة شخص من أشخاص القانون العام :

المؤسسة العامة في بادئ الأمر هي شخص قانوني ،أي إنها تكتسب الحقوق [١]، ولها ذمة مالية متخصصة لتحقيق هدف محدد ، وتدار وفق الأحكام القانونية و التنظيمية التي أنشأت المؤسسة العامة والمحددة في صك إنشائها.

بالإضافة إلى تمتع المؤسسة العامة بالشخصية المعنوية ،وهذا ما يجعلها شخصاً مستقلاً عن الجهة التي أنشأتها ، فلها بهذا الاعتبار أن تكتسب الحقوق وأن تتعهد الالتزام بالواجبات ، ولها ذمتها المالية الخاصة ؛ ومن ذلك يتوجب على المؤسسات العامة استيفاء الحقوق ، وتسديد الديون والالتزامات المترتبة على نشاطها تجاه الغير وذلك بوسائل الدفع المعتادة [٢]، وبصورة عامة فإنها تتمتع بالاستقلال المالي حيث لها موازنتها الخاصة؛ إذ تضع المؤسسات العامة موازنة تقديرية للسنة المقبلة تتضمن أوجه الاستخدامات (النفقات) والموارد الناجمة عن ممارسة فعاليتها وتشمل هذه الموازنة جدولين يبين تفاضلهما

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **المؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص٣٧.

[٢] المادة / ٢١/ ، **النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة** ، الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٤٨٩/عام ٢٠٠٧.

الفائض أو العجز التام عن ممارسة نشاطها[1] ،ولها أملاكها الخاصة المتمثلة في الأراضي و المباني والآلات والمعدات اللازمة لممارسة نشاطها ،حيث تعتبر من الأصول التي تستخدمها المؤسسات في إنتاج البضائع والخدمات .

وباعتبار المؤسسة العامة شخصاً من أشخاص القانون العام فإن لها امتيازات القانون الإداري ، حيث أجاز المشرع للمؤسسة العامة حق الاستملاك لإقامة الشركات العامة والمنشآت العامة والوحدات الاقتصادية أو توسيعها وذلك وفقاً لأحكام قانون الاستملاك[2].

وأقر المشرع الأعمال التجارية التي تمارسها المؤسسة العامة وضرورة مراعاة تنظيم هذه الأنشطة بموجب قانون التجارة واعتبار المؤسسة تاجراً في علاقتها مع الغير[3] ، فتشتري و تبيع و تتعاقد مع الغير وفقاً لقواعد القانون الخاص وتخضع أعمالها التي تباشرها بهذه الصفة للقانون الخاص ، كما تعتبر عقودها مع الغير عقوداً عادية ، وتختص المحاكم العادية بالخلافات الناشئة عنها.

---

[1] المادة /١٠/ ، **النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة** ، مرجع سبق ذكره .

[2] الفقرة /ج/ المادة / ١٨/ ، **قانون المؤسسات والمنشآت العامة رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥** .

[3] الفقرة /ب/ من المادة /٢/ ، **قانون المؤسسات و المنشآت العامة** ، مرجع سبق ذكره .

٢ـ خضوع المؤسسة العامة لمبدأ التخصص :

إن مبدأ التخصص يعني أن نشاط المؤسسة العامة يقتصر على المرفق الذي أوكلت إليها مهمة إدارته ، بما يؤدي إلى الامتناع عن استعمال أموالها والوسائل المتاحة لديها لغايات أخرى خارجة عن نطاق دائرة المرفق المعني ، فالشخصية القانونية التي منحت لها تنحصر في إطارها القانوني ، ولا تتعداه إلى غيره ، فهي « **شخصية معنوية وظيفية** » على حد قول العلامة A. de Laubadere [١].

ومبدأ التخصص هو من وجه آخر ، قاعدة للتفسير في ما يتعلق بالمؤسسة العامة ، فمن حيث إنها لا تتمتع بغير « شخصية وظيفية » ، فإن تدخلها في إنجاز مهامها ينبغي أن يكون بالمعنى الضيق للتفسير ، وذلك تبعاً لكونها استثناء من الصلاحية العامة للدولة ، وكل استثناء يفسر بالمعنى الحصري تبعاً لأنه استثناء .

إن مبدأ التخصص لا يفضي بالضرورة ، إلى الاقتصار على وحدانية المهام فالأمر متروك لنص إنشاء المؤسسة العامة ، بل إن مبدأ التخصص لم يعد يتعارض ، في الوقت الراهن ، وبنظر الاجتهاد الإداري ، مع ممارسة

---

[١] مذكور لدى : عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٩ .

النشاطات المكملة للنشاط الأساسي أو ممارسة النشاطات الإضافية والملحقة بالنشاط الأساسي[١] .

بل إن الاجتهاد قد خطا خطوة أبعد من ذلك عندما أجاز للمؤسسة العامة أن تتوسع في نشاطها وفقاً لمقتضيات الإدارة الحسنة بهدف المحافظة على التوازن المالي ، أو بهدف تبادل الخبرات مع مؤسسات أخرى ، بما يؤدي إلى إكساب العاملين لديها مزيداً من المعارف التقنية والفنية اللازمة ، ومن هنا أصبحت تصاغ بعض نصوص إنشاء المؤسسات العامة بعبارات عامة بما يحتمل التوسع في التفسير ، كأن تحدد مهمة المؤسسة العامة في مجال معين وبكل ما يتصل به سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة [٢].

ومن نتائج الأخذ بمبدأ التخصص أن القرارات التي تصدرها المؤسسة العامة خارج نطاق هدفها المحدد قس صك إنشائها تعتبر قرارات باطلة باعتبارها تتجاوز حد السلطة .

حيث ألزم المشرع في المادة /٣/ من القانون رقم/ ٢/ لعام ٢٠٠٥ بشكل خاص أن يحدد صك إنشاء المؤسسة العامة أو الشركة والمنشأة التابعة الغرض الذي أحدثت من أجله .

---

[١] علي خطار شطناوي ، **نظرية المؤسسات العامة و تطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٢.

[٢] عبد الله طلبه ، **القانون الإداري – الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص٢٦٣.

٣ـ خضوع المؤسسة لمبدأ الارتباط :

إن الاستقلال المالي و الإداري الذي تتمتع به المؤسسة العامة لا يعني أنها بمنأى عن الرقابة سواء الإدارية أو المالية ، فقد نصت المادة /٣/ من القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ ، على أن يتضمن نص إنشاء المؤسسة العامة جهة ارتباطها حسب طبيعة أعمالها بإحدى الوزارات ، الأمر الذي يرتب مسؤولية المدير العام فيها أمام الوزير ومجلس الإدارة على حد سواء ، كما هو الحال عليه في لبنان إذ ألزم النظام العام للمؤسسات العامة الصادر بتاريخ ١٩٧٢/١٢/١٣ تضمين نص إنشاء المؤسسة العامة ربطها بإحدى الوزارات التي تمارس الوصاية الإدارية عليها ، بالإضافة إلى تعيين مفوضٍ للحكومة لدى المؤسسة العامة ،ويحضر المفوض اجتماعات مجلس إدارة المؤسسة العامة ،ويكون له حق التصويت[١] ، على نقيض ما ذكرته المادة /٧/ من قانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ في عضوية مجلس الإدارة ،حيث أجازت للوزير تسمية أحد المديرين في المؤسسة بالإضافة الى ثلاثة من غير العاملين فيها اثنان منهم على الأقل عاملان في الدولة لاسيما وأن عدد أعضاء مجلس الإدارة تسعة قانوناً ،ومدى تأثير ذلك في الاستقلال الاداري الذي يجب أن تتمتع به المؤسسة العامة .

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤١.

أما الرقابة المالية التي تمارسها وزارة المالية على المؤسسة العامة ،فإنها لا تقع في دائرة مبدأ الارتباط ،وإنما تقوم على حسن إدارة المال العام ، وإحدى صور هذه الرقابة ما نصت عليه المادة /١٣/ من النظام المالي للمؤسسات العامة ،حيث ألزمت هذه الأخيرة بإعلام وزارة المالية عن جميع المناقلات التي تقوم بها خلال السنة المالية غير الخاضعة لموافقتها ، ويعضدها في ذلك رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية من خلال مراجعة الحسابات و الميزانيات والقوائم المالية الختامية لمؤسسات القطاع العام الاقتصادي وشركاته ومنشآته للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة و معايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة [1].

نخلص مما تقدم إلى أن المؤسسة العامة ، باعتبارها شخصاً عاماً ذا استقلال مالي و إداري تمثل تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، ولابد من تأطيرها بأحكام قانونية تلتزم بالنظام بالاقتصادي و الاجتماعي السائد وفق أحكام الدستور النافذ الذي تُلزم أحكامه بضرورة زيادة المساهمة في التنمية الاقتصادية في البلاد مع اشتراك المؤسسات العامة في هذه المساهمة ، الأمر الذي يحتم بالضرورة القيام بكل ما يلزم ليس في إبقاء هذه المؤسسات العامة

---

[1] المادة رقم / ٢٠ / ، **النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية** ، الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم / ٤ / بتاريخ ٢٠١٥/٣/٢ .

بشخصيتها القانونية الحالية في عالم الأعمال فقط بل بالقيام في الدور الريادي فيها .

الفرع الثاني

التمييز بين المؤسسات العامة و الأشخاص المعنوية المشابهة

إن تأثير مدرسة المرفق العام و المفكرين الدائرين في فلكها أمثال العلامتين Gaston Jeze و Louis Rolland أكَّد على أن المرافق العامة الإدارية هي وحدها التي يصح أن تُوصف بالمرافق العامة فهي بتعبيرهم ، « **المرافق العامة الحقيقية**» وهي المرافق العامة بالمعنى الدقيق للعبارة[١].

ومع ذلك فإن مجلس الشورى الفرنسي لم يتردد في وصف النشاط التجاري للدولة بأنه يقع في نطاق مرفق عام صناعي و تجاري[٢] ، فيكون مجلس الشورى الفرنسي بذلك قد رمى ببصره إلى ما هو أبعد من الحدود التقليدية لمهام الدولة ، واستشرف لها حدوداً أبعد من ذي قبل ،الأمر الذي أنشئت

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص١٢٢ وما بعدها .

[٢] إبراهيم عبد العزيز شيحا ، **مبادئ وأحكام القانون الإداري** ، الدار الجامعية ،بيروت، د/ط ، ١٩٩٤ .

والمرجع مذكور لدى :

محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا** ، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥.

بموجبه أشخاص معنوية تُعنى بالمرفق العام سواء بإرادة الدولة أو بإرادة أشخاص طبيعيين ،فكان لابد من تمييزها بالمؤسسة العامة بالقدر الذي يوضح لنا آثار هذا التمييز ،وذلك وفق الآتي:

أولاً ـ المؤسسة العامة و الهيئة العامة:

١ـ تعريف الهيئة العامة :

يقصد بالهيئة العامة المرافق الإدارية البحتة التي يمنحها القانون الشخصية المعنوية لكي تستقل بإدارة شؤونها بنفسها ، وهذه المرافق ، كما هو معلوم، تلك التي ينحصر نشاطها في تأدية الخدمات والحاجات التي تدخل في نطاق وظائف الدولة الإدارية التقليدية ، كمرافق التعليم والصحة .

و تخضع الهيئة العامة فيما يتعلق بإنشائها و تنظيمها وسير العمل فيها لقواعد القانون الإداري ، وتتمتع بحق استخدام وسائل القانون العام في تحقيق أهدافها بوصفها سلطات إدارية ، فقراراتها تعتبر قرارات إدارية ملزمة للأفراد ويجوز الطعن فيها بالإلغاء أمام القضاء الإداري ، و أموالها تعتبر أموالاً عامة، وعاملوها يعتبرون موظفين عمومين تسري عليهم أحكام الوظيفة العامة والعقود التي تجريها مع الغير لصالح المرفق تعتبر عقوداً إدارية [١].

والمثال الأبرز على ما سبق ما جاءت به المادة /١٠/ من قانون تنظيم الجامعات رقم ٦ لعام ٢٠٠٦ التي عرفَّت الجامعات بأنها « **هيئات عامة ذات**

---

[١] عبدالله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري – الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧٢ .

طابع إداري لكل منها شخصية اعتبارية و استقلال إداري و مالي»، وذلك بخلاف ماهو الحال عليه في لبنان ،إذ اعتبر قانون إعادة تنظيم الجامعة اللبنانية رقم ٧٥ بتاريخ ١٩٦٧/١٢/٢٦ الجامعة المذكورة أنها مؤسسة عامة تقوم بمهام التعليم العالي الرسمي في مختلف فروعه ودرجاته [١].

وحسناً فعل المشرع السوري إذ لجأ إلى وسيلة النص على إنشاء الجهات العامة ذات الطابع الاداري لتمييزها عن الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ، إلا أن ذلك يغدو فيه من الصعوبة بمكان عند إغفال نص إنشاء هذه الجهات الطبيعة القانونية التي صدرت بها ،وبذلك لابد من اللجوء إلى وسائل أخرى للتمييز نوضحها في الآتي .

٢ـ معايير تمييز المؤسسة العامة عن الهيئة العامة :

سوف نعرض الوسائل التي يمكن اعتمادها للتمييز بين المؤسسة العامة باعتبارها تدير مرفقاً عاماً اقتصادياً ، والهيئة العامة باعتبارها تُعبر عن المرافق العامة الإدراية ومن هذه الوسائل ما يلي :

أـ التمييز بموجب النص القانوني :

قد يرد وصف جهة عامة بأنها مرفق عام إداري أو مرفق عام اقتصادي في الصك المنشئ لها ، فعلى سبيل المثال أحدثَ المرسوم رقم /٣٥٥/ لعام

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ،ص ٧٦ .

٢٠١١ مرفقاً عاماً جديداً هو المؤسسة العامة لنقل الكهرباء ، وقد نصت المادة الثانية من المرسوم المذكور على أنها مؤسسة عامة ذات طابع اقتصادي وتتمتع بالاستقلال المالي و الإداري ،و ترتبط بوزير الكهرباء .

ولقد حدد المرسوم الطبيعة القانونية لذلك المرفق العام بأنه اقتصادي ،وعيَّن جهة ارتباطه ، لكن التصنيف بموجب نص قانوني ليس بهذه السهولة في جميع الأحيان ، ولا يمكن الاستناد إليه دائماً لتحديد نوع المرفق العام و الجهة القضائية صاحبة الاختصاص في نظر نزاعاته .

إن تمييز المؤسسة العامة (الاقتصادية) عن الهيئة العامة (الإدارية) يكون سهلاً في حال حدَّدَ صك إنشاء المرفق العام طبيعته بصورة صريحة ، لكن يغدو ذلك صعباً في حالة غياب النص القانوني الذي يُحدد طبيعة المرفق العام لذلك لابد حينها من اللجوء إلى معيار يُساعد على هذا التحديد ، وقد وضع الفقه عدة معايير في هذا الشأن نستعرضها في التمييز عن طريق الفقه .

ب ـ التمييز عن طريق الفقه :

وضع الفقهاءُ عدة معايير للتمييز بين المرافق العامة الاقتصادية والإدارية ولم تسلم في مُجملها من النقد ، ولعل أكثر تلك المعايير شيوعاً هو الذي يعتمد على طبيعة النشاط الذي يمارسه المرفق العام ، إذ يُعدُّ أنه ذو طبيعة اقتصادية إذا كانت الخدمات التي يؤديها تجارية وفقاً للقانون الخاص .

ومع أن هذا المعيار قد تبناه الكثير من فقهاء القانون الإداري ، إلا أن القضاء الإداري لم يتقيد به باستمرار[1]، إذ إن بعض المؤسسات العامة تُمارس أنشطة مختلفة في طبيعتها ، وهو ما يمكن تسميتها : المؤسسات العامة ذات الوجهين ، والمؤسسات العامة ذات الوجه المقلوب، إضافة إلى أن بعضها قد يُمارس نشاطات إضافية مُغايرة للنشاط الرئيسي للمؤسسة العامة ، ففي هذه الحالة لابد من تدخل القضاء لتحديد نوع المرفق العام.

ج ـ التمييز عن طريق القضاء :

قد يتدخل القضاء لتصنيف مرفق عام في حالة عدم نص صك إحداثه على نوعه ،أو في حالة تعارض حقيقة نشاطه مع وصفه الوارد في ذلك الصك ، ويفترض القاضي أولاً أن المرفق العام إداري ، ومن ثم يبحث عن مدى توافر معايير المرفق العام الاقتصادي فيه ، وهي ثلاثة معايير:

- طبيعة نشاط المرفق العام .
- مصادر تمويله.
- طريقة التنظيم والتشغيل .

---

[1] مروان محي الدين قطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٧ .

و بتوافر تلك المعايير الثلاثة مجتمعة يقرر القاضي أن المرفق العام الاقتصادي مؤسسة عامة ، وإلا بقي افتراض الطبيعة الإدارية قائماً[1] ، ولأهمية هذه المعايير سوف نتناولها بشيء من التفصيل فيما يلي :

- **طبيعة نشاط المرفق العام :**

تُمارس المرافق العامة الاقتصادية أنشطة تُماثل تلك التي يقوم بها القطاع الخاص ؛ كإنتاج السلع وتسويقها ، والبيع والشراء ، وهو مؤشر هام على إمكانية اعتبار المرفق العام اقتصادياً ،وبالتالي إدارته عن طريق المؤسسة العامة ، ولكن هذا المعيار غير كافٍ وحده ؛ لأن بعض المؤسسات العامة التي تمارس نشاطاً مرفقياً ، قد تمارس أيضاً أنشطة متعددة لها طبيعة مختلفة ، لذلك يتدخل القضاء في هذه الحالة ليقول كلمته في نوع هذا المرفق.

---

[1] لقد كرس تلك المعايير مُفوض الحكومة لدى مجلس الدولة الفرنسي لورون في مطالعته للقرار الصادر عن مجلس الدولة في ١٩٥٦/١١/١٦ .

syndical des industries aéronautiques Union كما أكد عليها مفوض الحكومة برتران في مطالعته لقرار مجلس الدولة في قضية Maron عام ١٩٦٨ ، ومما جاء في مطالعته في القضية المذكورة : " إن الطبيعة الإدارية للمرفق العام تُفترض ، ولا يمكن اعتبار المرفق العام له الطابع الصناعي أو التجاري في حال لم ينص على ذلك القانون إلا (يتوافر) ثلاثة شروط هي :

أن يكون نشاطه مُماثلاً للناشط الممارس قبل الأفراد ، وأن يمول من قبل موارد متأتية من تأدية المستفيدين من خدماته ، وأن يدار وفقاً لقواعد القانون الخاص ".

والمطالعة مذكورة لدى مروان محي القطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٩ .

من تلك الأحكام ما قررته المحكمة الإدارية العليا في سورية من اختصاصها بالنظر في النزاعات التي تكون شركة النفط العامة طرفاً فيها ؛ لأن هذه الشركة ليس فيها أي من صفات الشركة سوى الشيء الزهيد ، بينما هي مرفق عام كامل للنفط [1].

المفهوم من الحكم المذكور أن شركة النفط العامة ، وإن كانت مرفقاً عاماً ليست مرفقاً عاماً اقتصادياً ، وإنما هي مرفق عام إداري ، وذلك بالنظر إلى طبيعة النشاط الذي يقتصر على خدمات إدارية وليس نشاطاً اقتصادياً مماثلاً لنشاط الأفراد ، مما يعني أنها تخضع في نزاعاتها لولاية القضاء الإداري و ليس لولاية القضاء العادي ، ولكن يلاحظ بأن هذا الحكم لم يدم طويلاً فيما وصل إليه بعد صدور حكم لاحق عليه نسخ ما انتهى إليه باعتبار شركة النفط مرفق عام إداري ،إذ قررت المحكمة الإدارية العليا عدم اختصاصها بالنظر في النزاع الذي طرفه شركة (سادكوب) لأنها منشأة من منشآت القانون الخاص، ونجد القضاء الإداري في هذه الحالة – وعلى خلاف ما قرره في الحكم الوارد سابقاً – قد رأى أن شركة سادكوب هي مرفق عام اقتصادي لأنها تُمارس أعمالاً تجارية مماثلة لعمل أفراد القطاع الخاص ، وبالتالي يختص القضاء العادي في نزاعاتها الناتجة عن تعاملاتها التجارية ، فهي تُعدُّ تاجراً في علاقتها مع الغير.

---

[1] نقلاً عن عبدالإله الخاني ، **القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣١٨ .

بناءً على ما تقدم ، فلا يُعدُّ معيار طبيعة المرفق العام وحده كافياً ، لذلك يُضم إليه معيار آخر هو : مصادر تمويل المرفق العام .

- **مصادر تمويل المرفق العام:**

تعتبر أموالُ الهيئة العامة أموالَ الدولة العامة ، حيث تتولى الدولة تمويل المرافق العامة الإدارية ، لأن تلك المرافق تقدم خدماتها للجمهور مجاناً أو مقابل رسوم رمزية لا يمكن اعتبارها ربحاً بالمعيار الاقتصادي فهي تُموَّلُ – بصورة أساسية – من أرباحها التي تجنيها من ممارسة نشاطها ، وهي مستقلة إدارياً و مالياً .

فمثلاً نجد أنه في الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٨ ، لم يتم تحديد اعتماد مالي للمرافق العامة الاقتصادية (المؤسسات العامة) ، بل تم النص على أنها ذات «تمويل ذاتي و بقروض» ، حيث نصت الفقرة ب من المادة /١١/ من القانون رقم ٤٣ لعام٢٠١٧ القاضي بتحديد اعتمادات الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٨ على ما يأتي :

« **تقوم الجهات ذات الطابع الاقتصادي و الإنشائي بتمويل مشاريعها الاستثمارية المرصودة اعتماداتها في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة ذاتياً وبقروض** »، وأجازت الفقرة د من ذات المادة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي و الإنشائي الاقتراض من المصارف العامة لتمويل مشاريعها الاستثمارية ، وحظرت المادة /١١/ استخدام الأموال المحددة وفق أحكامها سابقة الذكر إلا للغاية المخصصة لها.

ولكن توافر المعيارين السابقين لا يكفي ، إذ لابد من أن ينضم إليهما معيار ثالث لا يقل عنهما أهمية وهو طريقة التنظيم والتشغيل.

- **طريقة التنظيم و التشغيل :**

تقوم الإدارة في المؤسسات العامة وفقاً للطرق المتبعة في القطاع الحاص ومن ذلك : الأخذ بالعرف التجاري في التعامل مع العملاء ، واعتماد نظام المحاسبة التجارية وبتوافر هذه المعايير الثلاثة مجتمعةً في مرفق عام :

طبيعة نشاطه ، ومصادر تمويله ، وطريقة تنظيمه وتشغيله .

يمكن حينها الحكم عليه بأنه مرفق عام اقتصادي تُعتبر المؤسسة العامة إحدى طرق إدارته ، وبالتالي يمكن بسهولة التمييز بينها وبين الهيئة العامة .

نستنتج مما سبق أن قيام المؤسسات العامة بإدارة مرفق عام اقتصادي سواء صناعي أو تجاري يجعلها متميزة عن الهيئات العامة لاسيما في البيئة المحيطة لنشاط المؤسسات ، الاختلاف الذي يمتد الى الإصلاحات المالية التي تطبق على المؤسسات و الهيئات العامة باختلاف النظام المالي و المحاسبي لكلٍ منهما ، إذ لابد لأية محاولة إصلاحية مالية أن تأخذ بعين الاعتبار مصادر تمويل هذه المؤسسات والنشاط الاقتصادي التي تقوم به و الالتزام بإبراء ذمتها تجاه الدائنين لاسيما أن الموازنة المالية للمؤسسة العامة تأخذ طابع الموازنة التجارية

حيث تؤول أرباحها لها و تتحمل هي خسائرها ، أما الموازنة المالية للهيئة العامة فتلحق بالموازنة العامة للدولة ، بحيث يؤول للدولة كل ما تحققه من أرباح ،كما تتحمل الدولة ما يلحق الهيئة العامة من خسائر .

ثانياً ـ المؤسسة العامة و المؤسسة ذات النفع العام:

١ـ تعريف المؤسسة ذات النفع العام:

تُعتبر المؤسسة ذات النفع العام شخصية معنوية ،فلها ضمن القانون حق التملك والبيع والشراء والتقاضي و الرهن وقبول التبرعات و الهبات وعقد القروض وغير ذلك من الأعمال التي تتدخل في حدود اختصاصها [١]، وتعمل في سبيل النفع العام ، ويخضع عمل هذه المؤسسات للأنظمة الخاصة بها فإنشاؤها وحلها يخضعان للإرادة الخاصة للقيِّمين عليها ، كما أن أموالها لا تُعتبر أموالاً عامة ولا تخضع للقانون المالي الأساسي ، بالإضافة إلى ماسبق فإن أملاكها ليست أملاكاً عامة ، وإنما تخضع للقانون الخاص ، والعاملين فيها ليسوا موظفين عامين[٢]، وبذلك فإن المؤسسة العامة تختلف عن المؤسسة ذات النفع العام بالطبيعة القانونية إذ تعتبر الأخيرة مشروعاً خاصاً ، والمثال عليها الغرف التجارية إذ نصَّ القانون رقم / ١٣١/ لعام ١٩٥٩ بأنها مؤسسات ذات نفع عام غايتها خدمة المصالح التجارية ، وتمثيلها والدفاع عنها .

---

[١] عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٦٦ .

[٢] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص٥٢.

وتبدو أهمية التمييز بينهما في أن المؤسسة العامة تخضع لقواعد القانون العام ، والنزاعات الناشئة عن نشاطها تدخل في اختصاص القضاء الإداري وذلك بالقدر الذي تستعمل فيه المؤسسة العامة امتيازات القانون العام ، حيث تلجأ إلى قواعد القانون الخاص في التصرفات التي تتخذها بوصفها تاجراً مع الغير حيث ينظر القضاء العادي في النزاعات الناشئة عنها ، بخلاف ماهو الحال عليه في المؤسسة العامة ذات النفع العام التي تخضع لقواعد القانون الخاص ، والنزاعات الناشئة عن نشاطها تدخل في اختصاص القضاء العادي.

إذن التمييز بين هذين النوعين ضروري ما دام كل منهما يحكمه نظام خاص و يعطي نتائج مختلفة ،وفي غالب الأحيان يكون هذا التمييز سهلاً إذا نص صك إحداث المؤسسة على أنها عامة أو ذات نفع عام [1].

ولكنْ ،كثيراً ما يغفل صك إنشاء المؤسسة التصريح عن صفة المؤسسة فكيف نفرق في مثل هذه الحالة بين المؤسسات العامة والمؤسسات ذات النفع العام ؟ ، وهل يوجد معيار واحد في التفريق بين هذين النوعين من المؤسسات؟

٢ـ معايير التمييز بين المؤسسة العامة والمؤسسة ذات النفع العام :

إن أول ما أُثير حول هذا الموضوع كان في العام ١٨٥٦ في فرنسا،عندما طُرح موضوع تحديد الصفة القانونية لصناديق التوفير في معرض طلب دائني

---

[1] عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٦٨ .

هذه الصناديق الحجز على ممتلكاتها تحصيلاً لديونهم ، فعلى هذه المسألة تتوقف الإجابة عن طلب تنفيذ الحجز بالقبول أو الرفض ، تبعاً لما إذا كانت تلك الصناديق مؤسسات عامة أم خاصة .

فقد قضت محكمة التمييز الفرنسية بأن هذه الصناديق هي مؤسسات خاصة على الرغم من أنها أنشئت من أجل تحقيق منفعة عامة[1] ، وكان هذا القرار القضائي منطلق التمييز بين المؤسسات العامة و المؤسسات ذات المنفعة العامة. و تتابعت الاجتهادات بعد ذلك ، حيث أمكن للفقهاء أن يميزوا بين ثلاثة احتمالات:

الاحتمال الأول : أن يكون نص إنشاء المؤسسة قد تضمن وصفها بأنها مؤسسة عامة أو خاصة ، فيأخذ القاضي بهذا التوصيف ، حسب مشيئة المشرع أو مشيئة السلطة الإدارية صاحبة الصلاحية في ذلك .

الاحتمال الثاني : أن يسكت النص عن التوصيف ، فيستعان عندئذ بالمداولات والمناقشات التي أدت إلى إصدار نص إنشاء المؤسسة للاستدلال على قصد المشرع أو السلطة الإدارية في الموضوع .

الاحتمال الثالث : أن يسكت النص عن التوصيف و يتعذر الاستدلال على الغاية من إنشاء المؤسسة ، نظراً لتعدد الآراء و تضاربها ، و عندئذ يستعان

---

[1] قرار محكمة التمييز الفرنسية الصادر في ١٨٥٦/٣/٥ ، نقلاً عن عبداللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩ .

على توصيف المؤسسة بالرجوع إلى المعايير الثابتة في مؤلفات الفقهاء أو التي ترددت في اجتهادات القضاء .

و نعرض لأهم المعايير التي اهتمت بالتمييز بين المؤسسة العامة ذات المنفعة العامة والمؤسسة العامة ،و ذلك بالتفصيل الآتي :

أ ـ معيار موضوع النشاط و طبيعته :

باعتماد هذا المعيار ينصرف البحث نحو معرفة ما إذا كان محل النشاط الممارس يعتبر مرفقاً عاماً أو لا يعتبر كذلك .

ففي الحالة الأولى تعتبر المؤسسة مؤسسة عامة ،وفي الحالة الثانية تعتبر مؤسسة ذات نفع عام[1] .

و معنى ذلك أن استهداف تحقيق المنفعة العامة لا يعتبر معياراً لتوصيف المؤسسات، ففي الحالتين هناك منفعة عامة تتحقق، ولكن إذا تم في إطار مرفق عام، فإن المؤسسة تكون مؤسسة عامة، وإذا لم يكن كذلك تكون المؤسسة مؤسسة ذات نفع عام.

إن هذا المعيار نقل المشكلة إلى صعيد آخر ولم يحلها ؛ بل زادها تعقيداً فأصبح البحث يدور حول طبيعة النشاط فيما إذا كان يبذل في نطاق مرفق عام بطبيعته أم لا، ومثل هذه المسألة تقع على تخوم مفهوم دور الدولة ، فما

---

[1] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري . الجزء الأول** ، منشورات جامعة البعث ، كلية الحقوق ، ٢٠١٢. ٢٠١٣ ، ص ٢٥٤ .

خرج عن حدود هذا الدور بات ينظر إليه في نطاق النشاط الخاص ، حيث يتماثل معه في عدة نواحٍ ، وبالتالي ، فإنه لم يعد الأخذ بمعيار موضوع النشاط وطبيعته صالحاً لحل المشكلة المطروحة .

ب ـ معيار مصدر مالية المؤسسة :

إذا كان العبء في التمويل يعود إلى السلطات العامة منها أو المحلية اعتبرت المؤسسة عندئذٍ مؤسسة عامة ، أما إذا كان مصدر أموال المؤسسة نشاطاً فردياً تكون مؤسسة خاصة .

ج ـ معيار القواعد المتعلقة بتنظيم عملها :

رأى بعض الفقهاء ، ومنهم الفقيه الفرنسي L.Rolland أنه من الأفضل التطلع إلى مجموعة القواعد والأحكام التي ترعى تنظيم المؤسسة ، فينظر بداية إلى نص إنشائها ، وهيكلتها الإدارية ، وكيفية اتخاذ القرارات النافذة فيها ومن له الكلمة الفصل في جعلها قابلة للتنفيذ [1]، فالأمر لا يعود إلى جانب واحد ، وإنما يعود إلى مجموعة عناصر للاهتداء في النهاية إلى الصفة القانونية للجهة العليا في تسيير عمل المؤسسة ،فإذا كانت ذات صفة عامة اعتبرت مؤسسة عامة و إلا فهي مؤسسة ذات نفع عام .

---

[1] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٤ .

وعلى الرغم من أن هذا المعيار قد لاقى قبولاً من عدد من الفقهاء من حيث إنه اعتمد نظرة شاملة للإحاطة بالمسألة المطروحة ، فإنه لم يسلم من النقد ، فهو بعيد عن الدقة المطلوبة للتوصل إلى التمييز بين أنواع المؤسسات العامة و الخاصة ذات النفع العام .

د ـ معيار التصديق على حسابات المؤسسة :

ينسب هذا المعيار إلى المؤلف الفرنسي René Connois المعروض في كتابه **La notion d'établissement public en droit français** الصادر عام ١٩٥٩ ، وخلاصته أنه ينبغي النظر إلى هوية الجهة التي تتولى التصديق على الحسابات العائدة للمؤسسة المعنية ، فإذا كانت هذه الجهة سلطة عامة اعتبرت المؤسسة مؤسسة عامة وإذا كانت سلطة خاصة اعتبرت مؤسسة خاصة ذات نفع عام [١].

إن البساطة و السهولة المرسوم بهما هذا المعيار لم يغريا للأخذ به واعتماده معياراً حاسماً في الموضوع ، فالتصديق على الحسابات قد يتداخل فيه العام والخاص بحيث تنعدم الحدود الفاصلة تماماً بينهما ، فإذا كان ليس لمؤسسة خاصة أن تصادق على حسابات مؤسسة عامة ، فقد يصح ما هو عكس ذلك حيث يمكن لجهة عامة أن تصادق على حسابات مؤسسة خاصة ، وذلك في

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٧.

حدود ما مُنحت من مساعدات مأخوذة من المال العام ، ويبقى هذا المعيار من الفائدة بمكان للاستئناس به بحسب مقتضى الحال .

هـ ـ معيار المبادرة في إنشاء المؤسسة :

وهنا تكون المؤسسة عامة إذا بادرت السلطة العامة بإنشائها ، في حين تكون المبادرة بإنشاء المؤسسة الخاصة ذات النفع العام من قبل الأفراد أنفسهم [١].

و ـ معيار امتيازات السلطة العامة :

يعني ذلك أن التمتع بامتيازات السلطة العامة يقتصر فقط على المؤسسات العامة (امتياز فرض الرسوم أو امتياز القيام بالاستملاك) ، إلا أن هذا المعيار تعرض وبحق لانتقادات شديدة ، حيث إن منح المؤسسة امتيازات السلطة العامة ليس إلا نتيجة على ثبوت صفة المؤسسة كمؤسسة عامة ،و ليس معياراً للتمييز بين النوعين من المؤسسات .

ومن الأمثلة على المؤسسات ذات النفع العام نذكر المستشفيات الخاصة الملاجئ و الجمعيات الخيرية ، مؤسسات المجتمع الأهلي ، وغيرها من المشاريع الخاصة التي تعدها الدولة لأسباب وطنية مؤسسات ذات نفع عام [٢].

---

[١] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري ـ الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٥٤ .

[٢] عبد الرحيم الصفدي ، **المرافق العامة** ، مطبوعات جامعة دمشق ، ٢٠٠٢ ، ص ٩٠ .

وبنتيجة ما تقدم يتبين أن صك الإنشاء إذا حدد صفة المؤسسة فلا مجال لاعتماد أي معيار إضافي ، أما إذا لم يعلن صك الانشاء صفة المؤسسة ، فلابد للقاضي من أن يلجأ إلى القرائن و الدلائل الموضوعية المتضمنة العودة إلى معرفة مبادرة الإنشاء ، أهي فردية أم عامة ؟ و إلى معرفة ارتباط المؤسسة و إلى معرفة مدى تمتع المؤسسة بامتيازات السلطة العامة ومدى خضوعها لمبادئ القانون العام و قواعده.

نلاحظ مما تقدم أن التحقق من شخصية المؤسسة القانونية التي تقدم المنفعة العامة أمر ضروري عند اللجوء إلى الوسائل العلاجية للمركز المالي لهذا النوع من المؤسسات ،إذ يجب أن يؤخذ في الاعتبار القوانين التي تخضع لها المؤسسات و الطبيعة القانونية للمال المستخدم في نشاطها ، لا سيما أن الاختلاف يمتد إلى الضامن الرئيسي لأعمال مثل هذه المؤسسات ، حيث تعمل المؤسسات العامة بضمانة الدولة ، في حين تمارس المؤسسات ذات النفع العام نشاطها بضمانة المساهمين في إنشائها ، وهذا ما سوف ندرسه في تحديد الطبيعة القانونية للمؤسسة العامة في المطلب التالي ، بعرض الأحكام التي تطبق عليها باختلاف أنظمتها بين القانون العام و الخاص و مدى قابلية كلٍّ من النظامين واستجابتهما لبرامج الاصلاح المالي المتمثل طبقاً لهذه الدراسة في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة .

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة

كانت المرافق العامة كلها إدارية تخضع لأحكام القانون العام ولاختصاص القضاء الإداري ، وقد كرَّس ذلك الحكمُ الصادر عن محكمة التنازع الفرنسية فيما يعرف بقضية Blanco عام ١٨٧٣ حين قررت تلك المحكمة أن مسؤولية الدولة عن المرافق العامة فيما يخص التعويض عن الأضرار التي يسببها عُمَّالها لا يمكن أن تخضع لأحكام القانون المدني الذي ينظم العلاقات بين الأفراد ، بل هي من اختصاص القضاء الإداري وتُطبَّق عليها أحكام المسؤولية الإدارية[١].

و مع ظهور المرافق العامة الاقتصادية لم يعد من الممكن تطبيق أحكام القانون العام فقط على هذه المرافق، خاصة أنَّ إحدى أوائل صور إدارتها ظهرت بشكل مؤسسة تشابه المنشأة الخاصة ،و تتبع في تسيير أعمالها أسلوب القطاع الخاص.

و بالتالي ، فإن المؤسسة العامة التي تدير المرفق العام الاقتصادي تخضع لنظام قانوني مزدوج ، هما القانون العام والقانون الخاص ،و سيتم في هذا المطلب دراسة أحكامهما ،و مدى قابلية هذه الأحكام لتطبيق إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة باعتباره نهجاً إصلاحياً مالياً يهدف إلى ضبط التوازن

---

[١] محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٣ .

المالي و التشغيلي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي المعبَّر عنها في هذه الدراسة بالمؤسسات العامة .

لدراسة ما سبق ، سنقسم هذا المطلب إلى فرعين :

الفرع الأول : تطبيق القانون العام على المؤسسات العامة .

الفرع الثاني : تطبيق القانون الخاص على المؤسسات العامة .

الفرع الأول

تطبيق القانون العام على المؤسسات العامة

تخضع المؤسسة العامة باعتبارها تدير مرفقاً عاماً اقتصادياً لمبادئ عامة تهدف إلى حُسنِ سَيرها ،وتُمكنها من إشباع حاجات الناس ، وتحقيق المصلحة العامة ،وتُسمى هذه المبادئ «**القانون العام للمرافق العامة**»[1]، وهي مبادئ مشتركة بين المرافق العامة الاقتصادية والمرافق العامة الإدارية .

كذلك تخضع المؤسسات العامة لأحكام القانون العام في تنظيمها ، وفي جانب من تعاملاتها ، وسنتناول المبادئ العامة للمرافق العامة في الفقرة الأولى، فيما نتناول في الفقرة الثانية أحكام القانون العام الناظمة لعمل المؤسسات العامة حيث تُمكِّنُ دراسة ما سبق من فقرات في ملاحظة مدى

---

[1] سليمان محمد الطماوي ، **مبادئ القانون الإداري** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٦٢.

قابلية هذه الأحكام لتطبيق إعادة الهيكلة المالية في المؤسسات العامة باعتبارها آلية عملية تهدف للحرص على المال العام و تأمين الاستغلال الأمثل له وسوف ندرس ذلك في الفقرة الثالثة من هذا الفرع .

أولاً- المبادئ العامة للمرافق العامة :

يخضع النشاط المرفقي مهما كانت وسائل تحقيقه أو طبيعة الشخص المكلف بتحقيقه أو النظام الذي يخضع له لمبادئ عامة تحكمه ، وتشكل أساس النظام القانوني له ، وهذه المبادئ مُستمدة من القانون العام نعرضها فيما يلي بشكل مُجمل ، وهي مبدأ الاستمرارية و مبدأ المساواة أمام المرافق العامة ومبدأ قابلية المرفق العام للتغيير .

١- مبدأ الاستمرارية :

وهو ما يعبر عنه أيضاً بمبدأ « دوام سير المرافق العامة »، والهدف منه إشباع حاجات الناس دون انقطاع ، وأساس هذا المبدأ تفضيل الصالح العام على الصالح الخاص عند التعارض [١] ، وهذه الاستمرارية تُشير إلى استمرارية المرفق ، كما تُشير أيضاً إلى استمرارية الدولة ؛ فبدون استمرارية بعض المرافق ليس هناك استمرارية للدولة ، و نقيض ذلك ينفي أي وجود لها ، مما دعا بعض الباحثين لاعتبار مبدأ الاستمرارية موجَّهاً بالدرجة الأولى إلى الدولة

[١] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري . الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧١ .

وليس إلى المنتفعين[١] ، وهو على حق فيما ذهب إليه ، حيث يُعبر ذلك عن مفهوم دولة المؤسسات التي تستمر مرافقها وترتبط بديمومة الدولة و المهام التي تقوم بها .

تأسيساً على ما تقدم ، فإن الفقهاء مُجمِعون على أنَّ مبدأ استمرار سير المرافق العامة هو من المبادئ العامة التي لا تحتاج إلى النص عليها في دستور أو تشريع أو لائحة ، وإذا ما ورد النص على هذا المبدأ في أيٍّ مما ذُكِرَ ،فإن هذه النصوص لا تُعدُّ مُنشِئَة لمبدأ جديد ،وإنما كاشفة لمبدأ موجود وثابت [٢].

٢ـ مبدأ المساواة أمام المرافق العامة :

يعتبر هذا المبدأ فرعاً من الأصل ،إذ إنه مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون وهو مبدأ دستوري تضمنه جميع دساتير البلدان ، كما أنه يستبطن ضمناً حيادية المرفق العام ، حيث يقصد به مساواة جميع المنتفعين من المرافق العامة فيما يتعلق بانتفاعهم بخدماتها وتحمُّل أعبائها ، بصرف النظر عن طريقة إدارتها مباشرة كانت أم غير مباشرة ، ولا يتنافى مع مبدأ المساواة وضع شروط للانتفاع بخدماتها ؛ كدفع رسوم أو اشتراط شهادة معينة طالما أن

---

[١] عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري– الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٤ .

[٢] عبد اللطيف قطيش، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد**، مرجع سبق ذكره ،ص١٨.

تلك الشروط كانت عامة ، وبالتالي فالمساواة تكون للأشخاص الموجودين في مراكز قانونية متماثلة [١] .

وبناء على ذلك ، فقد قرر مجلس الدولة الفرنسي في حكم صدر بتاريخ ١٩٩٦/٧/٢٦ أن اختلاف تعرفة توزيع المياه بين المستفيدين من خدماته لا يُعد خرقاً لمبدأ المساواة ؛ لأن الاختلاف في التعرفة يُبرره اختلاف كلفة تمديد شبكة المياه بالنسبة إلى كل قسم من أقسام المقاطعة ، واختلاف شروط الاستثمار [٢].

٣ـ مبدأ قابلية المرفق العام للتغيير :

المقصود بهذا المبدأ هو : حق الإدارة في أي وقت بتعديل النُظُم واللوائح التي تحكم المرافق العامة ، سواء فيما يتعلق بنظام المرفق و طريقة تسييره ، أو فيما يتعلق بالخدمات التي يُقدمها المرفق ، أو فيما يتعلق بنظام العاملين أو المتعاقدين معه أو المستفيدين من خدماته الذين يحق لهم الاعتراض على هذا التغيير تحت ذريعة وجود حقوق مكتسبة لهم ، ويسري هذا المبدأ على جميع أنواع المرافق العامة مهما كانت أساليب إدارتها ، وهذا الحق ثابت للإدارة دون حاجة إلى النص عليه صراحةً[٣].

---

[١] ماجد راغب الحلو ، **القانون الإداري** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٤١ .

[٢] مروان محي الدين القطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٦ .

[٣] إبراهيم الهندي و عبسي الحسن و سعيد نحيلي ، **المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢١.

وتطبيقاً لمبدأ قابلية المرفق العام للتغيير فقد قررت محكمة النقض السورية في حكم لها ما يلي :

« لا يحق لمشترك لدى مؤسسة الكهرباء الاعتراض على التعريفات التي تطبقها المؤسسة خلافاً لعقد الاشتراك ؛ لأن المنتفعين بالمرافق العامة لا يستمدون حقوقهم من العقد و إنما من القواعد القانونية الخاصة بتنظيم المرفق ، وأما وظيفة العقد فمقصورة على تعيين شخص المنتفع و المكان الذي تُقدم له فيه المنفعة و مدة الانتفاع »[1] .

ويُلاحظ على الحكم السابق بأنه حدد الفئة المستهدفة بموجبه وهي فئة المنتفعين المتعاقدين ، كما هو الحال بالنسبة إلى المشتركين بالاتصالات الهاتفية والكهرباء وسواها ، وليس بوسع هذه الفئة الحؤول دون اجراء التعديلات على نظام تلك المرافق ، فتطبق على المشتركين التعريفات الجديدة مثلاً؛ دون أن يكون لهذه التعديلات مفعول رجعي ، ودون المس بصورة عامة بالحقوق المكتسبة عند وجودها ، وفي مطلق الأحوال يمكن لأي متضرر من التعديل الطارئ على نظام المرافق العامة مراجعة القضاء المختص للمطالبة بالتعويض عند توافر شروط استحقاقه .

---

[1] محكمة النقض ، الغرفة المدنية ، القرار رقم / ٣٣٥ / لعام ١٩٦٧ ، أساس / ٤٠٢ / ، منشور في مجلة المحامون لعام ١٩٧٦ ، نقلاً عن موسوعة حمورابي ، برقم مرجعية / ٥٨٣٣٧ / .

ثانياً- القانون العام الناظم لعمل المؤسسات العامة :

ينظم القانون العام إنشاء المؤسسات العامة و إلغاءها ، كما تستفيد هذه المؤسسات من وسائل القانون العام ، وكذلك تخضع الرقابة عليها لأحكام القانون العام ، وهو ما سيتم بيانه فيما يلي .

١- إنشاء المؤسسات العامة وإلغاؤها:

يخضع إنشاء المؤسسات العامة وإلغاؤها لأحكام القانون العام ، فقد نصت المادة /٢- أ / من نظام المؤسسات والشركات والمنشآت العامة الصادر بموجب القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ على أنه : « يتم إحداث المؤسسة العامة والشركة العامة و المنشأة العامة بمرسوم » ، و نصت المادة /٥/ من القانون المذكور على أنه « يتم دمج المؤسسات العامة و الشركات العامة والمنشآت العامة وإلغاؤها وتغيير جهة ارتباطها بصك مُماثل لصك إحداثها ..»والمقصود بنوع مرسوم إحداث المؤسسة العامة و الشركة العامة هو المرسوم التنظيمي ، وهو من الاختصاصات الإدارية لرئيس الجمهورية ، وتُعرَّف المراسيم التنظيمية بأنها« صكوك إدارية تتضمن قواعد قانونية عامة وغير شخصية ، تصدر عن رئيس الجمهورية إما ضمن حدود اختصاصاته ، وإما لاستكمال الأحكام القانونية بأحكام أخرى تفصيلية بهدف تأمين تطبيقها و تنفيذها » [١] ومن

[١] عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري ، الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٥١ .

المراسيم التنظيمية المتعلقة بإحداث المؤسسات العامة ، المرسوم رقم/ ٣٥٥/ لعام ٢٠١١ المتعلق بإحداث المؤسسة العامة لنقل الكهرباء .

ولكن يُلاحظ أن هناك مراسيمَ تشريعيةً قد صدرت بإحداث جهات عامة ذات طابع اقتصادي ، ومنها على سبيل المثال ، المرسوم التشريعي رقم /١٤/ لعام ٢٠٠٩ بإحداث المؤسسة العامة لتكرير النفط و توزيع المشتقات النفطية ، و المرسوم التشريعي رقم /١٣/ لعام ٢٠١٠ بإحداث الشركة العامة للرخام و الإسفلت ، حيث إن الأصل في المراسيم التشريعية ألا تصدر إلا وفقاً لأحكام المادة /١١٣/ من الدستور الحالي الصادر عام ٢٠١٢ .

وتتميز هذه الطائفة من المراسيم بأن لها قوة التشريع ، ومن ثم ،فإنها قد تصدر بتعديل قانون قائم أو إلغائه ، وإن إحداث المؤسسات العامة ليس عملاً تشريعياً يتولاه رئيس الجمهورية في الأحوال المنصوص عليها في الدستور وإنما هو عمل تنظيمي ، وبالتالي عدم وجود مسوغ قانوني يقضي بصدور مراسيم تشريعية بإحداث جهات عامة ذات طابع اقتصادي كما يحصل في بعض الأحيان [١].

[١] محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٤ .

٢ـ استخدام وسائل القانون العام في عمل المؤسسات العامة :

إن كانت المؤسسات العامة تدير المرافق العامة الاقتصادية بالطريقة التي تدار بها في المشاريع الخاصة ، فإنها تستفيد من وسائل القانون العام في جوانب عديدة من عملها و تعاملاتها ، ومن ذلك على سبيل المثال :

أ ـ للمؤسسة العامة حق الاستملاك لإقامة الشركات العامة والمنشآت العامة و الوحدات الاقتصادية أو توسيعها ، وذلك وفقاً لأحكام قانون الاستملاك ،وهو ما نصت عليه المادة /١٨ـ ج/ من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ .

ب ـ تُعدُّ أموال المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها من أموال الدولة الخاصة إلا ما خُصص منها لمنفعة عامة بقانون ، وذلك وفقاً لأحكام المادة /١٨ـ ب/ من القانون رقم/٢/ لعام ٢٠٠٥.

ج ـ تعمل المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة بضمانة الدولة و ذلك وفقاً لأحكام المادة / ٤٣/ من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥.

د ـ تُعفى المؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة التابعة لها من تقديم الضمانات و الكفالات للإدارات و المؤسسات العامة و البلديات وجميع الهيئات والشركات العامة و المنشآت العامة التابعة للقطاع العام ، وذلك بالنسبة إلى المناقصات التي تشترك بها أو العقود التي تُجريها أو التعهدات التي تنفذها ، وهو ما جاء في المادة / ٤٥/ من القانون /٢/ لعام ٢٠٠٥ .

هـ ـ تُعفى المؤسسات العامة و الشركات والمنشآت العامة التابعة لها من تقديم الكفالات القضائية التي يفرض فيها القانون هذا الالتزام ، وذلك وفقاً للمادة / ٤٦/ رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ .

و ـ تُعدُّ القرارات التنظيمية التي تصدر عن المؤسسات العامة قرارات إدارية يختص بالنظر فيها القضاء الإداري الذي يُقدِّرُ مدى مشروعيتها .

ز ـ تُعدُّ العقود التي تُبرمها المؤسسات العامة عقوداً إدارية في حال تضمنت مقومات العقد الإداري وهي : أن يبرمه شخص اعتباري من أشخاص القانون العام بقصد تسيير مرفق عام ، وتظهر فيه نية الإدارة في الأخذ بأحكام القانون العام بحيث يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص .

وتدخل النزاعات الناشئة عن تنفيذه في اختصاص القضاء الإداري ، في حين أن العقود التي لا تتوفر فيها هذه الشروط تدخل في نطاق القانون الخاص و تكون من اختصاص القضاء العادي.

٣ـ المسؤولية عن الأضرار :

في معرض المسؤولية غير التعاقدية للمؤسسات العامة بسبب الأضرار التي تُلحقها بالغيرو لابد من التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : أن تكون الأضرار ناشئة عن الأشغال العامة التي تقوم بها المؤسسات أو المنشآت العامة :

حيث يتفق الفقه والاجتهاد على القول بأن صلاحية النظر في مثل هذه الحالة تنعقد لصالح القضاء الإداري ، فهو الذي ينظر في قضية الأضرار الناجمة عن التنفيذ الطبيعي للأشغال أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات العامة .

والغير في هذه الحالة ، هم أفضل حالاً من المنتفع من خدمات المرفق العام الذي عليه أن يثبت العناصر الثلاثة لانعقاد المسؤولية ، وتتمثل بإثبات الخطأ ، والضرر ، والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر ؛ بينما ليس على الغير سوى إثبات الضرر و العلاقة السببية بينه و بين الأشغال العامة والمنشآت العامة ، ولا تنتفي المسؤولية في هذه الحالة ، إذا أثبتت الجهة المدعى عليها أنها لم ترتكب خطأ في القضية المطروحة [1]، وعليه فإن المسؤولية لا تنتفي إلا بإثبات خطأ المتضرر ، أو وجود قوة قاهرة ، أو أي سبب آخر مُحِلٍ من المسؤولية .

الحالة الثانية : أن تكون الأضرار غير ناشئة عن الأشغال العامة أو المنشآت العامة :

تعود صلاحية النظر في قضايا الأضرار اللاحقة بالغير خارج الأشغال العامة أو المنشآت العامة إلى القضاء العادي ، ومن أمثلة هذه القضايا حوادث

[1] Renè Chapus ، **Droit administratif général**، 7 Edition، 1993 , p 1076.

الصدم التي تُحدثها المركبات العائدة للمؤسسات العامة المعنية ، و قضية الأضرار الناجمة عن الضجيج الذي تحدثه طائرات أير- فرانس [1] .

٤- الرقابة :

تخضع المؤسسات العامة للرقابة حسب جهة الارتباط ، فالمؤسسة العامة تُراقب عمل الشركات التابعة لها ، فيما تخضع تلك المؤسسة لرقابة الوزارة التي تتبع لها ،كما تخضع المؤسسات العامة لرقابة مالية يقوم بها الجهاز المركزي للرقابة المالية ،ولرقابة إدارية تقوم بها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش .

٥ - العلاقة مع العاملين لديها :

وفقاً لنص المادة / ٣٨ / من القانون رقم / ٢ / لعام ٢٠٠٥ يخضع العاملون في المؤسسات العامة إلى أحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة أي إنهم يُعدُّون موظفين عامين ، ويحكم علاقتهم مع تلك المؤسسات القانون العام ،ويفصل فيها القضاء الإداري ، ولكن المادة / ٧ / من القانون المذكور آنفاً تثير التساؤل حول المركز القانوني لرئيس مجلس الإدارة باعتباره يُسمى بموجب مرسوم من غير العاملين في المؤسسة العامة ، كما أن الفقرة / د/ في ذات المادة نصت على أن يكون أعضاء مجلس الإدارة ثلاثة من غير

---

[1] J . M Auby **, Traité de contentieux admi-nistratif**,3 Edition , 1984 , p533.

و المرجع مذكور لدى :

عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٥٥ .

العاملين في المؤسسة يسميهم الوزير ،اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة أعضاء ؟

وللإجابة عن هذا التساؤل لابد من الإشارة إلى حكم مجلس الشورى الفرنسي في الدعوى المقامة أمامه من قبل السيد Robert La frégeyre وخلاصتها أن الحاكم الفرنسي لمستعمرة مدغشقر كان قد أصدر قراراً عيَّن بموجبه السيد Robert La frégeyre المذكور بصفة رئيس قسم في مصلحة سكك حديد المستعمرة ، وبعدها صادف السيد R. La frégeyre صعوبات إدارية في عمله انتهت به إلى صرفه من العمل ، فأقام الدعوى أمام مجلس الشورى مطالباً بالتعويض ، فدفع حاكم المستعمرة بعدم الصلاحية ، و ردَّ مجلس الشورى الدفع ، وفصل في الدعوى ، استناداً إلى أن العلاقة التي تربط السيد R. La frégeyre بالمؤسسة تقع في نطاق القانون العام ، حيث إن المدعي يدخل في عداد الكوادر الإدارية العليا في المؤسسة ، وتعود صلاحية البت في هذا النزاع للقضاء الإداري[١].

وبالتالي نلاحظ وفق منطوق هذا الحكم أنَّ رئيس مجلس الإدارة أو الأعضاء غير العاملين في المؤسسة خاضعون لأحكام القانون العام بالإضافة لخضوع جميع النزاعات الناشئة عن العلاقة بين الفئة المذكورة و الجهة الوصائية للمؤسسة العامة للقضاء الإداري .

[١] J . M Auby... , Op.Cit.,p567.

ثالثاً ـ مدى قابلية أحكام القانون العام الناظمة للمؤسسات العامة لتطبيق إعادة الهيكلة المالية فيها :

إن إنشاء المرافق العامة الاقتصادية وقيام المؤسسات العامة باعتبارها شخصاً من أشخاص القانون العام بإدارة هذه المرافق ، يحدد معياراً أساسياً لأي محاولة اصلاح مالية اقتصادية تُقدم إلى واقع المؤسسات العامة ، إذ لابد من أن تتضمن الغاية منها وهي تكريس أحكام القانون العام وفق مبدأ «**شخصية المؤسسة العامة من شخصية الدولة**» التي تقوم مقامها بشكل يعبر و يجسد مفهوم اللامركزية المرفقية باستخدام طريقة فنية تضمن الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة .

وبالتالي ،فإن إعادة الهيكلة المالية محل البحث لا تؤثر في الشخصية القانونية للمؤسسة العامة وفق المفهوم السابق ،في حين أن الحلول المقدمة في الكثير من الدراسات والبحوث تدور حول فكرة وحيدة وهي خصخصة هذه المؤسسات باعتبارها تشكل عبئاً وضغطاً على الموازنة العامة للدولة من خلال تمويل الخسائر التي تتعرض لها ،إذ تُعرف الخصخصة بأنها « بيع الأصول الإنتاجية التي تملكها الدولة أو أسهمها أو حصصها لدى مؤسسات و شركات القطاع العام ـ كلياً أو جزئياً ـ إلى القطاع الخاص » [1].

---

[1] وتلجأ الدول إلى خصخصة مشاريعها العامة بعدة طرق من أهمها : .

١. الخصخصة الكلية : إذ يتم طرح جميع أصول الشركات العامة أو بعضها للبيع مباشرة في أسواق الأوراق المالية ==

فتغدو وفق هذا التعريف الحل الوحيد الإسعافي لواقع عمل المؤسسات العامة التي تأتي من خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة العامة [١].

وهذا ما يجعلها تختلف عن إعادة الهيكلة المالية التي تُعبر عن إصلاح تنظيمي مالي يضمن الاستغلال الأمثل للموارد التي تستخدمها المؤسسات العامة التي تنطلق من الخطة الاستثمارية المقدمة إلى كيفية إدارة الموارد اللازمة إلى طريقة عرضها في الموازنة التقديرية بشكل يفسح ملاحظة أي اختلال في الدورة التشغيلية للموارد المستخدمة ،مما يُؤمن المعالجة الفورية و إعادة التوازن التشغيلي لهذه الموارد .و عند التطبيق الأمثل لإعادة الهيكلة المالية تظهر عدة صور إصلاحية مالية تؤثر في أحكام القانون العام التي تنظم طريقة تشغيل الموارد وإدارتها وبالتالي زيادة القدرة التشغيلية للمؤسسات العامة ومنها [٢]:

== ٢ ـ الخصخصة الشعبية: تطرح الدولة كل أسهمها أو بعضها للبيع على العموم أو تطرحها فقط على الكادر الإداري و العمالي في المؤسسة المراد خصخصتها أو منحها لهم مجاناً.

٣ . خصخصة الملكية أو الإدارة: قد تتخلى الدولة عن مُلكية المشروع العام كلياً أو جزئياً ، أو قد تحتفظ بملكيتها للمشروع مع تفويض الإدارة إلى القطاع الخاص . انظر لدى:

ماهر ملندي ، **الخصخصة** ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ط١ ، ٢٠١٠ ، المجلد الثالث ، ص ٣٧٨ .

[١] مهند نوح ، **الخصخصة ـ المفهوم القانوني و البدائل** ، مجلة دراسات استراتيجية ، تصدر عن جامعة دمشق ، العددين ٢١و ٢٢ ، ٢٠٠٧ ، ص ١١١ .

[٢] علي كنعان ، **الماليـة العامـة و الاصـلاح المـالي فـي سـورية** ، دار الرضـا للنشـر ، دمشـق ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٩٥ .

١ـ إدخال مصطلح مالي جديد ، وهو إنتاجية النفقة ، ويعني ذلك المفاضلة بين عدة مشاريع واختيار المشروع على أساس النفقات الأقل و الإنتاجية العالية.

٢ـ الانتقال من الإنفاق حسب الحصص و مبدأ التوازن إلى المشاريع الهامة أي تحدد المؤسسات في خطتها الاستثمارية عدداً من المشاريع وتقوم بتمويلها خلال سنة أو سنتين ، عندها ينخفض عدد المشاريع المنفذة ، لكن بالمقابل تنخفض تكاليف المشروعات ، فالمشروع الذي لا تتوافر له الاعتمادات اللازمة يستغرق وقتاً يصل إلى أربع أو خمس سنوات ، وتزداد تكاليفه ، أما المشروع الذي تخصص له الاعتمادات الكافية ينفذ خلال سنة أو سنتين ،وبذلك ينخفض حجم التكاليف للمشاريع الهامة .

٣ـ وضع أسس ومعايير دقيقة لكل مشروع قبل إقراره أو إقرار الاعتمادات له وعند التنفيذ تجري المطابقة بين المخطَّط و المنفذ ، وكل تجاوز يضع العاملين تحت المساءلة و المراقبة ، وبالمقابل يكافأ كل من ينفذ حسب الخطة و حسب الاعتمادات المخططة . حيث يؤدي ذلك إلى تجنب التبذير والهدر للأموال المستخدمة في تنفيذ مشاريع المؤسسات العامة .

الفرع الثاني

تطبيق القانون الخاص على المؤسسات العامة

سبقت الإشارة إلى أن القانون العام يحكم تنظيم المؤسسات العامة في عدة نقاط ، بيد أن ذلك ليس بشكل مُطلق ؛ إذ تخضع جوانب في تنظيم تلك المؤسسات لأحكام القانون الخاص ، كما أنَّ للقانون الخاص دوراً في علاقات المؤسسات العامة ، الأمر الذي يظهر في استجابة أحكام القانون الخاص لأي محاولة إصلاحية مالية لما تتمتع به أحكامه من المرونة و السرعة في المعاملات التي تخضع له ، حيث تؤمن التطبيق الصحيح لتلك المحاولات ومنها إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ، وسوف نعرض لذلك فيما يلي :

أولاً ـ دور القانون الخاص في تنظيم المؤسسات العامة :

بما أن المؤسسات العامة تعمل في ظروف مُماثلة لظروف عمل المشاريع الخاصة ، وتُدار بطريقة تقترب من أساليب تلك المشاريع ، وتسعى لمنافستها كان لابد من تنظيم بعض جوانبها وفقاً لأحكام القانون الخاص الذي يحكم العمل في قطاع الأعمال الخاص ، ومن ذلك : اكتسابها صفة التاجر ، ونظام المحاسبة فيها ، وتمويل أعمالها ، واستثمار أملاكها .

١ـ اكتساب صفة التاجر :

تكتسب المؤسسات العامة صفة التاجر ، فقد نصت المادة /٢ـ ب/ من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ على اعتبار « **كلٌ من المؤسسة العامة و الشركة العامة والمنشأة العامة تاجراً في علاقتها مع الغير ، وتُمارس جميع النشاطات المترتبة على ذلك** ».

٢ـ نظام المحاسبة :

تُمسك حسابات المؤسسات العامة على أسس المحاسبة التجارية و الصناعية وتنظم موازنتها على هذا الأساس، وهو ما نص عليه القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ في المادة /١٨/ فيما يخص المؤسسات العامة.

٣ـ تمويل الأعمال :

تستخدم المؤسسات العامة مواردها لتمويل أعمالها و تغطية نفقاتها ، وهي تورِّد الفائض من مواردها إلى صندوق الدين العام باعتباره المالك ، وتتكوِّن مواردها من صافي أرباحها ، وما تحصل عليه من قروض و تسهيلات ائتمانية وما تُخصصه لها الدولة من اعتمادات .

٤ـ استثمار الأملاك :

يمكن للمؤسسات العامة استثمار أملاكها بما يحقق الريعية الاقتصادية لها ، وبما يتفق وأهدافها ،و قد اشترط القانون لذلك موافقة رئيس مجلس الوزراء وفقاً لما جاء في المادة / ٣٣/ من القانون رقم / ٢/ لعام ٢٠٠٥ .

ثانياً ـ دور القانون الخاص في علاقات المؤسسات العامة :

تنتج عن ممارسة المؤسسات العامة لنشاطاتها علاقات مع المستفيدين من خدماتها ، ومع المتعاقدين معها ،إذ تخضع لأحكام القانون الخاص وفقاً للتالي:

١ـ العلاقة مع المستفيدين من خدماتها :

تخضع علاقة المؤسسات العامة مع المستفيدين من خدماتها للقانون الخاص ، وبالتالي ينظر في نزاعاتها القضاء العادي ، والمستفيدون من خدمات تلك المرافق هم عموم الجمهور ؛ إذ يُشبع المرفق حاجات أولئك المستفيدين بصفته تاجراً[١] .

وقد اعتبرت محكمة حل الخلافات الفرنسية « أن النزاعات الفردية الناشئة عن العلاقة بين المرفق العام الصناعي والتجاري من ناحية و المستفيدين من خدماته من ناحية أخرى ، تعد من روابط القانون الخاص ، وتخضع لاختصاص القضاء العادي »، وقد ميَّز القضاء الفرنسي بين نوعين من

---

[١] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري ـ الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٣٩ .

القرارات تصدر عن المرافق العامة الاقتصادية في تعاملها مع المستفيدين من خدماتها :

الأولى ـ قرارات تنظيمية : يمكن للمستفيدين الطعن فيها أمام القضاء الإداري بسبب تجاوزها حد السلطة ويُقدِّر ذلك القضاء مشروعيتها .

الثانية ـ قرارات غير تنظيمية : أي فردية ، وتتعلق بإدارة ذلك المرفق وتخضع لولاية القضاء العادي [1].

٢ـ العلاقة مع المتعاقدين معها :

في حالة إدارة المرافق العامة الاقتصادية من أشخاص القانون العام و المعبِّر عنها في هذه الدراسة بالمؤسسات العامة ، فإن عقودها تُعدُّ عقوداً عادية و تخضع لولاية القضاء العادي إلا في حالتين :

الأولى ـ إذا كانت عقوداً إدارية بالنص : وهي عقود الالتزام و الأشغال العامة والتوريد ، وذلك وفقاً لنص المادة / ١٠/ من قانون مجلس الدولة رقم / ٥٥/ لعام ١٩٥٩ و تعديلاته .

الثانية ـ إذا كانت عقوداً إدارية بالوصف : بأن تتوافر فيها شروط العقد الإداري ، وهو أن يبرمه شخص اعتباري من أشخاص القانون العام بقصد

---

[1] مروان محي الدين القطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٠ و مابعدها.

تسيير مرفق عام ،وتظهر فيه نية الإدارة في الأخذ بأحكام القانون العام بأن يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص .

لقد أكد مجلس الدولة السوري على ذلك في العديد من أحكامه ، ومنها على سبيل المثال الأحكام التالية :

أـ « **يتضح من الرجوع إلى العقد محل النزاع المتضمن بيع الشركة المدعى عليها الشركة السورية للنفط مليون طن من النفط الخام السوري أن العقد المذكور لا يتضمن أي شرط من الشروط غير المألوفة في العقود العادية ، وإنما أُبرم وفقاً للأصول التجارية على اعتبار أنه يتعلق بتسويق المنتجات البترولية ، وإن عدم ورود أي شرط استثنائي في العقد المذكور ينفي عنه صفة العقد الإداري وبالتالي فإن الفصل في النزاع الناشئ عنه يخرج عن ولاية القضاء الإداري و يستوجب إعلان عدم اختصاص هذه المحكمة بالنظر في الدعوى** »[1].

نجد في هذا الحكم المذكور أن العقد الذي أبرمته الشركة السورية للنفط لم تجتمع فيه الشروط اللازمة للعقد الإداري كاملة ؛ إذ اجتمع فيه شرطان فقط : فقد أبرمه شخص اعتباري من أشخاص القانون العام بقصد تسيير مرفق عام ،

---

[1] مصباح نوري المهايني ، **مبادئ القضاء الإداري** ـ اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً ١٩٥٩م . ٢٠٠٠ م ، مؤسسة النوري ، دمشق ، ط١ ، ٢٠٠٤ ، الجزء الأول ، ص ٣١٧ المبدأ رقم ٨٦٥ ، الطعن رقم ١٦٨ /١٩٨٠/٢٤٣ و الطعن رقم ١٩٨٠/٢٦٣/١٧١ .

فيما تخلَّف عنه اشتراط شروط غير مألوفة في العقود العادية ، وبالتالي لم يَحُز صفة العقد الإداري ، ويخضع الفصل فيه لولاية القضاء العادي .

ب ـ نجد في حكم آخر أن المحكمة الإدارية العليا قد تبين لها اكتمال شروط العقد الإداري ، فقررت اختصاصها بالفصل في النزاع الناشئ عنه فقد قررت ما يلي :« **إن العقد الذي أبرمته شركة استثمار صوامع الحبوب لتصنيع و توريد الأكياس و الذي يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في أحكام القانون الخاص يُعدُّ عقداً إدارياً طالما أن الشركة المذكورة تقوم على إدارة مرفق عام و يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالنظر في المنازعات الناشئة عنها** »[1].

ج ـ لقد أكدت المحكمة الإدارية العليا مرات عديدة على أن المرافق العامة الاقتصادية وإن كانت تُمارس عملاً تجارياً و تكتسب صفة التاجر ، لا تخضع في جميع عقودها لولاية القضاء العادي متى ما توافرت في تلك العقود شروط العقد الإداري ، وهو ما قررته في الحكم التالي : « **إن كون الشركة العامة لتنفيذ المشاريع الصناعية تمارس عملاً تجارياً لا ينزع عن القضاء الإداري اختصاص النظر في**

---

[1] مصباح نوري المهايني ، **مبادئ القضاء الإداري** ـ اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً ١٩٥٩م . ٢٠٠٠م ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٠١ ، المبدأ رقم / ٨٢٤ / الطعن رقم ١٩٨٥/١٤٤/٤٧.

النزاعات التي تنشئ حول العقود التي تبرمها متى توافرت في هذه العقود مقومات العقد الإداري »[1] .

ثالثاً ـ مدى قابلية أحكام القانون الخاص الناظمة للمؤسسات العامة لتطبيق إعادة الهيكلة المالية فيها :

تعتبر أحكام القانون الخاص بما تحتويه من مرونة و سرعة في إنجار المعاملات التجارية و المساهمة في تيسير لأية إجراء يتضمن التعقيد و التأخير في النشاط التجاري البيئة الملائمة لأي حركة إصلاحية مالية تطرأ على النشاط الاقتصادي للمؤسسات العامة ، و لا يعتبر ذلك إضافة جديدة تؤثر على الشخصية القانونية للمؤسسات العامة ، ومثال ذلك ما نصت عليه الفقرة / ب / من المادة /٢/ لقانون المنشآت والمؤسسات العامة لعام ٢٠٠٥ بأنه « **تعتبر كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة تاجراً في علاقاتها مع الغير وتمارس جميع النشاطات المترتبة على ذلك** » .

بالإضافة إلى إلزام مجالس الإدارة بضرورة ملاءمة السياسة الاقتصادية للمؤسسة مع السياسة العامة للدولة و القوانين الواجبة ومنها قانون التجارة وذلك وفق ما جاءت به المادة /١٠/ حيث اعتبرت مجلس الإدارة مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها والإدارة الاقتصادية للمؤسسة وتحقيق الريعية الاقتصادية لها وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون

---

[1] مصباح نوري المهايني ، **مبادئ القضاء الإداري** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٠١ ، المبدأ رقم ٨٢٥/ الطعن رقم ١٩٨٦/٤٦٢/١٦٨ .

وقانون التجارة السوري ،وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والاستثمار والتصدير.

إنَّ جميع ما سبق من أحكام للقانون الخاص في معرض ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسات العامة تؤمن تطبيقاً فعالاً وذا مردودية واضحة لإعادة الهيكلة المالية ،إذ تعبر عن الوسيلة التي تمكن القائمين من التطبيق الناجح لإعادة الهيكلة المالية في المؤسسات العامة دون اللجوء إلى التأثير في الشخصية القانونية العامة للمؤسسة.

وتبقى الإشارة إلى مظاهر أحكام القانون الخاص التي تعتبر ضرورية في تطبيق إعادة الهيكلة المالية وهي :

١ـ تداول السلع والخدمات التي يجب أن تتميز بالسرعة لوجوب إيصال هذه السلع و الخدمات إلى المستهلك الأخير بأسرع وقت ممكن ، فالمؤسسة العامة (التاجر) التي تحتفظ بالسلع التي تقوم بإنتاجها أو شرائها فترة طويلة تتعرض للكساد و تعطيل رأس المال الذي سددته لشرائها ، أما في حال بيعها بسرعة للغير فتحقق ربحاً سريعاً و تقتصد من نفقات حفظ هذه السلع و تلافي مخاطر هلاكها[١].

---

[١] جاك يوسف الحكيم ، **الحقوق التجارية ـ الأعمال التجارية والتجار و المتجر** ، منشورات جامعة دمشق ، ٢٠٠٦ ، ص ١١ .

٢ـ السرعة في المعاملات تقتضي تسهيل إجراءات ابرامها وتبسيطها ، إذ إن تعقيد هذه الإجراءات يعرضها إلى الهلاك أو الكساد ،وبالتالي حرمان المؤسسة من الربح المتوخى منها .

٣ـ ضرورة بناء المعاملات التجارية التي تقوم بها المؤسسات العامة على الثقة المعهودة في قانون التجارة بين التجار، فالتاجر الذي لا يوفي ثمن مشترياته لا يجد من يمنحه مهلاً للوفاء ،وبالتالي يتعذر عليه الاستمرار في تجارته، فسواء اقترض التاجر ثمن مشترياته من الموردين أم من المصارف ، فإن هذا القرض مؤسس على الثقة المتبادلة لوفاء قيمة القرض ،ولذلك سمي الاقراض « بالائتمان» ل،أنه مؤسس على الأمانة في وفاء القرض عند استحقاقه[١] .

نخلص من هذا المبحث الى النتائج الآتية :

١. كانت المرافق العامة كلها إدارية ، و تخضع لأحكام القانون العام ، لكن مع تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الحاجة الى إدارة المرافق العامة الاقتصادية ظهرت الحاجة إلى إنشاء المؤسسات العامة بالشخصية القانونية العامة و المتميزة عن الدولة مما يحقق مفهوم اللامركزية المرفقية في أنشطة مختلفة .

---

[١] جاك يوسف الحكيم ، **الحقوق التجارية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢ .

٢. خضوع المرافق العامة الاقتصادية التي تقوم المؤسسات العامة بإدارتها و المرافق العامة الإدارية على حد سواء لمبادئ عامة و هي الاستمرارية و المساواة والقابلية للتغيير حيث تخضع فيها المؤسسات العامة لأحكام القانون العام المختلفة و التي تحدد الاطار العام لأي محاولة اصلاحية مالية تحتاجها المؤسسات العامة لضبط التوازن التشغيلي و المالي لها بما يحفظ أدبيات أحكام القانون العام في المؤسسة العامة لاسيما الشخصية القانونية لها .

٣ ـ يجد القانون الخاص مكاناً له في تنظيم بعض الجوانب الهامة التي تستلزمها المؤسسات العامة في معرض ممارستها للنشاط الاقتصادي والتجاري بالقدر الذي يؤمن المرونة والسرعة في المعاملات التجارية بالاستعانة بالوسائل التي تكفلها أحكام القانون الخاص من جهة تأمين الموارد المالية و الصفة التجارية التي تسبغ معاملاتها مع الغير .

إنَّ جميع ما سبق يخلق البيئة المناسبة لتطبيق برنامج اصلاحي مالي و المتمثل وفق هذه الدراسة في إعادة الهيكلة المالية التي تهتم بالمقام الأول في العمل على ضمان استمرارية تمويل العمليات التشغيلية و الأنشطة التجارية للمؤسسات العامة و الدفع نحو العمل على تغطية هذه الموارد بعيداً عن إعانات الدولة لأن هذا الأمر يلحق الخسارة المتمثلة في هدر المال العام الذي يجب أن يوجه نحو خلق استثمارات جديدة أو تنمية الاستثمارات القائمة منها، على أن يسدد العجز الذي يطرأ على موازنة هذه المؤسسات.

على ما سبق أصبح لابد من عرض و دراسة التنظيم الاداري للمؤسسات العامة المتمثلة في مجلس الادارة و المدير العام و التنظيم المالي للمؤسسات العامة و الوقوف على كيفية إعداد موازنة المؤسسات العامة و صولاً الى اقرارها و تنفيذها الى الأرقام الختامية لها وفق التنظيم المحاسبي و أهميته في عرض البيانات الحقيقية عن الوضع المالي للمؤسسات العامة خلال السنة المالية الواحدة وذلك وفق المبحث الآتي .

المبحث الثاني

تنظيم المؤسسات العامة

إن البحث في الإصلاحات المالية و الاقتصادية لأي مشروع و نشاط اقتصادي يستلزم الرجوع إلى التنظيم الإداري و المالي لهذا المشروع ،ولما كانت المؤسسات العامة إحدى صور إدارة المشروعات العامة الاقتصادية بالإضافة إلى إن أصل البحث يتناول إيجاد آلية لضبط التوازن المالي والاقتصادي لها كان لابد من عرض الأحكام القانونية التي تنظم نشاط المؤسسات العامة بدءاً من إدارة هذه المؤسسات ومقارنتها بأحكام القوانين المقارنة للمشروعات العامة و انتهاءً بالتنظيم المالي والمحاسبي لها .

وسوف نستعرض هذا المبحث وفق المطلبين الآتيين :

المطلب الأول : التنظيم الإداري للمؤسسات العامة

المطلب الثاني : التنظيم المالي والمحاسبي للمؤسسات العامة

المطلب الأول

التنظيم الإداري للمؤسسات العامة

بتمتع المؤسسة العامة بالشخصية المعنوية ذات الاستقلال الإداري و المالي فقد أُعتبِرت كياناً مستقلاً عن الجهة التي أنشأتها إلا من جهة الارتباط ، إلا أنها تضم في الكيان الإداري لها جهة مخولة قانوناً في رسم الخطط اللازمة لاستمرار نشاطها الاقتصادي و إقرارها متمثلةً في مجلس الإدارة بالإضافة إلى سلطة مشرفة و منفذة لتلك الخطط المقررة التي تُعهد إلى المدير العام ، وصولاً إلى النقاط التي تخدم البحث الذي هو أصل هذه الدراسة في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة .

وسوف نقسم هذا المطلب إلى الفرعيين الآتيين :

الفرع الأول : تنظيم المؤسسات العامة

الفرع الثاني : إدارة المؤسسات العامة

الفرع الأول

تنظيم المؤسسات العامة

إن القوانين التي تنظم المشروعات العامة الاقتصادية تخضع للنظام الاقتصادي السائد في البلاد ،الأمر الذي يجعل اختلاف التشريعات الناظمة لها في غير دولةٍ أمراً واضحاً لا جدل فيه ، وبالتالي طبقاً لما سبق فقد يختلف التوصيف القانوني لهذه المؤسسات في سوريا عن المؤسسات التي تعبر عن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية في العديد من النظم القانونية ، وسوف نستعرض تنظيم المؤسسات العامة وفق التفصيل الآتي .

حيث سوف نقسم هذا الفرع إلى الفقرات الآتية :

أولاً- في فرنسا

ثانياً- في لبنان

ثالثاً- في سوريا

أولاً - في فرنسا :

بدأ تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي مع بداية الحرب العالمية الأولى عام ١٩١٤ ، وقد اتخذ بداية شكلاً تنظيمياً من قبيل فرض رسوم ومنع تداول بعض المواد ، وتوزيع مواد أخرى ، ثم تطور الأمر إلى شكل مشروعات تديرها الدولة

إلـى أن لجـأت الدولـة إلـى أشـخاص القـانون الخـاص فـي إدارة المرافـق العامـة الاقتصادية وتطبيق الخصخصة في الكثير من المشروعات [1].

١ـ المشروعات العامة :

جاءت الأزمة الاقتصادية عام ١٩٢٩ لتشكل دافعاً لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، فقد بدأت منذ عام ١٩٣٠ تنتهج سياسة الاقتصاد الموجَّه ، وفي عام ١٩٣١ أخذت الدولة بمراقبة الاستيراد ، وفي العام نفسه حصل تدخل الدولة في المجال الزراعي نتيجة الفيضانات التي أثَّرت على المحصولات الزراعية ، وفي عام ١٩٣٤ تدخلت الدولة في مجال النقل نتيجة أزمة أصابت ذلك القطاع ، وقد أدت كل تلك التدخلات إلى ظهور مؤسسات الإدارة الاقتصادية التي برزت أول الأمر في تسمية الوزارات التقنية ، ثم بالمجلس الاقتصادي الوطني الذي ولِد عام ١٩٢٥ و تطور عام ١٩٣٦ في شكل جديد كما أدى ذلك التدخل إلى إنشاء العديد من المرافق العامة الاقتصادية لإشباع حاجات الناس في ظل تلك الحروب والأزمات ، وتطبيق السياسة الاقتصادية للدولة .

لقد دفعت الحرب العالمية الثانية (١٩٣٩ـ١٩٤٥) إلى مزيد من تدخل الدولة في المجال الاقتصادي ، و بانتهاء هذه الحرب كانت الدولة قد تدخلت في أغلب المجالات الاقتصادية .

---

[1] محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣١ ـ٣٢ .

لم يؤد انتهاء الحرب إلى انحسار ذلك التدخل أو إضعافه ؛ إذ استجدت ظروف أبقت عليه ، وتمثلت بالتأميم و التخطيط الاقتصادي ، والسعي لإيجاد مجالات جديدة لذلك التدخل ؛ مثل إنشاء المصارف الحكومية ، والشركات العامة للإنشاءات [١].

٢ ـ خصخصة القطاع العام :

في مطلع الثمانينات من القرن الماضي ومع فوز اليسار في الانتخابات ، اجتاحت فرنسا موجة تأميم شملت العديد من المجموعات الصناعية ، وكان الهدف منها توسيع القطاع العام ، والهيمنة على القطاع الاقتصادي من أجل حل مشاكل الاقتصاد و البطالة و ضعف المردودية ، إضافة إلى الرغبة في ترشيد السياسة الصناعية و تنمية الاقتصاد .

ولكن لم تَدُم موجة التأميم طويلاً ، إذ انحسر تدخل الدولة في منتصف الثمانينات ،ولجأت الدولة إلى أشخاص القانون الخاص لإدارة المرافق العامة الاقتصادية ، كما لجأت إلى خصخصة بعض الشركات التي تملكها من أجل تقليص حجم القطاع العام الاقتصادي على الرغم من أن تلك المؤسسات تحتل مركزاً مُهماً في الاقتصاد الفرنسي ، فمع نهاية عام ٢٠٠٢ تجاوز رقم أعمالها مائتي مليون يورو فضلاً عن استخدامها أكثر من مليون عامل [٢].

---

[١] محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٥.

[٢] مروان محي الدين القطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤ .

ثانياً- في لبنان :

إنَّ تنظيم المؤسسات العامة في لبنان مرَّ بمرحلتين لكل منهما قانون يحكمها وهما:

١- قانون المصالح المستقلة :

صدر المرسوم الاشتراعي رقم /١٥٠/ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ ، في جملة المراسيم الاشتراعية التي صدرت في ذلك التاريخ ، والتي أرست المرتكزات الرئيسية للبنية الإدارية للدولة [١].

وقد نصت المادة الأولى منه على أن المصالح المستقلة «**هي المؤسسات التابعة للدولة ، أو البلديات ، والتي تتمتع بالشخصية المعنوية ، والاستقلال المالي**» ، على أن تقتصر غاياتها عند إنشائها على الأمور الآتية [٢]:

أ ـ تنفيذ برنامج أشغال كبرى ذات منفعة وطنية ، معدة للاستثمار فيما بعد ويتطلب تنفيذها إمكانيات فنية ، وإدارية ، تفوق إمكانيات الدولة أو البلديات.

ب ـ استثمار مؤسسة زراعية أو صناعية أو تجارية ، في سبيل الصالح العام .

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٦٣ .

[٢] خالد القباني ، **اللامركزية و مسألة تطبيقها في لبنان** ، منشورات عويدات ، بيروت ، ط١ ، ١٩٨١ ، ٦٦ .

ج ـ القيام بأبحاث اقتصادية أو علمية ، الغاية منها إنماء الموارد الوطنية ، أو تحسين استثمارها .

وقضت أحكام المرسوم الاشتراعي المذكور ، أن تنشأ المصالح المستقلة بقانون يحدد مهمتها ، ومدتها ، عند الاقتضاء ، ويهيئ لها الوسائل الفنية ، والإدارية والمالية اللازمة .

إضافة إلى ما سبق أكَّد المرسوم على وجوب تضمين قانون إنشاء المصلحة المستقلة على ربطها ، حسب طبيعة أعمالها ، بإحدى وزارات الدولة التي تُمارس بصورة مستمرة الوصاية الإدارية عليها ، دون التدخل في شؤونها العادية ، وذلك بغية التثبت من أن نشاطها ينطبق على القوانين ، و يتوافق مع غاية الصالح العام الذي أنشئت من أجله .

٢ـ النظام العام للمؤسسات العامة رقم ٤٥١٧ لعام ١٩٧٢:

أُعطيت الحكومة تفويضاً بالتشريع ، بموجب القانون الصادر بالمرسوم رقم ٣٢٧٥ تاريخ ٢٤/ ٥/ ١٩٧٢[١] ، حيث نصت المادة الثانية منه على أنْ يُجازَ للحكومة خلال مهلة ستة أشهر من تاريخ العمل به وضعُ نظام عام جديد للمؤسسات العامة والمصالح المستقلة .

وقد صدر النظام العام بالمرسوم رقم /٤٥١٧/ تاريخ ١٩٧٢/١٢/١٣ الذي ألغى سائر النصوص التشريعية ، والتنظيمية ، والأنظمة المخالفة لأحكامه

[١] نشر هذا المرسوم في عدد الجريدة اللبنانية الرسمية رقم ٤٩ تاريخ ١٩/ ٦/ ١٩٧٢ .

واستبدل بالأحكام السابقة ، المشار إليها آنفاً ، أحكاماً جديدة تناولت الأمور الآتية[1]:

أ ـ اعتبرت المؤسسات العامة من أشخاص القانون العام المستقلة عن الدولة و البلديات ، وليست من التابعة لها ، كما في القانون السابق ، فالاستقلال هو الأصل.

ب ـ اعتبرت مؤسسات عامة تلك التي تولى مرفقاً عاماً ، وتتمتع بالشخصية المعنوية ، والاستقلالين المالي والإداري ، وبذلك وفرت الأحكام الحالية مرونة أوسع في إنشاء المؤسسات العامة ، دون ربطها بغايات محددة حصراً في القانون كما في القانون السابق ، فشرط إنشائها هو أن تولى مرفقاً عاماً دون تحديد حصري.

ج ـ نصت المادة الثالثة من المرسوم رقم ٤٥١٧ / ١٩٧٥ ، على أن « **تنشأ المؤسسات العامة و تدمج ، وتُلغى ، بمرسوم يُتخذ في مجلس الوزراء** ».

ثالثاً ـ في سوريا :

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وظهور المرافق العامة الاقتصادية في سوريا يعود إلى ما قبل عام ١٩٥٢ حيث بدأت بالخدمات الصناعية و التجارية ، أما الخدمات الصناعية ، فهي من نوع رقابي بالدرجة الأولى

---

[1] نقلاً عن : خالد القباني ، **اللامركزية و مسألة تطبيقها في لبنان** ، مرجع سبق ذكره ص ٣٤٣ .

ويغلب عليها إنشاء صناعات يعجز عنها رأس المال الصناعي الخاص ومثالها مصانع الإسمنت في حلب ، و كانت الدولة قد نقلت مُلكيتها منذ عام ١٩٤٥ أما الخدمات التجارية ، فمثالها : مصلحة الميرة ، والتي أُنشئت خلال الحرب العالمية الثانية ، وتحوَّلت بعدها إلى المؤسسة العامة للحبوب و المطاحن وكذلك توّلت الدولة عملية تسويق الإسمنت[١] .

و مع الفترة الممتدة بين عام ١٩٥٢ إلى بداية الستينات غلب على القطاع العام الصناعي طابع التأميم ؛ فقد أممت شركة المغازل و المناسج ، والشركة الخماسية للنسيج ، وابتدأت في هذه الفترة فكرة إنشاء المؤسسات والشركات العامة وأنشئت شركة النصر لتجميع أجهزة التلفزيون .

ومن عام ١٩٦١ إلى نهاية التسعينات توسَّع تدخل الدولة في المجال الاقتصادي ، فأنشَأت أعداداً كثيرة من المصانع ، وعملت على حصر التجارة الخارجية فيما سُمِّيَ (أفتوماشين) التي حصرت تجارة الآليات ، و (أفتوميتال) التي حصرت تجارة المعادن ، وقد أقيمت بجانب كل مؤسسة أو شركة عامة شركة مماثلة للتسويق ، فإنتاج البترول أُنشئت له شركة سادكوب لتسويق البترول و مُنتجاته .

ويعد أسلوب المؤسسة العامة لإدارة المرافق العامة الاقتصادية أسلوباً واسع الانتشار في الجمهورية العربية السورية ، وإذا ما تتبعنا تطور التشريع في هذا

---

[١] نقلاً عن عبدالإله الخاني ، **القانون الإداري علماً و عملاً و مقارناً** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٠٦ وما بعدها .

المجال [1]، نجده قد مرَّ بعدة مراحل تاريخية : بدأت مع صدور القانون رقم /٣٢/ لعام ١٩٥٧ ، مروراً بصدور المرسوم التشريعي رقم /٩٢/ لعام ١٩٦٧ ، والمرسوم التشريعي رقم ١٨ لعام ١٩٧٤ ، والمرسوم التشريعي رقم /٢٠ /لعام ١٩٩٤ ، بشأن المؤسسات العامة و الشركات العامة الذي ألغى المرسوم رقم/ ١٨/ لعام ١٩٧٤، وأبقى على أحكام القانون ٣٢ لعام ١٩٥٧ (قانون الهيئات العامة) ، الذي عرَّف المؤسسة العامة في المادة الأولى منه على أنها «**شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ، و يشارك في تنمية الاقتصاد القومي الاشتراكي ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة و المنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة و التنسيق فيما بينها** » ، ثم انتهت مع صدور القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ بشأن المؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة حيث عرفت المادة الأولى منه المؤسسة العامة بأنها :

« **شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها**» .

---

[1] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري ـ الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤٥ .

نستنتج مما سبق أن أسلوب المؤسسة العامة متوافقٌ مع السياسة الاقتصادية في الدولة، حيث أرسى دعائم هذا الأسلوب الدستور الحالي الصادر بتاريخ ٢٠١٢ ، إذ اعتبر في المادة /١٣/ منه أن الاقتصاد الوطني يقوم على أساس تنمية النشاط الاقتصادي العام و الخاص من خلال الخطط الاقتصادية و الاجتماعية الهادفة إلى زيادة الدخل الوطني وتطوير الإنتاج بالإضافة إلى تأكيد نص المادة /١٤/ على ما سبق ، إذ اعتبرت الثروات الطبيعية و المنشآت العامة و المؤسسات والمرافق العامة ملكية عامة وبالتالي ،الاقرار بالابتعاد عن الخصخصة وفق مفهومها المتمثل ببيع ملكيات القطاع العام إلى القطاع الخاص ، واللجوء بدلاً من ذلك إلى تحديث القطاع العام و تطوير آليات عمل مؤسساته .

الفرع الثاني

إدارة المؤسسات العامة

نصت المادة السادسة من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ على أنه يتولى إدارة المؤسسات العامة مجلس الإدارة بصفته سلطة تقريرية للخطط التي يمارس نشاط المؤسسة العامة على أساسها إلى جانب المدير العام بصفته المشرف على تنفيذ قرارات مجلس الإدارة والعمل على تطوير عمل المؤسسة العامة وسوف نستعرض ما سبق وفق التفصيل الآتي :

أولاً ـ السلطة التقريرية (مجلس الإدارة) :

حددت المادة /١٠/ من قانون المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة الجهة المخولة بتحديد السياسة التي تمارس أنشطتها على أساسها و أوكلت لمجلس الإدارة في المؤسسة العامة هذه المهمة حيث نصت على أنه :

«مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها المؤسسة العامة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله ويتمتع بالصلاحيات في إدارة المؤسسة وتسيير أعمالها ويعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها والإدارة الاقتصادية للمؤسسة وتحقيق الريعية الاقتصادية لها وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون وقانون التجارة السوري ،وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والاستثمار والتصدير» .

١ـ تأليف مجلس الإدارة :

يتألف مجلس إدارة المؤسسة العامة حسب الفقرة /د-٧/ من القانون رقم/ ٢/ لعام ٢٠٠٥من تسعة أعضاء بمن فيهم الرئيس على النحو الآتي :

- رئيس مجلس الإدارة رئيساً
- المدير العام عضواً ونائباً للرئيس
- معاون مدير عام عضواً

– أحد المديرين في المؤسسة يسميه الوزير عضواً

– ثلاثة من غير العاملين في المؤسسة يسميهم الوزير اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة أعضاء

– ممثلين عن العمال من الفئة الأولى أو الثانية (في حال عدم توفر الفئة الأولى) من ذوي الكفاءة يسميها المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال عضوين

– ممثلين عن التنظيم الفلاحي يسميهم المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين وذلك بالنسبة للمؤسسات التي لها علاقة بالقطاع الزراعي ويكتفي بعضوين من غير العاملين في المؤسسة أحدهما من العاملين في الدولة عند وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي .

لم يحدد القانون المذكور أية شروط فيمن يتولى عضوية مجلس الإدارة بخلاف ماهو الحال عليه في النظام العام للمؤسسات العامة في لبنان ،حيث حددت عدة شروط واعتبرتها شروط ابتداء و بقاء ، يعتبر فقدان إحداها سبباً في فقدان العضوية [1].

ونصت المادة /٥/ على هذه الشروط وهي :

ـ أن يكون لبنانياً منذ أكثر من عشر سنوات .

---

[1] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٣٩ .

ـ أن يكون قد أتم الخامسة و العشرين من عمره ، وألا يكون قد تجاوز الرابعة والستين .

ـ أن يكون خالياً من الأمراض و العاهات التي تحول دون قيامه بعمله ،وفقاً لشهادة من اللجنة الطبية الرسمية .

ـ أن يكون متمتعاً بحقوقه المدنية ،و غير محكوم عليه بجناية أو محاولة جناية من أي نوع كانت ، أو بجنحة شائنة أو محاولة جنحة شائنة ، وفقاً لما ينص عليه نظام الموظفين .

ـ و يجب ألا يكون له ولا لأقاربه حتى الدرجة الرابعة منفعة شخصية مباشرة في أي عمل من أعمال المؤسسة العامة .

ـ كما يجب أن يكون حائزاً على إجازة جامعية معترف بها ، وأن يكون ذا خبرة عملية في حقل اختصاص المؤسسة العامة .

٢ ـ اجتماعات مجلس الإدارة :

ألزمت الفقرة / د ـ٧/ من القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ مجلس الإدارة بأن يجتمع مرة على الأقل في الشهر، وله أن يجتمع – عند الضرورة – بدعوة من رئيسه أو بطلب من غالبية أعضائه ، ولا تعتبر اجتماعات مجلس الإدارة قانونية إلا بحضور غالبية أعضائه من بينهم الرئيس ،وفي حال غيابه ينوب عنه في رئاسة المجلس نائب رئيس مجلس الإدارة ، و تتخذ قرارات مجلس

الإدارة بأغلبية الأصوات ،وفي حال تساوي الأصوات يرجح جانب رئيس مجلس الإدارة ،وذلك باستثناء ما نصت عليه المادة /١١/ من هذا القانون ،حيث يشترط فيها أغلبية ثلثي الأعضاء.

إلا أن المادة /١١/ من القانون المذكور أوجبت انعقاد جلسات مجلس الإدارة برئاسة الوزير في العديد من الحالات منها إقرار الخطة السنوية للمؤسسة العامة وإقرار الميزانية الختامية و حساب الأرباح والخسائر بالإضافة في حالات اقتراح زيادة رأسمال المؤسسات أو إنشاء وحدات اقتصادية ودمجها وتجزئتها وإلغائها.

و يطرح التساؤل في مناقشة هذه المادة عن مدى تمتع المؤسسة العامة بالاستقلال الإداري لاسيما في حالات اجتماع مجلس الإدارة الأساسية في عمل المؤسسة العامة التي تنعقد برئاسة الوزير الذي أجاز له القانون بتسمية أربعة أعضاء من مجلس الإدارة بالإضافة الى اعتبار أن المدير العام مسؤول أمامه ؟

حيث يتجلى في هذه المادة نوعان من الرقابة المتحققة في رئاسة الوزير لمجلس الإدارة وهي :

أ ـ الرقابة السابقة أو ما يطلق عليها الرقابة الوقائية : هي نوع من المشاركة الفعلية السابقة في أعمال المؤسسة من قبل سلطة الرقابة ، وهذا النوع من الرقابة يأخذ في الغالب صورة رقابة الملاءمة والمشروعية ، لذا يرى بعض

الفقهاء أن وجود هذه الرقابة من شأنه أن يصل إلى حد هدر معنى الاستقلال الذي تمتلكه المؤسسة العامة ،و من أهم وسائل الرقابة المسبقة شكلية التصديق أو الموافقة المسبقة ، وتتجلى في إقرار الخطة السنوية للمؤسسة و اقتراح زيادة رأسمالها ، في معرض تطبيق نص المادة / ١١/ من القانون .

ب ـ الرقابة اللاحقة أو ما يطلق عليها الرقابة العلاجية : تهدف هذه الصورة من الرقابة إلى التأكد من أن المؤسسة العامة لم تخرج عن إطارها القانوني وهذا النوع يأتي بشكل لاحق (رفض أمور وقعت خلال السنة الماضية المنقضية) ويرمي إلى الكشف عن الثغرات المرتكبة خلال قيام المؤسسة العامة بنشاطها كما في حالة إقرار الميزانية الختامية و بيان حساب الأرباح و الخسائر ،و بالتالي ترتب المسؤولية في حالة الهدر المالي الذي تتعرض له موارد المؤسسة العامة [١].

ثانياً ـ السلطة التنفيذية (المدير العام) :

نصت المادة /٧/ من القانون رقم/ ٢/ لعام ٢٠٠٥ « **يعين المدير العام للمؤسسة العامة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته ويكون عضواً في مجلس الإدارة ومسؤولاً أمام المجلس وأمام الوزير**» .

بخلاف ما هو الحال عليه في لبنان حيث يعين المدير العام في المؤسسة العامة بمرسوم يتخذ من قبل الحكومة بناءً على اقتراح السلطة الوصائية .

---

[١] سعيد نحيلي ، **القانون الإداري ـ الجزء الأول** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤٦ .

بالإضافة الى تحديد مدة التعيين بثلاث سنوات قابلة للتجديد ، وهذا ما يفتقر إليه القانون في سوريا ،اذ لم يحدد صراحةً المدة التي يمارس فيها المدير العام اختصاصه[1] .

و يتولى المدير العام للمؤسسة العامة وفق المادة /١٣/ الصلاحيات الآتية:

١- تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.

٢- إدارة المؤسسة العامة وتطوير أساليب العمل فيها وتدعيم أجهزتها.

٣- ممارسة حق التعيين وفق الأحكام الواردة بهذا الشأن في القوانين والأنظمة النافذة.

٤- ترفيع ونقل وندب العاملين في المؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

٥- منح المكافآت التشجيعية في حدود الاعتمادات المرصدة وفرض العقوبات بالنسبة إلى العاملين فيها في حدود القوانين والأنظمة النافذة.

٦- تفويض معاوني المدير العام والمديرين ببعض اختصاصاته.

٧- الإشراف على أعمال الشركات العامة والمنشآت العامة و رقابتها.

---

[1] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٤ .

و يتمتع المدير العام للمؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة بالصلاحيات في إدارة شؤون المؤسسة العامة ويكون مسؤولاً أمام مجلس الإدارة وأمام الوزير عن حسن سير العمل فيها.

ويتوجب على المدير العام تقديم تقرير ربعي كل ثلاثة أشهر ، و نصف سنوي إلى مجلس الإدارة ، يعرض فيه الأعمال المحققة ، وغير المحققة والصعوبات التي اعترضت سير الاستثمار و تطويره ، وأحوال المؤسسة العامة إدارياً ومالياً وفنياً ونتائج السنة المنقضية والبرامج و الخطط المستقبلية وغير ذلك من المواضيع التي يرى ضرورة معالجتها ، حتى يتم تفعيل الفقرة /٧/ للمادة /١٠/ من القانون رقم/ ٢/ لعام ٢٠٠٥ وهي من اختصاص مجلس الادارة حيث يقوم بدراسة التقارير ربع السنوية والسنوية وغيرها التي يتقدم بها المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة والمنشأة العامة إلى المجلس حول تنفيذ خطط المؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وعن مركزها المالي واتخاذ ما يلزم بهذا الشأن .

نخلص مما تقدم ،وذلك عبر دراسة أجهزة المؤسسات العامة و تقسيمها إلى سلطة تقريرية متمثلة بمجلس الإدارة و أخرى تنفيذية يقوم بمهامها المدير العام إلى أن اتخاذ أي قرار مالي يصب في تطوير عمل المؤسسة العامة لابد أن يمر بهاتين السلطتين ابتداءً بالتقارير و الاقتراحات التي يتقدم بها المدير المالي إلى المدير العام و اتخاذ ما يلزم لتقديمها إلى مجلس الإدارة الذي بدوره يأخذ على عاتقه إقرار خطط التطوير المالي بما لا يخرج عن واجباته المنصوص

عليها قانوناً ،و يعهد إلى المدير العام القيام بما يلزم لتأمين تطبيق أي برنامج إصلاحي مالي يضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة ،وهذا ما سوف ندرسه بالتفصيل لاحقاً .

المطلب الثاني

التنظيم المالي و المحاسبي للمؤسسات العامة

بعد استعراض الأحكام القانونية التي تتعلق بتنظيم إدارة المؤسسة العامة بأجهزتها المختلفة التقريرية منها (مجلس الإدارة) و التنفيذية (المدير العام) أصبح من اللازم البحث في محل تطبيق الإصلاح المالي الذي يهدف إليه هذا البحث و المتمثل في مالية المؤسسات العامة و النظام المحاسبي لها ، وسوف نقسم هذا المبحث إلى الفرعيين الآتيين :

الفرع الأول : التنظيم المالي للمؤسسات العامة

الفرع الثاني : التنظيم المحاسبي للمؤسسات العامة

الفرع الأول

التنظيم المالي للمؤسسات العامة

تتسم الأحكام المالية الخاصة بالمؤسسات العامة بخصائص مستقاة من القانون المالي الأساسي الذي تخضع له المالية العامة للدولة ، ومن مراجعة عدد من تلك الأحكام يتبين أنها تعتمد نفس المصطلحات الواردة في ذلك القانون و بمدلولات متشابهة مع إدخال بعض التعديلات بما يتلاءم مع الوضع الخاص للمؤسسة العامة المعنية .

فإذا كان تعريف الموازنة في القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ بأنها : « **الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية ،وذلك بما يحقق أهداف الخطة و يتفق مع بنيانها العام والتفصيلي** » ، فبذلك يكون المشرع السوري قد ربط خطة الموازنة بالخطة الاقتصادية وجعلها وسيلة لتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة للدولة.

أما المشرع الفرنسي فقد ركز على النواحي القانونية في تعريف الموازنة حيث عرَّفها بأنها : « الموازنة صك يصدر سنوياً عن السلطة التشريعية ، يقدر نفقات الدولة وإيراداتها ، ويجيز الصرف والجباية بما يؤمن سير المصالح الإدارية و يحقق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية » [١].

في حين أشار النظام المالي للمؤسسات العامة في لبنان الصادر بالمرسوم رقم ٤٨٩ لعام ٢٠٠٧ إلى الموازنة وفق المفهوم السابق آنفاً في نص المادة /١٠/ عندما أوجب على المؤسسات العامة وضع موازنة تقديرية للسنة المالية المقبلة تتضمن أوجه الاستخدامات و الموارد الناجمة عن ممارسة فعاليتها .

ولم تقتصر محاكاة الأحكام المالية للمؤسسات العامة للقانون المالي الأساسي على المصطلحات و المدلولات فحسب ، بل إنها اعتمدت نفس التقسيمات أيضاً من أبواب و فصول و بنود ، وسنعرض دراسة ما سبق فيما يلي :

---

[١] علي كنعان ، **المالية العامة و الاصلاح المالي في سورية** ، مرجع سبق ذكره ص ٨٦ .

أولاً ـ الطبيعة القانونية لموازنة المؤسسات العامة :

الموازنة العامة للدولة وفق المفهوم العام هي التنظيم المالي الذي يتضمن التقديرات والنفقات العامة ، و تتحدد في هذا التنظيم العلاقة بين آليات الجباية و آليات الإنفاق بهدف تحقيق السياسة المالية للدولة المتمثلة في تحقيق التوازن المالي العام وخدمة أهداف السياسة الاقتصادية ، والمتمثلة في زيادة معدلات النمو الاقتصادي وتحسين ظروف العمل و رفع مستويات الرفاهية الاجتماعية

فالموازنة عملية تقديرية تقوم الدولة من خلالها بتقدير إيراداتها للعام القادم من خلال ما تتمتع به من عناصر إيرادية (الضرائب ـ الرسوم ـ الفوائض الاقتصادية) ،وحصر هذه الإيرادات ضمن مبالغ محددة ، ثم القيام بتحديد الإنفاق العام المتمثل في حصر النفقات الجارية و النفقات الاستثمارية المتوقعة على الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية [1].

إضافة إلى ذلك ،فإن الموازنة عملية مستمرة لا تتوقف عند حد معين ، بل في كل عام تقوم الحكومة بإعداد الموازنة العامة للدولة ، نظراً لاستمرار الحياة الاقتصادية و استمرار الإنتاج و الاستهلاك و تداول السلع .

وتحكم الموازنة عدة مبادئ أساسية توضح الأسس والقواعد التي يتم بموجبها تحضير الموازنة و إعدادها ثم تنفيذها ، حيث حدد فقهاء المالية العامة هذه

---

[1] عبد اللطيف قطيش ، **الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة)** ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ط١ ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٣ .

المبادئ وفق الآتي : (مبدأ سنوية الموازنة ـ مبدأ وحدة الموازنة ـ مبدأ شيوع الموازنة ـ مبدأ توازن الموازنة) ، وسوف نركز على مبدأ وحدة الموازنة بما يخدم أصل هذه الدراسة ، لاسيما أن موازنة المؤسسات العامة تشكل استثناء على مبدأ وحدة الموازنة العامة للدولة الذي يعرف بأنه : «إعداد مشروع الموازنة و تقديمه كوحدة واحدة متكاملة تضم كافة الإيرادات والنفقات المقدرة لكل فروع و قطاعات الدولة ،وبذلك توضح الموازنة الموحدة كافة البرامج الاقتصادية و الاجتماعية التي تنوي الدولة القيام بها خلال العام القادم » ، ومع صدور القانون المالي الأساسي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ ، حُددت طبيعة موازنة المؤسسات العامة وارتباطها بالموازنة العامة للدولة باعتبارها موازنة منفصلة تتضمن مجموعة من الإيرادات و النفقات الخاصة بها ، وذلك وفق المادة الثالثة من القانون المذكور التي نصت :

« **تكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي و لمديريات الأوقاف و للوحدات الإدارية المحلية موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة و ترتبط هذه الموازنات بالموازنة العامة وفقاً للأسس الآتية :**

١ـ يظهر في الموازنة العامة فائض موازنة كل من الجهات المشار إليها أعلاه.

٢ـ تخصص في الموازنة العامة للدولة اعتمادات للمشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وذلك ضمن الحدود الواردة في الخطة الاقتصادية».

مما سبق نستنتج أن موازنة المؤسسات العامة و المشروعات العامة ذات الطابع الاقتصادي ، موازنات مستقلة عن الموازنة العامة للدولة ، هذا الاستقلال لا يعني أنه تسعى بمفردها لتحقيق توازن موازنتها أو احتكارها بمواردها ، حيث عندما تكون نتيجة النشاط الذي تقوم به عجزاً ، فإن الدولة قد تبادر بمنحها إعانة من موازنة الدولة .

الأمر الذي يستدعي ضرورة البحث عن حلول أخرى تخرج عن نطاق الإعانات واللجوء إلى الدراسات المالية و ما تفترضه من برامج إصلاحية تؤثر على الوضع المالي و تعيد التوازن التشغيلي للأنشطة التجارية لاسيما أن المؤسسات العامة تمثل مشروعاً استثمارياً يقوم على أساس الإنتاجية و استغلال الموارد المالية و المادية المتوافرة ، الأمر الذي يمكنها من أن تحقق فائضاً ، فعندئذ ينبغي ترحيله إلى الموازنة العامة للدولة .

ثانياً ـ اعداد موازنة المؤسسات العامة وتصديقها :

تم تحديد أصول تنظيم و تصديق موازنة المؤسسات العامة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في النظام المالي للمؤسسات والشركات العامة و المنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم /٤٨٩/ لعام ٢٠٠٧ وهي الآتية:

١ ـ إعداد الموازنة :

أوجبت المادة الأولى من النظام المالي المذكور آنفاً أن تضع المؤسسات العامة الموازنة التقديرية وأن تكون تنفيذاً لخطتها السنوية المنصوص عليها في الفقرة / ٥/ من المادة /١٠/ من القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ المتضمنة مايلي:

أ – الخطة الاستثمارية

ب– الخطة الإنتاجية

ج– الخطة التجارية

د– خطة اليد العاملة

هـ– خطة التكاليف الريعية

و– الموازنة التقديرية السنوية .

وذلك بما ينسجم فيه هذه الموازنة مع أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

وأسند النظام المالي مهمة إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة العامة إلى مديرية الشؤون المالية ، حيث نصت المادة /٤٦/ منه على ما يلي :

« يجب تضمين النظام الداخلي للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة تحديداً لواجبات مديرية الشؤون المالية وعلى الأخص ما يلي:

إعداد الموازنة التقديرية و الإشراف على تنفيذها و رفع التقارير للمدير العام في المواعيد المحددة » .

عند إعداد الموازنة التقديرية و تقديمها للمدير العام يضع بدوره مشروع الموازنة للسنة المقبلة ،ويودعه لدى مجلس الإدارة للموافقة عليه ضمن موعد يحدد ببلاغ إعداد الموازنة العامة للدولة الذي يصدر سنوياً[1] .

ويقدَّر في المشروع النفقات السنوية التي يستلزمها نشاط المؤسسة العامة وتنفيذ برامج أعمالها ، كما تقدَّر الموارد الذاتية المنتظر تحققها ، وكذلك سائر الموارد الأخرى التي تحتاج إليها المؤسسة العامة لتغطية النفقات المقدرة في السنة المالية المقبلة .وتبرر اعتمادات النفقات في مشروع الموازنة بالمستندات و الإحصاءات و الإيضاحات اللازمة ، وفقاً للأصول التي يحددها وزير المالية.

و يقدَّم مشروع الموازنة إلى مجلس الإدارة مشفوعاً بتقرير يحلل و يبرر أرقام كل من الإيرادات والنفقات ، ويبين الوضع والمركز المالي للمؤسسة ، والأعباء

---

[1] المادة /٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٤٨٩/ الصادر بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٢٦ المتضمن **النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة و الشركات العامة** ، مرجع سبق ذكره .

المترتبة عليها و خطط العمل في شتى نشاطاتها ، والإيضاحات الكافية بشأن جميع المشاريع المراد تنفيذها ، والمشكلات التي تجابه المؤسسة وطرق معالجتها .

٢ـ تنظيم الموازنة :

إن المادة /١٠/ من النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة وضعت الشكل الذي يجب أن تنظم الموازنة على أساسه ،وفرضت على المؤسسة العامة أن تضع الموازنة التقديرية للسنة المالية المقبلة بشكل يتضمن أوجه الاستخدامات (النفقات) والموارد الناجمة عن ممارسة فعاليتها ،و تشمل هذه الموازنة جدولين يبين تفاضلهما الفائض أو العجز الناجم عن ممارسة نشاطها أو فعاليتها وفقاً لدليل الحسابات المنصوص عليه في النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧.

٣ـ إقرار الموازنة و تصديقها :

يقوم مجلس الادارة بعد الانتهاء من دراسة مشروع الموازنة التقديرية بالإضافة لدراسة مشاريع موازنات الشركات والمنشآت العامة التابعة لها ، و إجراء التعديلات اللازمة بإقرارها و رفعها إلى الوزير المختص .

إذ يعد كل وزير خطة استثمارية مجمعة للمؤسسات العامة و شركاتها و منشآتها العامة التابعة والشركات العامة والمنشآت التابعة المرتبطة و يرسلها إلى وزارة المالية التي تقوم بمناقشتها ضمن برنامج محدد مع تلك الجهات ، و

في حال إجراء أي تعديل عليها خلال إعداد الموازنة العامة للدولة وإقرارها تعتبر تلك الخطة و مشتملاتها معدلة حكماً بما يتفق وذلك التعديل ، ثم تُبلَّغ المؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة بخلاصة موازناتها التقديرية بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة للسنة المالية المعنية وفي ضوء ما يرد فيه من نصوص للعمل بموجبها [1].

و في الحديث عن الاستقلال المالي الذي نصَّ عليه قانون المؤسسات العامة رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ والنظام المالي للمؤسسات العامة ، **يثار التساؤل عن مدى الاستقلالية في إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسات العامة في حال عدم موافقة الوزير المختص على الخطة الاستثمارية في الموازنة التقديرية للمؤسسات العامة بالإضافة إلى صلاحية وزير المالية في إجراء التعديل و اعتبار الموازنة المعدلة هي المعتمدة في السنة المالية المقبلة دون أي صلاحية للاعتراض من قبل المؤسسة العامة عن طريق مجلس الإدارة باعتباره صاحب الاختصاص الأصيل في رسم السياسة العامة الاقتصادية للمؤسسة في ضوء دعم التنمية الاقتصادية ،هذا ما نلاحظه في النظام العام للمؤسسات العامة في لبنان الذي وضع أحكاماً ميَّز بها الشخصية القانونية للمؤسسة عن طريق مجلس الإدارة عن جهة الارتباط أو الجهة الوصائية المتمثلة بالوزارة المختصة محققاً في ذلك الغاية من إنشاء المؤسسات العامة**

---

[1] المادة /٥ـ٦/ من المرسوم التشريعي رقم / ٤٨٩ / الصادر بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٢٦ **المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة** ، مرجع سبق ذكره .

في تطبيق اللامركزية المرفقية و يتجلى ذلك عند إقرار الموازنة للمؤسسات العامة في لبنان وفق الآتي :

تم تحديد أصول إقرار الموازنة العامة للمؤسسات العامة في لبنان بموجب الأحكام المنصوص عليها بالمرسوم رقم /٣٣٩٨ /تاريخ ١٩٦٥/١٢/١١ وهي الآتية[١]:

ـ يقر مجلس الإدارة مشروع الموازنة في صيغته النهائية ، ويودعه كلاً من وزارة المالية بواسطة المراقب المالي ، أو مديرية المحاسبة العامة عند عدم وجود المراقب المالي ، كما يودعه سلطة الوصاية الإدارية بواسطة مفوض الحكومة ؛ مشفوعاً بالمستندات و الإحصاءات و الإيضاحات اللازمة .

ـ تودع سطلة الوصاية الإدارية وزارة المالية ملاحظاتها على مشروع الموازنة خلال شهرين من تاريخ وروده إليها .

ـ تودع وزارة المالية سلطة الوصاية رأيها في مشروع الموازنة قبل نهاية شهر أيلول من السنة التي تسبق سنة الموازنة ، فإذا كان الرأي بالتصديق أودعتها المشروع مصدقاً أما إذا كان الرأي بالاعتراض ، فتحدّد مواضيع الاعتراض و أسبابه ، والاعتمادات أو الواردات المعترض عليها ، كلياً أو جزئياً .

---

[١] عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٨٧.

وفي كلتا الحالتين تبلغ وزارة المالية المؤسسة العامة المختصة رأيها في مشروع الموازنة ،وَ إذا لم ترسل وزارة المالية أو سلطة الوصاية إلى المؤسسة العامة المختصة اعتراضاً معللاً على مشروع الموازنة ، قبل أول تشرين الثاني من السنة التي تسبق سنة الموازنة ، اعتبر مشروع الموازنة مُصدقاً .

أما إذا أرسل هذا الاعتراض من قبل وزارة المالية أو من سلطة الوصاية ، أو من كلتيهما ، فعلى مجلس الإدارة اتخاذ قرار بالتقيد بالاعتراض ، أو رفع الخلاف إلى مجلس الوزراء ، وذلك قبل ٢٠ تشرين الثاني .

وفي حالة اتخاذ مجلس الإدارة قراراً بالتقيد بالاعتراض ، تودع وزارة المالية وسلطة الوصاية نسخة عن هذا القرار ، واعتبر مشروع الموازنة مصدقاً نهائياً .

أما في حالة اتخاذ مجلس الإدارة قراراً برفع الخلاف إلى مجلس الوزراء فعليه إيداع هذا القرار سلطة الوصاية في اليوم التالي لاتخاذه ، مشفوعاً بالملف كاملاً ، وعلى وزير الوصاية إيداع هذا الملف لرئاسة مجلس الوزراء لعرضه على مجلس الوزراء للبت بالخلاف الحاصل .

حيث يقرر مجلس الوزراء :

- إما تصديق مشروع الموازنة كما ورد إليه .

- و إما تصديقه بعد تعديله آخذاً ببعض نقاط الاعتراض أو بجميعها.

وتصبح الموازنة نهائية بالوضع الذي أقره مجلس الوزراء.

وإذا لم يبت مجلس الوزراء، قبل بدء سنة الموازنة ، بالخلاف المعروض عليه تنفذ المؤسسة مشروع موازنتها في الحدود غير المعترض عليها ، وذلك إلى أن يبتّ الخلاف .

ولكن مالية المؤسسات العامة لا تتوقف عند إعداد الموازنة وإقرارها و كيفية تصديقها ،إذ لابد من التحقق من الأرقام و البيانات المالية التي تقدم خلال السنة المالية للوقوف على مدى حسن استغلال الموارد المالية و المادية حيث تتجلى هذه البيانات والإحصائيات في التنظيم المحاسبي للمؤسسات العامة وهذا ما سوف ندرسه في الفرع الاتي .

الفرع الثاني

التنظيم المحاسبي للمؤسسات العامة

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الاجتماعية التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي و الرقابة عليها في المؤسسة العامة على اختلاف مجالات نشاطها ،وتنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية و تبويبها و تلخيصها بهدف إعداد تقارير دورية عن نشاط المؤسسة و تقديم معلومات ذات قيمة لمستعمليها ، بهذا نجد المحاسبة تعبر عن عملية تحديد و قياس النشاط الاقتصادي على الوحدات الاقتصادية و على المستوى

الـوطني ، بمـا يتـيح توصـيل أفضـل المعلومـات المسـتخدمة فـي مجـال اتخـاذ القرارات .

وعليه تطور مفهوم المحاسبة بحسب الحاجة إليها ، فكان مفهومها في بداية ظهورها لا يتعدى العد و القياس ،ثم أصبحت تعرف على أنها فن تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لغرض المتابعة و الرقابة وصولاً لكونها أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية ، ترشد مستخدميها لاختيار البدائل و المساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل اتخاذ القرارات وفق قاعدة الملائمة .

ومن ذلك لابد من استعراض المحاسبة وفق التطور التاريخي وصولاً إلى القواعد المعمول بها في التنظيم المحاسبي للمؤسسات العامة و الدور الهام الذي تقوم به في تبيان الوضع المالي للمؤسسات العامة وفق الأرقام التي تقدمها .

أولاً ـ التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة :

نشأت المحاسبة منذ القدم ، وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في المجال النظري والعملي ، ملبية للحاجة المستمرة والدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة وفعالة ، خدمة لمستعمليها داخل و خارج المؤسسة للاستفادة منها لأغراض الإدارة و اتخاذ القرار ، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج عملية تراكمية عبر الزمن

تأثر بالأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره[١] .

في القرون الوسطى في أوربا ، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحة ، وهذا بعد ظهور الأسواق و انتشارها ، إلا أن المحاسبة السائدة في تلك الفترة كانت محاسبة بسيطة .

ومع تطور التجارة و اتساعها و تعدد العمليات المالية و تنوعها ، تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر و أفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث و الرابع عشر ميلادي ، و كان ذلك مؤشراً على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري [٢]، ومع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعة لوقا باشولو(Luca Paciolo) استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشاراً واسعاً في أوربا ، و اعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي .

ومثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي ، إذ كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي ، فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية و تبويبها ، بل أصبحت تشمل قياس

---

[١] خليل الدليمي ، **مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان . الأردن ، ط١ ، ٢٠٠٥ ، ص ٩ .

[٢] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة** ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان . الأردن ، ٢٠٠٧ ، ص ٢٠ .

الأحداث المالية و تحليلها و توصيلها إلى الجهات المستفيدة منها ، و أصبحت أيضاً وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المالية و المادية و البشرية و تقييم الأداء .

ثانياً ـ تعريف المحاسبة ودورها في حسابات المؤسسة العامة:

١ ـ تعريف المحاسبة :

تعددت التعاريف التي بيَّنت مفهوماً محدداً للمحاسبة و تطورت متأثرة بالظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة ، فبعد أن كانت في بدايات ظهورها لا تتعدى كونها وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية و المعاملات التجارية ، بدأ منذ القرن العشرين العمل لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة.

عرفَّت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين الذي أصبح اسمه فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٤١ المحاسبة بأنها : « فن تسجيل الأحداث و المعاملات المالية و تبويبها وتلخيصها التي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية ، بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الأحداث و المعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية » [١] .

---

[١] التعريف نقلاً عن : رفيق يوسفي ، **النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق** ، رسالة ماجستير ، جامعة تبسة ، كلية العلوم الاقتصادية ،٢٠١١ ، ص ٢٦.

بدأ الاهتمام فيما بعد بالجانب الفكري للمحاسبة مما دفع جمعية المحاسبين الأمريكيين لتشكيل لجنة لإعداد الأسس النظرية للمحاسبة ، حيث أصدرت سنة ١٩٦٦ تعريفاً للمحاسبة بكونها عبارة عن عمليات تحديد المعلومات الاقتصادية و قياسها و توصيلها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الأفضل ،وهذا التعريف يشكل نقلة نوعية في تقديم مفهوم علمي للمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات .

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد أكد سنة ١٩٧٥ هذا الطرح و أعاد صياغة مفهومها باعتباره أنَّ المحاسبة هي توفير لمعلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية ، هذه المعلومات التي هي أساساً معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية و ترشيد عملية الاختيار[١] .

من خلال ما سبق يمكن إعطاء تعريفٍ شاملٍ للمحاسبة بأنها : « طريقة لجمع و تفسير و معالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية و مالية ، تخضع للقياس النقدي ، ناشئةٍ أساساً عن نشاط الوحدة الاقتصادية التي يمكن الاستفادة منها في التنبؤ و اتخاذ القرارات من طرف مستعمليها » .

وبعد المعرفة العلمية بمفهوم المحاسبة و الإحاطة بأساسيات تعريفها أصبح بالإمكان دراسة التنظيم المحاسبي و تبيان دوره في الوضع المالي للمؤسسات العامة و مساهمته في تحسين الأداء المالي فيها .

---

[١] كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان . الأردن ، ٢٠٠٤ ، ص ١١٨ .

٢ ـ التصميم العام لحسابات المؤسسة العامة :

تُعتمد في المحاسبة إحدى الطريقتين : الأولى ؛ تقوم على أساس الاستحقاق وبمقتضاها يتم تسجيل العمليات المالية في حساب المصروفات و الإيرادات في السنة المالية التي حصلت فيها بصرف النظر عن تاريخ التدفقات النقدية المتأتية عنها ، فالإيرادات تسجل بتاريخ تحققها بصرف النظر عن واقعة التحصيل الفعلي وتسجل المصروفات بتاريخ ترتبها بصرف النظر عن تاريخ دفعها الفعلي .

و الطريقة الثانية ، تقوم على الأساس النقدي ، وبمقتضاها يتم تسجيل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية في حسابات السنة التي حصلت فيها عمليات القبض و الدفع بصرف النظر عن السنة التي تحققت فيها الإيرادات أو السنة التي توجبت فيها المصروفات .

وبالرجوع إلى التصميم العام لحسابات المؤسسات العامة في النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم /٤٩٠/ تاريخ ٢٠٠٧ يتبين أنهُ دمج بين الطريقتين ، وفق المادة الثانية منه حيث نصت على أنه : « **تنظم محاسبة الجهات المشمولة بأحكام هذا النظام وفقاً للطريقة التي تتفق و طبيعتها أو تنظيمها واستناداً إلى قواعد المحاسبة المزدوجة**» ،

و يقضي القيد المزدوج بتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كانت طبيعتها في طرفين (مدين و دائن) ، بشرط تساوي المبالغ

المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن ، فالمؤسسة ما هي إلا تضافر مجموعة من الوسائل المادية و المالية في شكل متناغم بهدف تحقيق الربح ، هذه الوسائل التي تعتبر استخدامات أو حقوق المؤسسة ، بينما مصادر تلك الوسائل تعتبر التزامات على عاتقها[1].

و تتجلى أهمية تنظيم حسابات المؤسسة العامة وفق أسس المحاسبة المذكورة آنفاً في الحسابات الختامية للمؤسسة وهي :

أ ـ حساب الأرباح و الخسائر :

تنظم قائمة الأرباح و الخسائر وفق الأسس التي يقدمها النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في المادة رقم / ٣ / من المرسوم رقم /٤٩٠ / المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة و الشركات و المنشآت العامة وفق مجموعات متجانسة بحيث تفي باحتياجات المؤسسة المالية فتصنف إلى ما يلي :

ـ حقل الاستخدامات (الخسائر) : و تتضمن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول طويلة الأجل بأقل من القيمة الدفترية ، أو بيع أوراق مالية

---

[1] رفيق يوسفي ، **النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٣ .

بأقل من تكلفتها ،أو في حال كانت القيمة معادلة للأصل أقل من صافي تكلفته الدفترية.

بالإضافة إلى المصروفات التي تخص أعواماً سابقة ،ولم يسبق حسابها ضمن مصروفات السنوات المذكورة ،و يجعل هذا الحساب المؤسسة العامة مدينة بسائر أنواع الاستخدامات ،أي الأجور والمستلزمات و المصروفات التي كان يجب أن تتحملها الدورات السابقة ،ولكن لسبب ما لم تقيد على هذه الدورات و الحسابات النقدية الدائنة .

ـ حقل الإيرادات (الأرباح) : ويمثل هذا الحساب الأرباح التي تحققها المؤسسات العامة الناتجة عن مزاولة النشاط الأساسي الوارد في صك أرباحها.

بالإضافة إلى صافي مبيعات الإنتاج المباع للزبائن خلال الدورة المالية الواحدة ، وجميع العمليات التشغيلية التي تجعل حساب المؤسسة العامة دائناً للغير لقاء عمليات التشغيل ، إلى جانب إيرادات السنوات السابقة التي حصلت عليها المؤسسة فعلاً خلال الدورة المالية ،و لكنها تخص دورات مالية سابقة لم يسبق إدراجها في السنوات المذكورة .

ب ـ الميزانية الختامية :

الميزانية الختامية هي بيان مالي ختامي يصار إلى إعداده في نهاية السنة المالية للمؤسسة العامة ، وهي تتضمن أصول المؤسسة و خصومها ، أي موجوداتها و الالتزامات المترتبة عليها ، ويظهر من الميزانية الوضع المالي

للمؤسسات العامة ، ومن هنا بات يطلق عليها وفق معايير المحاسبة اسم بيان المركز المالي .

إذ تعتبر الموازنة الخاصة بالمؤسسة العامة بياناً بتقدير النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة ، في حين أن الميزانية هي بيان بجميع الموجودات المترتبة على عاتق المؤسسة في ختام سنة مالية ، وقطع حساب الموازنة هو بيان مالي بالموازنة بعد تنفيذها ، في حين أنَّ الميزانية هي بيان مالي بما استقرَّ عليه الوضع المالي للمؤسسة بعد انصرام الدورة المالية على عملها .

وعليه ، فإن لكل نوع من الحسابات مهمة يؤديها في الكشف عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة بجميع تفصيلاته ، ومن مختلف زوايا النظر إليه .

مما سبق نستنتج أن دور المحاسبة في المؤسسة العامة لم يقتصر على القياس و المقارنة بين أرقام و إحصائيات لسنوات مالية متقاربة ، بل امتد ليشمل تحليل المعلومات المالية و غير المالية و توصيلها لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تخدم أهدافها ، و بذلك تعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات .

و يعتبر الخلل في نظام المعلومات المحاسبية مصدراً لعدد من المشكلات التي تواجه العديد من المؤسسات ،والتي تكون عادة سبباً في اختفاء البعض منها في النشاط الاقتصادي ، و ينتج هذا الخلل في النظام عند عدم توصيل المعلومات المالية الهامة في الوقت المناسب ، ونظراً لاعتماد الكثير من

القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب يؤدي إلى العديد من المشاكل التشغيلية لموارد المؤسسة .

فالمعلومة المحاسبية هي أداة أساسية لاتخاذ القرار ، حيث يتوقف نجاح هذا الأخير بدرجة كبيرة على مدى صحة و مصداقية المعلومات ، ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم ومن المتطلبات الأساسية للإدارة الحديثة للمؤسسة ، حيث تؤدي هذه المعلومات الدور الهام بما يخدم أصل هذه الدراسة في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ،حيث تستند على الأرقام التي تقدمها حسابات المؤسسات العامة ،والوقوف على الوفر المتحقق و العجز الحاصل بما يقتضي الحاجة لتطبيق إعادة الهيكلة المالية إلا أن عدم توصيل المعلومات المالية بدقة وأمانة لأصحاب القرار بما يوضح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة سوف يعثر من تطبيق إعادة الهيكلة المالية وذلك بداعي عدم الحاجة إليها .

لقد درسنا في الفصل الأول النظام القانوني للمؤسسات العامة ، و رأينا كيف بدأ نشوء المؤسسات العامة وتطورها في التشريعات الوطنية المتعاقبة في سوريا وصولاً الى القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ ، إذ أضحت إلى فترة قريبة عماد الاقتصاد الوطني ، مقارنة بالتشريعات الأخرى التي تولت تنظيم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، وبُيِّنَا أثناء دراسة هذا الفصل المزيج القانوني الذي تخضع له المؤسسات العامة المعبر عنه في قواعد القانونيين العام و الخاص

وأوضحنا مدى قابلية كلٍ منهما واستجابته لأية محاولة إصلاحية مالية تهدف إلى تكريس مبدأ القطاع العام و الدور الذي يجب أن يعود إليه كما كان القصد من إنشائه في بداية ظهوره .

و حددت دراستنا السابقة التنظيم الاداري للمؤسسات العامة والأجهزة التي تقوم بأعباء ادارتها و مهامها بداية بإقرار الخطط و الموازنات ،حيث تظهر مهام مجلس الإدارة انتهاءً بالسلطة التنفيذية المتمثلة بالمدير العام وإشرافه على تنفيذ تلك الخطط و العمل على تطوير عمل المؤسسة العامة إلى جانب دراسة التنظيم المالي و المحاسبي للمؤسسات العامة والدور الهام الذي يظهر بتطبيق أحكامهما بالإفصاح عن الوضع المالي للمؤسسة العامة و الإشارة وفق البيانات المالية إلى الخط البياني الذي تسلكه المؤسسة في نشاطاتها ، الأمر الذي لابد من معالجته ببرامج إصلاحية ،حيث تقدم هذه الدراسة إحداها ،ألا وهي إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ، وهذا ما سوف نستعرضه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

مفهوم إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة

تمثل المؤسسات العامة شخصاً اعتبارياً عاماً اقتصادياً ، وتساهم في النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع ، باعتبارها نظاماً مفتوحاً على المحيط الذي تمارس نشاطها فيه ، تتفاعل معه من خلال علاقات تبادلية ، بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف ، منها المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني ، وتوفير الاحتياجات العامة و مشاركة القطاع الخاص في السوق عبر مخرجاتها المتنوعة .

ولمَّا كانت العمليات التي تقوم بها المؤسسات العامة بحاجة إلى ضبط حركة و استمرارية مخططة تضمن لها التوازن المالي والوصول إلى حسابات ختامية متوافقة و الخطة الموضوعة في بداية السنة المالية ، كان لابد من إيجاد برنامج مالي يحقق هذه الغاية .

و تأتي هذه الدراسة لتقدم إحدى الحلول المالية بوصفها آلية تتضمن العديد من الأساليب التي تحافظ على استقرار الوضعية المالية للمؤسسات العامة،حيث سوف نوضح مفهوم إعادة الهيكلة المالية و دورها في العمليات و النشاطات الجارية في عمل المؤسسات العامة ، بالإضافة إلى تصنيفها وتحديد الجهة المسؤولة عن الاقتراح بها ، مروراً بالأساليب التي يمكن أن تظهر بها و أخيراً آثارها المترتبة و المرتقبة على الهيكل و الأداء الماليين .

وسوف نبين ذلك في هذا الفصل وفق التقسيم الآتي :

المبحث الأول : ماهية إعادة الهيكلة المالية.

المبحث الثاني : أساليب إعادة الهيكلة المالية و آثارها .

المبحث الأول

ماهية إعادة الهيكلة المالية

تستطيع كل وحدة اقتصادية العمل و ممارسة النشاط الاقتصادي المُقرر في صك إحداثها ، إذا توافرت الموارد المالية بشكل منتظم و مستمر ، وحيث إن المؤسسة العامة تموِّل أنشطتها بمصادر تمويل متعددة ، كان لابد من إيجاد آلية مالية تمكِّنها من استمرارية النشاط الاقتصادي من جهة ، و تضمن توازناً فعلياً ما بين الإيرادات و النفقات المطلوبة من جهة أخرى ، و في هذا الإطار تُقدَّم إعادة الهيكلة المالية وفق محددات تعريفها كقرار مالي يضمن تحقيق ما سبق ، وذلك وفق العلاقة بينه و بين وظائف المؤسسة العامة المتعددة التي يقترحها المدير المالي [الموظف المسؤول عن الوضعية المالية للمؤسسة العامة] باستناده إلى البيانات و التقارير المالية التي تبرر الحاجة إلى تطبيق إعادة الهيكلة المالية استناداً إلى مجموعة من الأسباب ،و محققاً في حُسن تطبيقها العديد من الأهداف التي تُهم المؤسسة العامة .

حيث سوف نقسم هذا المبحث بناءً على ما سبق إلى المطلبيين الآتيين :

المطلب الأول : تعريف إعادة الهيكلة المالية وتصنيفها .

المطلب الثاني: أسباب إعادة الهيكلة المالية وأهدافها .

المطلب الأول

تعريف إعادة الهيكلة المالية وتصنيفها

المؤسسة العامة ذات طبيعة معقدة ؛ تتميز بالشمولية و يمكن النظر إليها من زوايا عدة ، حيث تعتبر فاعلاً اقتصادياً و بشرياً و اجتماعياً ، كونها تعمل في بيئة مجتمعية محددة ، و تمثل جزءاً من البيئة الاقتصادية و الاجتماعية لهذا المجتمع ، و لمَّا كانت المؤسسة العامة بوظائفها المختلفة تمارس نشاطها في بيئة اقتصادية محددة ، كان يقتضي ذلك أن تكون ميزتها الرئيسية التطور و التغيير المخطط و المدروس ، حيث لابد أن يكون ذلك ضمن ضوابط محددة باعتبار أن المحرك الأساسي لنشاطها و جميع العمليات التي تقوم بها من قبيل الأموال العامة التي يخشى عليها من الهدر و الضياع ، الأمر الذي يقتضي المساهمة و العمل على الحفاظ على تلك الأموال بأكبر قدر مستطاع عن طريق إيجاد برامج تضمن بقاء واستمرار عمل المؤسسات العامة ،و منها إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة .

وسوف نوضحها بهذا المطلب من خلال تقسيمه إلى ثلاثة فروع هي :

الفرع الأول : تعريف إعادة الهيكلة المالية.

الفرع الثاني : العلاقة بين إعادة الهيكلة المالية و وظائف المؤسسة العامة.

الفرع الثالث : تصنيف قرار إعادة الهيكلة المالية.

الفرع الأول

تعريف إعادة الهيكلة المالية

إن النظر إلى مهام المؤسسات العامة في السوق يستدعي الإشارة إلى السبب الرئيسي في وجودها ألا وهو اعتبارها فاعلاً اقتصادياً عاماً تعود ملكيته للدولة ،وهذا ما يدفع إلى تحديدها بأنها وحدة إنتاج ، تقوم بتحويل المدخلات التي تأخذها من المحيط إلى مخرجات في شكل خدمات أو سلع ، تلبي حاجات المجتمع.

وحدد النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة الصادر بالمرسوم رقم / ٤٨٩/ لعام ٢٠٠٧ أسس تمويلها ،**وفق أحكام المادة رقم /١٥ / على الشكل الآتي :**

« أولاً ـ تمول الأصول طويلة الأجل ضمن الخطة الاستثمارية من :

أ ـ رأس المال المحدد بصك الإحداث أو بقرار زيادة رأس المال .

ب ـ الاحتياطات و الأرباح المحتجزة .

ج ـ مخصصات اهتلاك الأصول طويلة الأجل.

د- القروض طويلة الأجل و التسهيلات الائتمانية.

و ـ المصادر الأخرى .

ثانياً ـ تمول الأصول المتداولة ضمن إطار الخطة الزمنية من :

أ ـ الفائض من مصادر التمويل المذكورة في الفقرة أولا من هذه المادة.

ب ـ القروض و التسهيلات الائتمانية قصيرة الأجل.

ج ـ التسهيلات المصرفية و الحسابات الدائنة الأخرى قصيرة الأجل.

د ـ مبيعات السلع أو الخدمات ».

ولمَّا كانت الأموال الخاصة التي زودت بها المؤسسات العامة غير كافية لمزاولة نشاطها ، باعتبارها شخصية معنوية ذات حقوق جماعية ، ليس لديها ثروة خاصة بها و تتشكل من سلع ملك الدولة و أقساط موازية وفرتها الدولة عند إنشائها [1]، فإن ذلك يعرقل تطبيق المبادئ التجارية للفعالية الاقتصادية بالإضافة إلى اللجوء المفرط للاستدانة و الجري وراء السحب من المؤسسات المالية مما يزيد من تعقيد الوضع المالي للمؤسسات العامة ، وارتفاع مصاريفها و تراكم ديونها .

و تجدر الإشارة مما سبق إلى أن المؤسسات العامة غالباً ما تلجأ إلى الاقتراض من المؤسسات المالية العامة (المصارف العامة) ، للحصول على التمويل اللازم في نشاطها الاستثماري وذلك عندما تكون هذه المؤسسات متعثرة و غير قادرة على تحقيق خططها الاستثمارية وهذا الأمر يؤدي إلى الحاق

---

[1] علي كنعان ، **المالية العامة و الإصلاح المالي في سورية** ، مرجع سبق ذكره ، ٢٨٤ ـ ٢٨٥ .

الضرر بالأموال العامة نتيجة التأخير في السداد ، والتحصيل وعدم اتخاذ أي من الإجراءات التي تضمن للمؤسسات المالية العامة الحصول على أموالها و الفوائد المترتبة .

إضافة لما سبق ، فأن من العوامل الأخرى التي تؤدي إلى ضعف أداء المؤسسات العامة الاقتصادية ضعف استغلال الطاقة الإنتاجية وتدني المردودية و زيادة العمالة ،و هذه الأخيرة لا يمكن خفضها لتأثير ذلك على الجانب الاجتماعي ، ولا رفعها إلا من خلال تزويدها بالمواد الأولية التي تلزمها[1] .

نخلص مما تقدم إلى أن الحاجة إلى برنامج ينظم عملية دخول الأموال و استغلالها بالصيغة المثالية لتؤدي إلى أرباح تستطيع من خلالها المؤسسات العامة الاستمرار في النشاط الاقتصادي أمر ضروري و هو ما يطلق عليه إعادة الهيكلة المالية ، حيث يمكن تعريفها بأنها : **قرار ذو طبيعة مالية يصحح الاختلالات بين المدخلات والمخرجات في العمليات التي تقوم بها المؤسسات العامة و يهدف إلى إعادة التوازن المالي و يضمن اختيار المصدر التمويلي الأمثل و ذلك خلال دورة الاستغلال** .

و تجب الإشارة إلى أهم الملاحظات المتعلقة بالتعريف السابق وهي:

---

[1] موساوي نور الدين ، **واقع الاقتراض المصرفي للمؤسسة العمومية** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية ، ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٥ .

١ـ تقوم المؤسسات العامة بمجموعة من الأنشطة في سبيل تحقيق الغاية التي أُنشئت من أجلها ومنها النشاط المالي الذي يهدف إلى توفير الأموال اللازمة لها بأقل تكلفة ، والذي يمكن اعتباره أهم نشاط تقوم به ، وبالتالي تحتاج إلى معيار للحكم على هذا النشاط والذي يتجلى في تصحيح الاختلالات و تقليل الفروقات بين المدخلات و المخرجات ، حيث يؤدي ذلك إلى تحقيق تفاعل في القيمة و الزمن بين موارد المؤسسة العامة و استعمالاتها.

وتظهر الحاجة إلى إعادة الهيكلة المالية لعامل رئيسي هو أنه قد تكون ميزانية المؤسسة العامة متوازنة ، لكن هذا لا يعني أنها في حالة توازن مالي وهذا راجع الى الاختلال في الآجال ، أي آجال الاستحقاق غير مؤاتيه لآجال الدفع.

٢ـ من أكثر المواضيع التي تهم المؤسسة العامة هي اختيار مصدر تمويلي على حساب مصدر تمويلي آخر ،ويكون هذا على أساس درجة المخاطرة و اختلافها بين مصادر التمويل المختلفة، حيث يبدو الاختلاف في تكلفة أي منها.

إذ تتجلى إعادة الهيكلة المالية في ذلك عن طريق السعي إلى تحقيق الهيكل التمويلي الأمثل الذي يضمن للمؤسسة العامة الوفاء بالالتزامات تجاه الدائنين و العمل على تأمين مدخلاتها للحفاظ على استمراريتها .

٣ـ تقوم إعادة الهيكلة المالية ، بجانب الأرقام و البيانات المالية التي تستلزمها على اعتبار طول مدة تشغيل الموارد المالية والبشرية اللازمة للعمليات التجارية والأنشطة التشغيلية التي تقوم بها المؤسسة العامة و المعبَّر عنها في دورة الاستغلال .

إذ تُعرَّف دورة الاستغلال من الناحية الاقتصادية بأنها : « مجموعة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحقيق هدفها المتمثل في إنتاج السلع والخدمات بغرض تبادلها» [١]، و تتكون دورة الاستغلال وفق هذا المفهوم من ثلاث مراحل متعاقبة تتمثل في:

أ ـ الحصول على السلع والخدمات التي تدخل في عملية الإنتاج .

ب ـ تحويل السلع و الخدمات إلى منتوجات تامة الصنع (مرحلة الإنتاج) .

ج ـ بيع المنتوجات .

هذه العملية يجب أن تتم باستمرار لضمان الاستغلال الأمثل للموارد المتمثلة في رأس المال و العمل .

---

[١] [١] PIERRE CONSO, **Gestion financière de l'entreprise**, 8ème édition, Dunod , Paris 2000 P54.

والمرجع مذكور لدى :

حمزة محمود الزبيدي ، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ،٢٠٠٠ ، ص٢٧٥-٢٧٦ .

و تعرَّف دورة الاستغلال من الناحية المالية بأنها : شبكة من التدفقات المالية التي تتضمن سير العمليات التبادلية بين المؤسسة والجهات الاقتصادية الاخرى[1].

حيث تُحَدد الدورة المالية بأنها كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ،انطلاقاً من تحويل الأموال التي بحوزتها ، أو التي تحصل عليها من القروض إلى منتوجات سواء أكانت سلعاً أو خدمات إلى غاية اللحظة التي تسترجع فيها أموالها.

نستنتج مما سبق أن تطبيق برنامج إعادة الهيكلة المالية تستلزم تحقيق أكبر قدر من التناسق بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة و بين الوحدات التابعة لها وضرورة النظر في فاعلية المؤسسة الاقتصادية **في السوق ،وذلك للوصول إلى الاستقرار المالي اللازم لتأمين عملياتها التجارية والصناعية و تحقيق الربح اللازم من تلك العمليات مع مراعاة جانبها الاجتماعي ، المتمثل في تخفيف حدة البطالة و كسر احتكار القطاع الخاص في السوق ، ولكن شمولية تطبيق إعادة الهيكلة المالية على مختلف وظائف المؤسسة تستلزم تحديد العلاقة بينها وبين أهم تلك الوظائف ، بحيث يتم تحديد الوظيفة التي ترتبط بإعادة الهيكلة المالية ارتباطاً وثيقاً ينتج عنه مفاعيل إيجابية على باقي الوظائف ،وهذا ما سوف نستعرضه في الفرع الآتي .**

---

[1] حمزة محمود الزبيدي ، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ،٢٠٠٠ ، ص ٢٧٧ .

الفرع الثاني

العلاقة بين وظائف المؤسسة العامة و إعادة الهيكلة المالية

يمكن تقسيم وظائف المؤسسة إلى عدة وظائف لابد منها أثناء ممارسة النشاط الذي أنشئت من أجله ، و فيما يلي نستعرض وظائف المؤسسة الرئيسية التي تدخل كمقدمات ضرورية لتطبيق إعادة الهيكلة المالية من حيث زمن التطبيق و الحاجة إليه وتتمثل هذه الوظائف في الوظيفة الإدارية و الإنتاجية والتسويقية و المالية .

أولاً ـ الوظيفة الإدارية :

يقصد بالوظيفة الإدارية الهيكل الإداري للمؤسسة العامة ، وتقسيم الأدوار و المسؤوليات و التنسيق بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة ، وكذلك تحديد العلاقات و القنوات التنظيمية المختلفة من أجل بلوغ الأهداف المسطرة[1].

ويمكن حصر الوظيفة الإدارية داخل المؤسسة العامة فيما يلي :

١ـ التخطيط: ويقصد به استقراء المستقبل ، والتنبؤ به ، ووضع السياسات العامة التي يمكن للمؤسسة السير عليها في المستقبل .

---

[1] خالد طاهري، **دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة** ، مذكرة مهندس دولة في التخطيط ، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء ، الجزائر ٢٠٠٥، ص٧.

٢ـ التنظيم: ويعني تحديد السلطات و مسؤولية العاملين فيها ، وتصميم الهيكل التنظيمي و التنسيق بين مختلف أجزاء ومصالح المؤسسة المختلفة من أجل تحقيق أهدافها .

٣ـ الرقابة: وهي عملية متابعة تنفيذ السياسات الموضوعة والعمل على تقييمها.

وكنَّا قد أشرنا سابقاً إلى كيفية إدارة المؤسسة العامة و توزيع السطات فيها بين تقريرية (مجلس الإدارة) التي تتولى رسم السياسة العامة لعمل المؤسسة العامة ،وأخرى تنفيذية (المدير االعام) تشرف على تنفيذ الخطة المقررة[١]،حيث تظهر أثناء تنفيذها الحاجة إلى برامج علاجية تقوِّم تنفيذ تلك الخطط ، وتقلل من حجم الاختلالات التي تبدو في الميزانية الختامية للمؤسسة العامة .

وإنَّ إعادة الهيكلة المالية تعتبر وسيلة لاحقة على الوظيفة الإدارية للمؤسسة العامة التي تأتي لمعالجة الآثار السلبية الناتجة عن تنفيذ موازنة المؤسسات العامة ، و لإزالة التجاوزات التي تحدث في معرض العمليات التي تقوم بها المؤسسة العامة ، و العمل على إعادة ضبط حركة النفقات لتوازن الموارد المالية واستعمالاتها لتجنب تأثيرها في فجوة العجز ،و بالتالي الوصول إلى حد التعثر المالي ،وهو عدم القدرة على السداد والوفاء بالالتزامات.

---

[١] راجع آنفاً ، ص ٨٦ .

ثانياً ـ الوظيفة الإنتاجية :

وهي عبارة عن تداخل مجموعة من العوامل بغية إنتاج و تبادل السلع و الخدمات مع المستهلكين و الوحدات الاقتصادية الأخرى ، و يتمثل هدفها في تحويل السلع و الخدمات المتاحة لها إلى منتجات موجهة للسوق ، فالنشاط الأساسي للمؤسسة قائم على الإنتاج و التبادل وفق صك إنشائها [1] .

و باعتبار وظيفة الإنتاج عملية تقنية تتميز بفترة زمنية تتعلق بتحويل المواد الأولية التي توفرها المؤسسة إلى سلع وخدمات ، فهي ترتبط بالركائز الأساسية والضرورية لاستمرارية نشاطها وهي رأس مالها و المواد الأولية و العمل اللازم.

وتؤثر عملية الإنتاج وفق ما سبق في طبيعة هيكل رأس مال المؤسسة الذي يشير وفق المعنى الاقتصادي إلى مجموعة من العوامل الاقتصادية التي تساهم في إنتاج السلع والخدمات ،و تشمل الموارد المادية وغير المادية كذلك على شكل التبادلات على اختلاف مستويات النشاط الإنتاجي ، هذا الاختلاف الذي يعود إلى طبيعة نشاط الإنتاج و يتحدد بمستويات من الأعلى في الأسواق التي من خلالها تحصل المؤسسة على المواد الأولية التي هي بحاجة إليها ، و يتحدد من القاعدة بالأسواق التي من خلالها تصرِّف منتجاتها.

نتيجة لما سبق يمكن القول أن إعادة الهيكلة المالية يرتبط وجودها في انخفاض الوظيفة الإنتاجية للمؤسسة ، أو بالقدر الذي تضعف معهُ إنتاجية

---

[1] Pierre Conso، **gestion financière de l'entreprise**, Op.cit. , p07.

المؤسسة العامة ، أي أن تطبيقه مرتبط بعدم انتظام الحركة بين المدخلات و المخرجات في العملية الإنتاجية ، و بالتالي عدم وجود مقابل وفاء للالتزامات التي أصبحت على عاتق المؤسسة العامة عند تأمينها ابتداءً .

ثالثاً ـ الوظيفة التسويقية :

كل مؤسسة مطالبة بإشباع الحاجات العامة التي أنشئت على أساسها ، وذلك من خلال بيعها أو تقديمها للسلع و الخدمات للمستهلكين أو المستفيدين حسب الحال في السوق ، و يتجلى ذلك بمفهوم التسويق الذي يعرَّف بأنه: « مجموعة من الأفعال و الأنشطة التي تساعد على معرفة حاجات المستهلكين و المنتفعين وتوجيهها ،والسعي نحو إشباع حاجاتهم ، وكذلك العمل على التكيف المستمر بين الإنتاج والاستهلاك » [1]، حيث تمكن معرفة المؤسسة بالسوق و حاجة المستهلكين و المنتفعين من التحكم في عدد من المتغيرات الرئيسية في المنتج أو السعر و الاتصال والتوزيع .

ومن أجل تحقيق فعالية قصوى في نشاطات المؤسسة يتوجب على إدارتها دراسة كيفية توزيع جهودها بين تلك المتغيرات و التنسيق بين مختلف أنظمتها.

نُلاحظ مما سبق أن دراسة السوق بالنسبة إلى المؤسسة العامة من المهام الرئيسية التي تقع على عاتق الإدارة ، بحيث تتعدى أغراضها دراسة العرض والطلب و تطور حاجات المنتفعين ، لتهدف إلى توفير المعلومات

---

[1] Jean longatte **Economie d'entreprise**، Dunod , Paris , 2004 , p 18

اللازمة التي تخدم مصلحة المؤسسة ، إذ نستطيع من خلال قراءة هذه المعلومات والمؤشرات التي تظهر أثناء فحصها تحديد مدى الحاجة إلى تطبيق برنامج إعادة الهيكلة المالية الذي يضمن الحفاظ على التوازن بين نفقات المواد الأولية التي تستلزمها المؤسسة العامة في الإنتاج و وضع حد للاقتراض في تأمينها ،وذلك عندما تكون حركة المخرجات بوتيرة بطيئة ، وصولاً لمبدأ الحكم الراشد في إدارة النفقات من قبل الإدارة .

هذه العلاقة بين إعادة الهيكلة المالية و الوظيفة التسويقية تضمنها مجموعة من الدراسات التي تظهر بأسلوب كمي ،و تهدف إلى تقدير حجم المنتجات التي يحتاجها السوق ،و تهدف إلى تحليل المبررات ودوافع سلوك المنتفعين تجاه المنتج أو المؤسسة العامة التي تقدمها .

رابعاً ـ الوظيفة المالية :

ترتبط الوظيفة المالية في المؤسسة بشكل كبير بالعمليات المالية التي تشكل الحياة المالية للمؤسسة باعتبار أن كل نشاط اقتصادي يعتمد على الموارد المالية ، وتتمثل الوظيفة المالية في هذا الإطار في التفاوض وفي إعداد برامج تمويل المؤسسة و الإشراف على تنفيذها .

ويمكن تعريف الوظيفة المالية بأنها : « مجموعة من المهام و المسؤوليات و العمليات المرتبطة بالبحث عن الموارد المالية من مصادرها الممكنة ، وفي إطار محيطها المالي ، وهذا بعد تحديد الحاجات الضرورية من خلال إعداد

برامجها ، وخططها الاستثمارية وكل ما يتعلق بالتمويل ، ثم يتم اتخاذ التدابير و الإجراءات التي تسمح بتحقيق الخطط و تنفيذ الاستثمارات لضمان استمرار نشاطها بصفة عادية وصولاً إلى تحقيق أهدافها الإنتاجية و التوزيعية وتنظيم أرباحها في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة بها ، مع الأخذ بعين الاعتبار العامل الزمني بغية تغطية احتياجاتها المالية بصفة دائمة خلال السنة المالية الواحدة » [١].

و تتحدد الوظيفة المالية بمتغيرين أساسيين هما [٢]:

الأول يتمثل في السيولة : فالسيولة تعد مؤشراً يعبر عن مدى احتمال تعرض المؤسسة لمخاطر مالية ، تنجم عن ضعفها في تسديد ما عليها من التزامات .

الثاني يتجسد في الربحية : و هي انعكاس الكفاءة والفعالية للإدارة المالية في المؤسسة العامة ، وذلك يتجسد في استغلال الأموال المستثمرة في خلق الأرباح لتتمكن وفق هذا الأداء من تحقيق الهدف الأساسي لتعظيم القيمة السوقية لمخرجات المؤسسة في السوق .

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٨٣ ، ص ٤٤ .

[٢] Pierre Conso، **gestion financière de l'entreprise**, Op.Cit , p67.

نستنتج مما سبق أن علاقة إعادة الهيكلة المالية بالوظيفة المالية وثيقة إلى حد اعتبار الأولى من صميم عمل الوظيفة المالية ، و بالتالي تعتبر أحد الأساليب التي يمكن أن تتبعها الإدارة المالية في المؤسسات العامة لضبط التوازن المالي ، و العمل على تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية احتياجات المؤسسة على أنه تعتبر إعادة الهيكلة المالية من الأساليب العلاجية التي تستخدم في حال حدوث الاختلال في النسب المئوية بين المدفوعات و المقبوضات أثناء تنفيذ الموازنة الموضوعة ، وهذا ما سوف نبحثه في الفرع الآتي في تصنيف قرار إعادة الهيكلة المالية و الجهة المختصة في إعداده و تقديمه بالوجه الأمثل .

الفرع الثالث

تصنيف قرار إعادة الهيكلة المالية

يعتبر القرار أمراً ضرورياً في حياة كل شخص (طبيعي أو اعتباري) ، ولا يمكن للمؤسسة أن تنمو و تحافظ على استمرارية نشاطها في السوق إلا باتخاذ مجموعة من القرارات وتنفيذها بالشكل الذي يساهم في استمرار عمل المؤسسة و ضمان حركة التدفقات الداخلة و الخارجة إلى خزينة المؤسسة ،وصولاً إلى تخفيف حدة العجز الذي يطرأ على المركز المالي للمؤسسات العامة ، حيث يتوصل إلى ذلك بفئة محددة من تلك القرارات ، ألا وهي القرارات المالية التي

تعتبر من المواضيع الهامة التي تخص عمل الإدارة المالية في المؤسسات العامة ،ومن قبيل هذه القرارات ؛ قرار إعادة الهيكلة المالية ، إذ يُعتبر محدداً ضرورياً وهاماً لضمان الاستفادة من موارد المؤسسة بالوجه الأمثل .

أولاً ـ تعريف القرار المالي :

هو كل قرار يوازن بين الحصول على الأموال و امتلاك الأصول (طبيعية، مالية)، بحيث يهدف إلى تمويل الاستثمارات مع تحقيق الربح المتوقع ،وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة السوقية و المتمثلة بزيادة رأسمالها نتيجة الفعالية المالية لمخرجاتها في السوق[١].

ومن أجل اتخاذ القرار المالي لابد من المرور بالمراحل الست الآتية [٢]:

١ـ تحديد المشكلة : أي تحديد القرار المراد اتخاذه في سبيل تطبيق إعادة الهيكلة المالية ، سواء أكانت الحاجة إلى قرار تمويل ، أو استثمار ، أو توزيع الأرباح .

٢ـ تحديد مختلف البدائل الممكنة : فإذا كان القرار المراد اتخاذه قرار استثمار، يتم تحديد مختلف المشاريع التي توافق الطلب ، وإن كان قرار تمويل فيتم تحديد مختلف مصادر التمويل الممكنة ، أما إذا كان قرار توزيع الأرباح فيتم فيه المفاضلة بين اتخاذ قرار التوزيع من عدمه .

---

[١] Pierre Conso، **gestion financière de l'entreprise**, Op.Cit,p438 .

[٢] سفيان خليل المناصير ، **القرارات المالية و أثرها في تحديد القرار الاستراتيجي** ، ط١ ، دار جليس الزمان ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ٢٣ . ٢٤

٣ـ جمع المعلومات حول مختلف البدائل الموجودة من أجل اختيار الأنسب منها .

٤ـ تقييم البدائل من خلال المعايير المستعملة من طرف المؤسسة .

٥ـ اختيار البديل الذي يُعتبر حلاً للمشكلة المعترضة للنشاط الذي تقوم به المؤسسة .

٦ـ متابعة تنفيذ القرار المتخذ .

نخلص مما تقدم إلى أن قرار إعادة الهيكلة المالية باعتباره قراراً مالياً يفاضل بين القرارات المالية التي تتخذها المؤسسة العامة في تنفيذ خطة عمل المؤسسة سواءٌ أكانت الخطة الاستثمارية طويلة أم قصيرة الأجل ، بما يكفل عدم الوقوع في المخاطر المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة عند عدم اختيار أي من هذه القرارات على أساس علمي مدروس .

حيث تساهم إعادة الهيكلة المالية بتحقيق تفاعل ذي قيمة و مردودية للمؤسسة بين قرارات الاستثمار و التمويل و توزيع الأرباح [١]؛ ذلك أن قرار الاستثمار يهدف إلى تحديد حجم الأموال اللازمة و نوع الأصول التي يتم الاستثمار فيها ، بحيث يترتب على عدم مراعاة هذه العلاقة مجموعة من الأخطار المالية ، أما قرار التمويل فإنه يسعى لإيجاد الكيفية التي تحصل بها المؤسسة على الأموال اللازمة لتمويل الاستثمارات التي تقوم بها المؤسسة

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٤٠ .

حيث يتطلب أن يكون قرار الاستثمار ملائماً للإمكانيات التمويلية ، لأنها ستقارن بين الاستثمارات المنفذة و تكلفة مصدر التمويل المُختار ، وفيما يخص قرار توزيع الأرباح ،فهو يتعلق بالإيرادات الرأسمالية و التمويلية ، الذي تقوم المؤسسة بتوزيعه ،و تضيفه إلى حقوق الملكية ؛ التي تشمل رأس المال و الاحتياطات و الأرباح أو تقوم بإعادة استثماره ، إذ يُعتبر قرار توزيع الأرباح متعلقاً بالقرارين السابقين فكلما كانا جيدين أمكن للمؤسسة تحقيق أرباح أعلى وبالتالي توزيع أكثر[1] .

لكن السؤال الأبرز في هذا السياق هو : من هي الجهة التي تختص بإصدار أو اقتراح قرار إعادة الهيكلة المالية ، وبالتالي تتولى مراقبة المركز المالي للمؤسسة العامة ؟ وهل تملك منفردة إصدار مثل هذه القرارات ؟ هذا ما سوف نوضحه فيما يأتي .

ثانياً ـ الجهة المختصة بقرار إعادة الهيكلة المالية :

حددت المادة / ٤١ / من النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة والمنشآت والشركات العامة كما أشرنا سابقاً ، المسؤول عن إدارة الشؤون المالية في المؤسسة العامة إذ نصت على ما يأتي : « **يُسمى في كل من المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة مدير مالي يرتبط مباشرة بالمدير العام ،وهو مسؤول أمامه وفقاً لأحكام هذا النظام ، ويسمي المدير العام أحد**

---

[1] عبد الغفار حنفي ، **أساسيات التمويل و الإدارة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٥١ .

العاملين في الفروع مسؤولاً مالياً بناء على اقتراح المدير المالي ،ويكون مسؤولاً أمام مدير الفرع».

ونصت المادة /٤٦ / من النظام المالي المذكور أعلاه على الواجبات التي يجب القيام بها من قبل المدير المالي و تتضمن منها : « **إعداد البيانات المالية و دراستها و تحليلها و رفعها إلى المدير العام مشفوعة بالمقترحات التي تكفل الاستفادة القصوى من الإمكانات المتاحة ، وإجراء المقارنات التحليلية للفعاليات المتماثلة** » .

و في دراسة المواد السابقة نجد أن وظيفة المدير المالي تتمثل فيما يلي[١] :

١) **دراسة وتحليل البيانات المالية :** تختص هذه الوظيفة بتحويل البيانات المالية إلى شكل أو نمط بحيث يمكن استخلاصها لمعرفة جوانب القوة والضعف في المركز المالي للمشروع، وتخطيط عمليات التمويل في المستقبل وتقدير مدى الحاجة لزيادة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وبالتالي تقدير حجم التمويل الإضافي المطلوب، لذلك فإن الأداء الجيد لهذه الوظيفة ضروري لأداء الوظائف الأخرى الخاصة بتحديد هيكل الأصول والمركز المالي للمؤسسة.

---

[١] عبد الغفار حنفي ، **أساسيات التمويل و الإدارة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٥٥ .

٢) **تحديد هيكل أصول المؤسسة:** يحدد المدير المالي نمط هيكل الأصول وأنواعها كما تظهر بقائمة المركز المالي ويعني ذلك تحديد كمية النقود المستثمرة في الأصول الثابتة والأصول المتداولة، وبعد تحديد هيكل الأصول يحدد بقدر الإمكان الحجم الأمثل الاستثماري في كل نوع من أنواع الأصول المتداولة وأن يحدد أيضا ماهي الأصول الثابتة التي ينبغي استخدامها، ومتى تصبح هذه الأخيرة متقادمة فنيا ومن ثم يتم استبدالها أو تطويرها، وبذلك يتضح أن مسألة هيكل الأصول ليس بالأمر السهل حيث يتطلب ذلك التعرف على العمليات الماضية وتفهم الأهداف طويلة الأجل[١].

٣) **تحديد الهيكل المالي للمؤسسة:** يوجد نوعين من القرارات الخاصة المالي، يتصل النوع الأول من القرارات بتحديد المزيج الملائم للتمويل القصير والطويل الأجل، ويعتبر ذلك من أهم القرارات المالية لأثره على الربحية والسيولة العامة، أما النوع الثاني من القرارات ذات أهمية أيضا، حيث يدور حول تحديد أيهما أكثر منفعة للمؤسسة، القروض طويلة الأجل أو قصيرة الأجل في وقت معين، فقد تفرض الظروف أنواع معينة من القرارات وقد يتطلب البعض منها تحليلا مستفيضا ودراسة

---

[١] عبد الغفار حنفي ، **أساسيات التمويل و الإدارة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٥٦ .

معمقة للبدائل المتاحة والتكاليف والآثار المترتبة على كل منها في الأجل الطويل .

يتضح مما سبق أن الوظائف الأساسية للمدير المالي ذات علاقة بالمركز المالي للمؤسسة، فقيام الدير المالي بتحليل وتقييم الميزانية فهو يحلل ويدرس الوضع المالي للمؤسسة ككل ويمكنه ذلك من ضبط أو تنظيم العمليات المالية للمؤسسة والبحث عن المراكز التي تعتبر بؤرة للمشاكل وتقويمها واتخاذ ما يلزم من إجراءات لمواجهتها، ففي تحليله لهيكل الأصول فهو يحدد الجانب الأيمن من الميزانية وبإقراره الهيكل المالي والتمويلي فهو يشكل الجانب الأيسر من الميزانية.

وتتجلى أهمية دور المدير المالي في المؤسسة العامة في وظيفتين هما التخطيط و الرقابة [1] ، إذ تعتبر وظيفتا التخطيط والرقابة من المهام الرئيسية للمدير المالي في المؤسسة العامة وتتضمن وظيفة التخطيط عدة خطوات أساسية ومنها:

١) تحديد المشكلة أو الفرصة المتاحة .

٢) تحديد أفضل البدائل للتعامل مع المشكلة أو الفرصة.

٣) تحليل كل بديل والتنبؤ بنتائج إتباع كل بديل .

---

[1] سفيان خليل المناصير ، **القرارات المالية و أثرها في تحديد القرار الاستراتيجي** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩٥.

٤) اختيار كل البدائل ووضع الخطة في صورتها النهائية

والغرض من الخطة التي يضعها المدير هو تحقيق أهداف محددة، ويتم على هذا الأساس مقارنة نتائج عمليات التشغيل بهذه الأهداف وبالتالي فإن عملية الرقابة هي:

١) قياس الأداء

٢) مقارنة الخطط بالنتائج

٣) اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء

وتلعب الإدارة المالية دورا أساسيا في عملية الرقابة وبالذات في جوانبها الكمية كما تجدر الإشارة إلى أن إجراء التحليل على البيانات الماضية يعتبر نقطة البداية الطبيعية لأي عملية تخطيط، فنجد أن النسب المالية تدخل في نطاق الأساليب الكمية للتخطيط والرقابة، وذلك أن مثل هذا النوع من التحليل يظهر مركز المؤسسة المالي وإمكانياتها، ويتم التخطيط في ضوء الإمكانيات الجديدة التي يتم الحصول عليها بغرض تحقيق أهداف محددة كما يعتبر تحليل المقارنة أداة أساسية لتخطيط الأرباح.

ومما سبق نجد بأن المدير المالي في المؤسسة العامة وفقاً للقانون السوري هو الأقرب إلى المفاضلة بين القرارات المالية التي تهم المؤسسة ، و المسؤول عن المقارنات بين أرقام المدخلات و المخرجات ،و إيجاد الآلية

المناسبة لضبط التفاوت بين هذه الأرقام والإحصائيات ،و بالتالي الوصول إلى تحقيق التوازن بين أصول المؤسسة العامة و الالتزامات والخصوم التي تقع على عاتقها بما يضمن الاستقرار في قائمة المركز المالي للمؤسسة العامة [1]، وله في سبيل ذلك الاطلاع على كافة الوثائق و الأوراق والدفاتر و المستندات اللازمة ، ذلك يدفع إلى القول بأن مشروع قرار إعادة الهيكلة المالية و تحقيق أهدافه بالوجه الأمثل يقع على عاتق المدير المالي بما يقدمه من مؤيدات والذي يقترح به للمدير العام كي يقدمه إلى مجلس الإدارة و إقراره .

وتجدر الإشارة إلى أنه ينبغي أن يكون المدير المالي القائم على تقديم المقترحات والدراسات المالية التي تهدف إلى تحقيق أكبر فعالية اقتصادية لمخرجات المؤسسة في السوق في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، وأحد الأسباب التي تبرر وجوده في أعلى السلم الإداري هو الأهمية المتزايدة لعمليات التخطيط و التحليل و الرقابة ، ويعتبر المدير المالي مسؤولاً عنها .

ولكن ماهي أهم الأسباب التي تجعل من إعادة الهيكلة المالية أمراً ضرورياً تلجأ إليه الإدارة محققة بتطبيقها مجموعة من الأهداف تحسِّن الوضعية المالية للمؤسسات العامة ؟ هذا ما سوف ندرسه في المطلب الآتي .

---

[1] المادة رقم / ٦ / **النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة** ، الصادر بالمرسوم رقم / ٤٩٠/ لعام ٢٠٠٧.

المطلب الثاني

أسباب إعادة الهيكلة المالية و أهدافها

إن تعاظم أهمية دراسة المؤسسة العامة يرجع إلى الأدوار الرئيسية التي تقوم بها في الاقتصاد الوطني ، فهي أولاً بمثابة خلية للإنتاج أي مكان مزيج عناصر الإنتاج ، و ثانياً وحدة لتوزيع الدخل الناجم عن عمليات الإنتاج فالدخل الذي تُحققه جزء منه للدولة ، حيث يورد الفائض من مواردها إلى صندوق الدين العام ، و جزء للمؤسسات المالية المقرضة ، والجزء الباقي يضاف إلى رأسمالها المحدد في صك إحداثها ، و يستخدم لتمويل خططها الاستثمارية و تغطية نفقاتها ، وثالثاً تُعتبر خلية اجتماعية ، وأخيراً مركزاً للقرارات الاقتصادية حيث تصدر في أجواء محيط متقلب بفعل المتغيرات المتكررة التي تؤثر على تلك القرارات و تنفيذها على حد سواء .

ذلك أن ممارسة المؤسسة لنشاطها الدوري في ظل المتغيرات التي تؤثر على قراراتها المالية و الاقتصادية يعرِّض مالية المؤسسة للخطر حتى تقف عاجزة عن استمرار نشاطها ، هذا ما يفرض على المؤسسة العامة اتخاذ تدابير علاجية ،ومنها إعادة الهيكلة المالية التي تسمح بإعادة التوازن المالي لها من جهة ، و ضمان استمرار عملياتها التجارية و الصناعية في السوق من جهة أخرى التي تعود الحاجة إليها و أسباب تدفع إلى تطبيقها ، مما تُحقق جملة من الأهداف المرجوة منها ، وسوف نستعرض ذلك وفق التقسيم الآتي :

الفرع الأول: أسباب إعادة الهيكلة المالية .

الفرع الثاني: أهداف إعادة الهيكلة المالية .

الفرع الأول

أسباب إعادة الهيكلة المالية

تعد كفاءة إدارة النشاط المالي و الاقتصادي للمؤسسات العامة حجر الزاوية في تحقيق أهم أهدافها المتمثلة في البقاء و النمو واستمرارية نشاطها ، وسوء إدارة هذا النشاط قد يعرض المؤسسات العامة لمشكلات مالية تعوق نشاطها .

حيث إن ممارسة النشاط المالي الأمثل له دور مهم في العملية الإدارية ، إذ يسهم بدور فعال في توفير المعلومات المطلوبة لمتخذي القرار و نوع القرار المُتخذ ، ومن قبيل هذه القرارات ، قرار إعادة الهيكلة المالية الذي يعود لجملة من الأسباب نذكر أهمها :

أولاً ـ الانحدار المالي :

يُعرف الانحدار المالي بأنه : انعدام قدرة الموارد المالية المتاحة للمؤسسة العامة على الابقاء بمتطلبات استمرارية النشاط الاقتصادي و الاستثماري

للمؤسسة العامة و تصبح فيه التدفقات الداخلة منخفضة جداً مما يوقعها في خسائر مالية متتالية [١]،

فالنشاط المالي هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها في نجاح المؤسسات إن إدارته تتطلب مهارات تخطيطية و تنظيمية عالية من قبل العاملين فيه فهو الذي يُحرك باقي الأنشطة الموجودة في المؤسسة ، ويعد الركيزة الأساسية لها من خلال وضع الخطط المالية واتخاذ القرارات المالية السليمة و متابعة تنفيذها وتصحيح الانحرافات الناجمة عنها ، أما في حالة ضعف إدارة النشاط المالي فإن الأمر سيؤدي إلى ظهور مجموعة مشكلات مالية و التي تنتهي بإبعاد المؤسسات العامة عن ممارسة النشاط الاقتصادي ومنها التعثر المالي و العجز المالي وهذه المصطلحات يصب مفهومها فيما يُعرف بالانحدار المالي بصورة عامة ، ولكل مصطلح مفهومه الخاص به ، فالتعثر المالي هو اختلال يواجه المؤسسة نتيجة قصور مواردها و إمكانياتها عن الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير . وإن هذا الاختلال ناجم أساساً عن عدم توازن بين موارد النشاط المختلفة وبين التزاماته في الأجل القصير التي استحقت أو تستحق السداد وإن هذه الاختلال كلما كان هيكلياً أو يقترب من الهيكلي كلما كان من الصعب على النشاط تجاوز الأزمة التي سببها هذا الاختلال (٢).

---

[١] : رافعة إبراهيم الحمداني ، **الانحدار المالي و استراتيجيات التغيير لشركات الأعمال** ، المؤتمر العلمي الثامن لجامعة زيتونة ، الأردن ، ٢٠٠٨ ، ص ٣٤ .

[٢] حمزة محمود الزبيدي ، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧٦ .

أما العجز المالي فهو يشير إلى أن النشاط المالي يكون عاجزاً ليس فقط من مشاكل مالية ، وإنما هو أيضاً الذي يترقب صعوبات قد تؤدي إلى عراقيل مالية ، كضعف المردودية ، وصعوبة ظروف التمويل و الإنتاج ، ضعف النشاط [1].

ولتوضيح مفهوم الانحدار المالي الذي تتعرض له أنشطة المؤسسة لابد من تحديد الأسباب التي تؤدي إلى حدوثه وصولاً إلى مظاهر الانحدار المالي في الآتي .

١ ـ أسباب الانحدار المالي :

من المعروف أن الحركة التجارية المستمرة التي تنتج الأرباح للمؤسسة العامة هي المصدر الرئيسي للتدفق النقدي الذي يستخدم في سداد الالتزامات ، لكن لا تعد عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات مشكلة خطيرة ، إلا عندما تكون قيمتها تفوق قيمة موجودات المؤسسة ، كأن يكون هناك خسائر متراكمة إلى درجة تجعل قيمة هذه الموجودات غير كافية لتغطية التزامات المؤسسة ، ولذلك فقد تتعرض المؤسسة العامة لنوعين من المخاطر هما:

النوع الأول ــ المخاطر التشغيلية : وهي التي تؤثر سلباً على إيرادات المؤسسة و أرباحها كمحصلة لعدد من المتغيرات ،سواء أكانت تتعلق بظروف نشاطها التشغيلي ، أو ظروف السوق و الصناعة أو ظروف الاقتصاد ككل .

---

[1] حمزة محمود الزبيدي ، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٨٠.

النوع الثاني ـ المخاطر المالية : وهي مخاطر العجز عن السداد الذي قد يحدث بسبب عدم قدرة التدفق النقدي على سداد الالتزامات بوصفها نتيجة لاستخدام الرفع المالي في المؤسسة[1] ، وذلك بغرض تحقيق ربحية عالية غير مدروسة ، وكل ذلك يمثل سوء إدارة النشاط المالي ،والذي تعود أسبابه إلى ما يلي:

أ ـ التحديات المعاصرة التي تواجه القطاع العام بمؤسساته و الشركات التابعة لها ،حيث تتمثل الصعاب التي تعترضها في السوق المحلي أو القيود و المخاطر التي ترافق أنشطتها في الأسواق الخارجية .

ب ـ تراجع البيئة الاقتصادية التي تستمد المؤسسة العامة منها مواردها و تقدم لها المؤسسة منتجاتها و خدماتها ، و يتمثل ذلك في تقلص حجم موارد المؤسسة أو ارتفاع تكلفتها أو الاثنين معاً.

ج ـ ضعف آليات و أساليب تطبيق الرقابة المالية على تصرفات المديرين و مجلس الإدارة و اللجان الإدارية .

---

[1] **الرفع المالي في المؤسسة** : هو الحالة التي يكون فيها العائد على الأموال المقترضة أقل من تكلفة الاقتراض مما يرتب عليه انخفاض معدل العائد على الأصول ، و انخفاض معدل العائد على حقوق الملكية التي تشمل رأس المال و الاحتياطات و الأرباح الأخرى بالإضافة إلى استثمارات المؤسسة العامة و التبرعات العينية .
نقلاً عن : رافعة إبراهيم الحمداني : **الانحدار المالي و إستراتيجيات التغيير لشركات الأعمال** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٥ .

د ـ عدم وجود أنظمة تحليل و إدارة و رقابة المخاطر المالية داخل المؤسسة وعدم الإفصاح الرسمي و المعلوماتي عن الوضع المالي للمؤسسة العامة [1].

هـ ـ التعايش مع التعثر المالي دون حلول جذرية علاجية صحيحة .

و يمكن ظهور ما سبق من أوجه القصور والانحدار المالي عبر مؤشرات تدل عليها ، و يتجلى ذلك في عدة مظاهر تعطي للإدارة المالية ضمن المؤسسة الحق في اتخاذ التدابير العلاجية و منها إعادة الهيكلة المالية .

٢ ـ مظاهر الانحدار المالي :

يُعتبر الانحدار المالي المرحلة الخطيرة التي تعرقل استمرار الأنشطة التجارية و المالية للمؤسسات العامة ،حيث تنتج الكثير من المشكلات المالية في مواجهة المؤسسات العامة ،و يمكن الاستدلال عليها وفق ما يلي :

أ ـ عجز التدفقات النقدية : كثيراً ما تعاني المؤسسات العامة من عدم قدرتها على التوازن بين مقابلة التزاماتها الجارية و حاجتها المُلحة إلى الكتلة النقدية على الرغم من أن موجوداتها تفوق التزاماتها ، ولكن تظهر المشكلة في أن هذه

---

[1] أحمد حسين علي حسين ، **المحاسبة الإدارية المتقدمة** ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بغداد ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٧٦ .

الموجودات ليست مرنة ، أو بالأحرى سائلة ، أي متوافرة في حال الحاجة إليها فضلاً عن انخفاض القوة الإيرادية للمؤسسة [1].

مما يرتب على الشيء مقتضاه ؛ وهو عدم قدرة المؤسسة على دفع نفقاتها وبصفة رئيسية أعباء الديون المترتبة على الذمة المالية للمؤسسة ، وعليه ستقوم ببيع جزء من موجوداتها ،وهذا يعد مؤشراً على الانحدار المالي للمؤسسات العامة ، إذ أشار إلى ذلك النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في المادة رقم / ٥ / منه ، واعتبر هذا البيع من قبيل الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول طويلة الأجل بأقل من القيمة الدفترية ، حيث يُعتبر الفرق ديناً لقاء دائني الأصول المباعة أو الاستثمارات المالية المباعة .

ب ـ عدم التوازن في مالية المؤسسة : وذلك عن طريق انخفاض معدل العائد و انخفاض مؤشر الربحية و بطء حركة التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة بسبب التفاوت المتزايد بين العرض و الطلب على منتجات المؤسسة ، وبالتالي انخفاض معدل السيولة المالية و التأخير في سداد الالتزامات و الأقساط المترتبة عليها .

---

[1] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٢٢ .

ثانياً ـ أثر التضخم على مالية المؤسسة :

١ـ تعريف التضخم :

إن مفهوم التضخم ليس له تعريف موحد عند علماء المالية و الاقتصاد فالتعريف المالي للتضخم بأنه : « زيادة الطلب الكلي الاستهلاكي عن العرض الكلي نتيجة التوسع النقدي الجديد ، أو التوسع في الائتمان المصرفي يترتب عليه ارتفاع مستمر في الأسعار و انخفاض قيمة النقود » [١] .

أما التعريف الاقتصادي للتضخم « زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي يرتب عليه ارتفاع مستمر في الأسعار و انخفاض في قيمة النقد ، وذلك نتيجة عوامل نقدية أو عوامل عينية هيكلية ،وذلك في مرحلة التشغيل الكامل»[٢].

،ولأجل ذلك لابد من تعريف التضخم في نطاق عمل المؤسسات وتحديد أسبابه الرئيسية .

يختلف تعريف التضخم باختلاف المقصود منه و الزمن الذي حلَّ فيه ، إذ يعرف كارديز آكلي التضخم بأنه : « الارتفاع المحسوس و المستمر للمستوى

---

[١] حسن غازي عناية ، **تمويل التنمية الاقتصادية بالتضخم المالي** ، دار الجيل ، بيروت ، ١٩٩١ ، ص ٢٠ .

[٢] سعيد هيات ، **دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧ .

العام للأسعار التي تعبَّر عن حالة عدم توازن يتطلب تحليلها وفقاً لمعايير حركية و ليس لمعايير ساكنة » [١].

ويُعرف بأنه : « زيادة في كمية العملة القابلة للتداول » و يُعرف أيضاً « حالة يزيد فيها الطلب على ما هو متاح من السلع و الخدمات و على تدفقات الدخل الحقيقي » [٢] ، ولمَّا كان المركز المالي للمؤسسات العامة يتأثر بالظواهر المالية التي تعترض ميدان الأنشطة التي تقوم بها كان لابد من تحديد الأسباب التي تساعد على نشوء التضخم وفق المفهوم السابق في نطاق النشاط المالي و الاقتصادي الذي تقوم به المؤسسات ، وبالتالي مدى تأثر العمليات الإنتاجية و التجارية بمثل هذه الظاهرة .

٢ ـ أسباب التضخم :

يتفق الباحثون في علم المالية و الاقتصاد ، على أن أهم الأسباب التي تولَّد التضخم في النشاط الذي تقوم به المؤسسات العامة ، يمكن حصرها بما يلي : أ ـ زيادة الطلب الكلي : إن التضخم الناشئ عن زيادة الطلب يتخذ شكل حلقة مُفرغة تبدأ أولاً من الزيادة في فائض الطلب النقدي ، الأمر الذي يؤدي إلى النقص في العرض مقابل الطلب [٣].

---

[١] حسن غازي عناية ، **تمويل التنمية الاقتصادية بالتضخم** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٣ .

[٢] علي كنعان ، **المالية العامة و الإصلاح المالي في سورية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٥٥ .

[٣] حسن غازي عناية ، **التضخم المالي** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص ١٠٣.

حيث إن الفائض في الإنفاق يؤدي إلى زيادة في أسعار السلع والخدمات و زيادة الأسعار هذه سوف تُحفز المؤسسات الإنتاجية إلى زيادة إنتاجها ، بهدف الحصول على أقصى ربح ممكن ، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي (أي زيادة الطلب على السلع و الخدمات المُقدمة) من جديد ، ثم زيادة في الأجور و المكافآت التشجيعية و الحوافز ، و بالتالي زيادة في الاستهلاك ،و من ثم زيادة جديدة في الطلب ، وهكذا تتحقق الدورة سالفة الذكر مرة و مرات ، الأمر الذي يدخل الاقتصاد الوطني ككل و اقتصاد المؤسسة باعتباره جزءاً مساهماً في تنميته في حلقة مُفرغة من الارتفاعات المتواصلة في الأسعار[1].

ب ـ انخفاض العرض السلعي : كما يعود التضخم إلى اختلال العلاقة ما بين الطلب الفعلي و العرض السلعي عند مستوى التشغيل الكامل ، وقد يعود أيضاً الى اختلال العلاقة ذاتها ولكن بانخفاض في المعروض الكلي السلعي و المنتجات بالنسبة إلى المستوى الكلي الفعلي السائد عند مستوى التشغيل الكامل.

أي إن ارتفاع الطلب الكلي الفعلي لا يرجع إلى عوامل ذاتية ، سببت ذلك الارتفاع ، وإنما إلى عوامل أخرى خاصة بالمعروض السلعي أدت إلى

---

[1] علي كنعان ، **المالية العامة و الإصلاح المالي في سورية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٨٨ .

انخفاضه بالنسبة للطلب الكلي الفعلي ، هذا و تعود عدم مرونة الجهاز الإنتاجي إلى أمور عديدة أهمها [1]:

- تحقيق مرحلة الاستخدام الكامل لجميع العناصر الإنتاجية بحيث يعجز الجهاز الإنتاجي عن كفاية متطلبات الطلب الكلي المرتفع عن ذلك المستوى .
- عدم كفاءة الجهاز الإنتاجي الذي يعود إلى نقص أداء الجهاز الإنتاجي المستخدم في العمليات الإنتاجية ، فقد تكون الأساليب المُتبعة قديمة و لا تفي بمتطلبات الأسواق الحديثة .

ج ـ زيادة النفقات (زيادة التكاليف الإنتاجية) :

تتمثل في الزيادة في التكاليف اللازمة للعمليات الإنتاجية ،ومنها زيادة معدل الأجور وعدد العاملين و مواد الخام و المواد الأولية ، حيث يتجلى ذلك في ارتفاع تكاليف تأمين المواد الأولية سواء المنتجة محلياً أو المستوردة .

مما سبق يمكن القول : إن أحد أهم القوائم المالية للمؤسسات العامة وفق أحكام المادة رقم / ٦ / من النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة هي قائمة التدفقات النقدية التي تمثل عنصر النقدية في خزينة المؤسسة والعصب الرئيسي لأنشطتها التجارية ، بالإضافة إلى الودائع

---

[1] سعيد هيات ، **دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٥ .

الجارية تحت الطلب في البنوك و المؤسسات المالية التي تعتبر من قبيل الاستثمارات قصيرة الأجل و عالية السيولة ،حيث يمكن تحويلها إلى مقدار معين و معلوم من النقدية ويكون استحقاقها أقل من ثلاثة أشهر ، ذلك أنه قد تتأثر هذه القائمة بالتضخم الحاصل في السوق مهدداً القدرة الشرائية و الائتمانية للكتلة النقدية العائدة للمؤسسة العامة ، وبالتالي عدم التفاعل مع التضخم بدراية و مسؤولية يُحقق أرباحاً وهمية و غير جدية للمؤسسة.

نخلص مما تقدم إلى أن إدارة التدفقات النقدية تغدو من الأهمية بمكان لا سيما بعد اعتبارها مصدراً رئيسياً للمعلومات و البيانات المالية عن المقبوضات و المدفوعات خلال السنة المالية الواحدة ، ولمَّا كانت بهذه الأهمية ، فإن أثر التضخم عليها يشكل عائقاً حقيقياً أمام النشاط المالي الأمثل لها ، باعتبارها ظاهرة مُضللة للقرارات الهامة المُتخذة في المؤسسة العامة ، سواء أكانت تتعلق بالقرارات التمويلية أم الاستثمارية ، الأمر الذي يعد إعادة الهيكلة المالية أمراً ضرورياً لبيان أسس حركة الكتلة النقدية و تفاصيلها وتحديد طبيعتها و ما يؤثر عليها سواء الداخلة منها إلى قائمة الدخل ، أو الخارجة منها و المتمثلة في النفقات وفق قائمة الميزانية العامة للمؤسسة العامة .

وانتهاءً إلى الأسباب الداعية إلى تطبيق إعادة الهيكلة المالية التي سبق عرضها أصبح بالإمكان تحديد الأهداف المرجوة من التطبيق الأمثل لها على المؤسسات العامة وفق ما يأتي .

الفرع الثاني

أهداف إعادة الهيكلة المالية

إن تطبيق إعادة الهيكلة المالية في النظام المالي و المحاسبي للمؤسسات العامة يحقق الكثير من العوائد والتحسينات سواءً بالخطط أو بالأداء أو بالمخرجات لتحقيق الفوائد المرجوة منها ، و تشمل ابتداءً إعداد موازنة المؤسسات وصولاً إلى ضمان حصول التوازن المالي بالقدر الذي يضمن استمرار نشاطها و تحسين نوعية مخرجاتها محققةً الفعالية فيها ،وتضمن المنافسة بها في الأسواق المختلفة ،و يمكن تحديد أهم أهداف إعادة الهيكلة المالية بما يلي وتتمثل في التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج و الأداء و تحقيق التوازن المالي في المؤسسات العامة .

أولاً ـ التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج و الأداء:

يعاني نظام الموازنة المعروف بنظام " **البنود والاعتمادات** " أو موازنة الرقابة من اختلال هيكلي ، يأتي ذلك نتيجة لعدد من الملاحظات عليها بدلالة الموازنة المعتمدة للمؤسسات العامة ،و المُقررة في القانون الناظم لها رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ والنظاميين المالي والمحاسبي للمؤسسات العامة ، و يمكن تلخيصها في النقاط الآتية :

الملاحظة الأولى [1]: إن إعداد تقديرات الموازنة يكون على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية ،وفي ضوء الإنفاق الفعلي للسنة المالية السابقة ، فلا تُعبر هذه التقديرات عن الاحتياجات الفعلية أو الإنتاجية المرجوة من الإنفاق أو الإطار الزمني لهذه الإنتاجية ، وعلى هذا تمثل اعتمادات المصروفات قيداً على حرية المؤسسات بعدم تجاوز المُدرج في الموازنة ،و إلا تعرضت للمساءلة .

و دلالة ما سبق في المادة رقم /٦/ في النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة ، حيث نصت على ما يأتي : « **إذا بدأت السنة المالية ولم تصدر الموازنة التقديرية للمؤسسة العامة أو الشركة أو المنشأة العامة يُعمل بمضمون الموازنة التقديرية للسنة المالية السابقة لهذه الجهات** » .

الملاحظة الثانية : تقتصر الرقابة في هذا النوع من الموازنات على الرقابة الحسابية التي تهدف إلى التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات مع تلك الواردة في الموازنة دون الاهتمام بالأهداف و الغايات لتلك الاعتمادات ، الأمر الذي يعطي مساحة واسعة لنمو الفساد من خلال تأمين مستندات قانونية للنفقات دون أن يقابلها إنجازات مُتحققة[2] .

---

[1] محمد عوض رضوان ، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة** ، ط٢ ، دار النهضة ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٣٧ .

[2] محمد عوض رضوان ، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٦٦ .

و دلالـة ذلـك وفـق مـا أشـارت إليـه المـادة رقـم /٧ / مـن النظـام المـالي الأساسي للمؤسسات العامة ، إذ نصت على ما يأتي : « **تعتبر أرقام الموازنـة التقديرية الصادرة أصولاً في مجال الاستخدامات حداً أقصى لا يجوز تجاوزه إلا وفق الأصول المنصوص عليها في هذا النظام** » .

و لمَّـا كـان أي برنـامج إصـلاحي مـالي يسـتهدف الأنشـطة الماليـة و الاقتصادية الجارية خلال السنة المالية والمحددة بموجب الموازنة ، كان لابد من أن يتم تحديد ما سبق من ملاحظات و السعي إلى تطوير أساليب إعداد الموازنة و إجراءاتها ، وهذا ما تفترضه إعادة الهيكلة المالية من أهداف لضمان الاستغلال الأمثل للموارد المادية و غير المادية في المؤسسة العامة ، و يتجسد ذلك في السعي إلى التحول إلى موازنة البرامج والأداء بغية وضع حد لاعتبار الموازنة مجرد أرقام توضع في جدولي الموازنة ، بل تجاوز ذلك لضمان ربط المدخلات الخاصة بالمؤسسة بالمخرجات لتحقق الأهداف المطلوبة منها و خاصة تلك التي ترتبط بالخطة الاقتصادية للتنمية الخاصة بالدولة ، إذ لا تعني موازنة البرامج و الأداء مجرد تخفيض الإنفاق لتطابق أرقام الإيرادات ، و إنما تمتد حتى يتم التأكد من تحقيق العائد منه .

١ ـ تعريف موازنة البرامج والأداء :

تعتبر موازنة البرامج والأداء تبويباً حديثاً لحسابات الموازنة ، حيث تعطي الأهمية والتركيز على برامج الجهات العامة التي يُعبَّر عنها وفق هذه الدراسة بالمؤسسات العامة ، بالإضافة إلى الاهتمام بالبرامج والأعمال وليس ما تشتريه

من مواد أولية ، أي إنها تركز على الهدف ذاته و ليس على وسائل تحقيق الهدف[١] ، حيث ينصب اهتمام موازنة البرامج على قياس التكلفة الإجمالية لبرنامج معين ، كالمشروعات الاستثمارية ذات الجدوى الفنية و الاقتصادية والعمل على ترشيد أساليب برمجة تنفيذ الاستثمارات عبر توفير نظام معلومات متكامل لتلك المشروعات ، يضمن متابعة فعَّالة لتنفيذها بصفة دورية مع اتخاذ دراسات الجدوى أساساً للمتابعة ، وإجراء التصحيح أولاً بأول[٢] .

ولقد أورد المجلس الاقتصادي الاجتماعي بالأمم المتحدة تعريفاً شاملاً لموازنة البرامج و الأداء على النحو الآتي : « موازنة البرامج و الأداء هي التي تقرر[٣] :

أ ـ الأهداف قصيرة الأجل و طويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها طلبت الأموال .

ب ـ اقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات والأنشطة تحت كل برنامج يهدف إلى تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلفة .

---

[١] زينب حسين عوض الله ، **مبادئ المالية العامة** ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥، ص٣٩١.

[٢] يونس أحمد البطريق ، **اقتصاديات المالية العامة** ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥ ، ص ٣١٨ .

[٣] نقلاً عن : محمد عوض رضوان ، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢٠ .

ج ـ تكاليف البرامج و المشروعات و الأنشطة المختلفة .

د ــ البيانــات الكميــة و النوعيــة عــن البــرامج و الأنشــطة والمشــروعات المقترحة.

هـ ـ مصادر كمية الأموال المحصلُّة و كافة النفقات ».

ولا تهدف هذه الموازنة إلى رقابة المال العام فحسب ، بل تهتم أيضاً ببيان الوظائف و الأنشطة و المشروعات التي تقوم بها الوحدات الإنتاجية العامة ، و قياس مدى كفاءتها في إنجاز الأعمال بقصد رفع مستوى الإدارة فيها و ترشيد الإنفاق العام والقضاء على الهدر والإسراف .

٢ ـ مزايا تطبيق موازنة البرامج و الأداء :

تتلخص مزايا تطبيق موازنة البرامج و الأداء في المؤسسات العامة في عدة نقاط أهمها[١] :

أ ـ زيادة مسؤولية مجالس الإدارة في المؤسسات العامة ، مما يؤدي إلى زيادة حرص الإدارة فيها على ضرورة المساهمة في الاستثمارات التي تدعم التنمية الاقتصادية ، مما يساهم في رفع كفاءة مجالس الإدارة و اللجان الإدارية في ظل انضباط مالي محدد مسبقاً .

---

[١] علي كنعان ، **المالية العامة و الإصلاح المالي في سورية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٨ .

ب ـ إن الدراسة التفصيلية التي تستلزمها موازنة البرامج والأداء ستظهر الازدواج و التداخل في برامج الشركات و المنشآت التابعة للمؤسسة العامة الواحدة و أنشطتها ، مما يساهم في تلافيها .

ج ـ الوصول إلى نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة في تسجيل البيانات المالية .

د ـ ضمان تطبيق رقابة فعَّالة : حيث يتم من خلالها التأكد من أن الإنفاق قد تم في الوقت المحدد له – بموجب الخطة المالية الموضوعة – على أعمال تم إنجازها وفقاً لها ، أي تعتبر عملية ربط بين الإنفاق بالأداء المالي ، وبذلك تتضمن التقارير المالية مقارنة للأداء الفعلي و تكاليفه بما كان يجب أن ينفق في الظروف العادية.

ويضمن هذا الأسلوب من الرقابة لإدارة المؤسسة القيام بالمتابعة المستمرة لجميع مراحل الأداء وما تم إنفاقه في مرحلة قياساً بأهداف البرامج و مشروعاته و أنشطته ، على أن تتم الرقابة أثناء الأداء من أجل اكتشاف القصور و الانحرافات عن المقاييس و المعدلات المعيارية التي تتضمنها الخطط المرسومة.

حيث تتميز الرقابة في ظل نظام البرامج و الأداء بأنها لا تقف عند حد المتابعة و المحاسبة ، بل تقوم بوظيفة التوجيه والإرشاد للإداريين التنفيذيين،

بما يكفل سلامة تنفيذ هذه البرامج بما تتضمنه من مشروعات وأنشطة ، وهي في سبيل ذلك تستهدف الأمور الآتية[1]:

أ ـ التأكد من أن الأعمال قد أُنجزت بالفعل وفقاً لما هو مرسوم بالبرامج من حيث الحجم و النوع و الوقت والتكاليف بما يتفق مع خطة العمل و الخطة المالية ، و أن المواد و الأدوات موجودة في الأماكن اللازمة لاستخدامها فعلاً وأن الطاقات البشرية والمادية تُستخدم استخداماً اقتصادياً بهدف تجنب الأخطاء أو حدوث ضياع أو تحمل عبء عمل أقل أو أكثر من المعدل المُقرر له .

ب ـ تطوير أنظمة العمل وسائل التنفيذ بالوحدات التشغيلية بما يكفل أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر ممكن من التكلفة و بأقصر وقت مستطاع و على مستوى مناسب من الجودة مع تجنب أكبر قدر من الهدر.

فإذا تحققت الرقابة على الوجه المذكور أعلاه حصلنا على نتائج جيدة تفيد في الحفاظ على الأموال العامة و ضمان الإنفاق السليم للاحتياجات الفعلية للبرامج و المشروعات و الأنشطة محققةً الأهداف التي ترجوها المؤسسات و الشركات التابعة لها ، بما يتفق مع الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة

---

[1] خالد شحادة الخطيب ، **أسس المالية العامة** ، دار وائل للنشر ، ط١ ، الأردن . عمان ، ٢٠٠٣ ، ص ٦٥ .

إضافة إلى القدرة على توفير بيانات و أرقام صحيحة و كافية تفيد في تسهيل إعداد الموازنات المتعاقبة على أساس ربطها بالأهداف التي لم تتحقق بعد [١].

وقد تم تطبيق موازنة البرامج والأداء في العديد من البلدان منها الإمارات العربية المتحدة و ماليزيا [٢]؛ حيث أصدر مجلس الوزراء في الإمارات العربية المتحدة القرار رقم (١/٦٣٠) لعام ٢٠٠١ المتضمن الموافقة على خطة تطوير النظام المالي للدولة وتطبيق موازنة البرامج والأداء ، انطلاقاً من اعتبار موازنة البرامج و الأداء بمثابة تغيير كبير في بيئة العمل التي تنقل التركيز إلى الربط بين المدخلات و المخرجات وليس على المدخلات فقط ، و تتلخص أهداف هذا المشروع بما يلي :

- تطوير السياسات المالية و الإجراءات المحاسبية على ضوء تطوير النظام المالي و تطبيق موازنة البرامج و الأداء ، لذلك تم التوجه نحو تطوير الإدارة المالية إلى إدارة مالية حديثة تتعاطى مع المعطيات المتوافرة (أي استخدام أمثل للموارد المالية المتاحة).

---

[١] محمد شاكر عصفور ، **أصول الموازنة العامة** ، دار الميسرة للنشر ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٧٥ .

[٢] سوسن الشمراني ، **موازنة البرامج و الأداء (المفاهيم و التطبيق)** ، رسالة ماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الملك سعود ، ، ٢٠١٠ ، ص ٣٧ .

- تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية ، وذلك من خلال توفير البيانات الكافية و التقارير الدقيقة سواءٌ للجهات الرقابية أو للجهة المستفيدة منها .

أما في ماليزيا بدأ تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة على الأداء خلال فترة الثمانينات، حيث قامت بتنفيذ برنامج طموح للصناعات الثقيلة شمل أساساً صناعات البتروكيمياويات ، والحديد والصلب ،وقد صاحب هذا التغيير الاقتصادي تغييراً في أسلوب إعداد الموازنة ،حيث جرى تطوير و تعميق لموازنة البرامج والأداء لتواكب و تساير التحديات المعاصرة ، ونتج عن تطبيق هذه الموازنة تخصيص أمثل للموارد المتاحة ، وزيادة كفاءة برامج النشاط وفاعليتها ، وتدعيم آليات الرقابة والمسؤولية ، وذلك من خلال تحقيق أهداف الإنفاق ، وإعداد الاتفاقات المتعلقة ببرامج النشاط مع الجهات المختصة بالتنفيذ و الرقابة على الانحرافات لتقييم النتائج و الآثار ، ومدى الاستجابة للبرامج المخططة وتحقيق ما هو مُستهدف منها ، حيث ركزَّ نظام موازنة البرامج والأداء على علاقة المدخلات بالمخرجات و الآثار المترتبة على ذلك .

ثانياً . تحقيق التوازن المالي في المؤسسات العامة:

لكي تستطيع المؤسسة تحقيق الاستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة مالياً ، ويمثل التوازن المالي عامل النجاح الذي ترتكز عليه لتحقيق أهدافها المالية ، حيث تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة المالية و تحديد الخطر المالي المتعلق بنشاط المؤسسة .

لابد في بادئ الأمر من الإشارة إلى أن التوازن المالي لا يقصد به توازن الموازنة أو التوازن المحاسبي ، بل هذا الأمر يعني التساوي بين الأصول و الخصوم ، أما التوازن المالي فيقصد به : « التفاعل القيمي و الزمني بين الموارد المالية في المؤسسة و استعمالاتها » .

إذ يقوم على مبدأ أساسي مضمونه أن التمويل الدائم يجب أن يفوق مجموع الاستثمارات مضافاً لها جزءٌ من احتياجات دورة الإنتاج أي إن الأموال الدائمة للمؤسسة يجب أن تكون مساوية للاستثمارات الصافية مضافاً لها رأسمال المؤسسة[١].

و يُعرف أيضاً بأنه : « الوضعية التي يظل معها رصيد النقدية في كل لحظة موجباً بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل ، من خلال المقارنة بين الموارد المالية من جهة و بين استخداماتها من جهة أخرى ، ويدل على التوازن بين الأصول الثابتة و الأموال الدائمة و التوازن بين الأصول المتداولة و الديون قصيرة الأجل في آن واحد »[٢].

مما سبق نستنتج أن توازن الميزانية في المؤسسة لا يعبر عن توازنها المالي ، وهذا يعود إلى الاختلال في الآجال ؛ أي آجال الاستحقاق غير

---

[١] **الأموال الدائمة** : هي الأموال التي تبقى تحت تصرف المؤسسة لفترة تفوق السنة مهما كان مصدرها فهي تمثل مجموع العناصر و الموارد التي تعتبر هيكلاً خاصاً بالمؤسسة .
وهو مذكور لدى : جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٢٣ .

[٢] السعيد فرحات جمعة ، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال** ، دار المريخ ، الرياض ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٤٦ .

متزامنة لآجال الدفع ، ذلك أن الميزانية المالية تنقسم إلى أربع مجموعات رئيسية حيث لابد أن تكون الموارد طويلة الأجل متساوية مع الاستخدامات طويلة الأجل ، و بالتوازي مع الموارد و الاستخدامات قصيرة الأجل حيث يُعرف ذلك بالتوازن المالي .

و نخلص مما تقدم إلى أن التوازن المالي الذي يحقق الاستقرار المالي للمؤسسة العامة و يضمن لها استمرار أنشطتها المختلفة يقوم على ركائز أساسية نعرضها في ما يلي :

الركيزة الأولى : هامش الأمان للمؤسسة ، الذي يتجسد بصافي رأس المال العامل حيث يعرف بأنه : « الفرق الإيجابي بين الموجودات المتداولة و الخصوم المتداولة » وتكمن أهمية هذا التعريف في كونه يُقدم لإدارة رأس المال العامل مقياساً كمياً واضحاً لدرجة الثقة في مقدرة الأصول المتداولة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل ، هذه الإدارة التي تعبر عن مجموعة من القرارات الإدارية المتعلقة بالمستويات المستهدفة للاستثمار بكل مكونات الموجودات المتداولة و كيفية تمويل هذا الاستثمار ، من أجل تحقيق التوازن بين السيولة و الربحية بما يضمن تعظيم قيمة المؤسسة في السوق [1].

و تتجلى أهمية إدارة رأس المال العامل في المؤسسات العامة في أنها تتعامل مع القرارات المتعلقة بالموجودات و الالتزامات قصيرة الأجل ، و أن

---

[1] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٣٤ .

الهدف منها ضمان استمرارية العمليات التشغيلية للمؤسسة و توفير تدفق نقدي كافٍ لتغطية كل الالتزامات قصيرة الأجل المُستحقة و المصاريف التشغيلية المتوقعة .

الركيزة الثانية : كل تغيير في نشاط المؤسسة يولِّد احتياجات إضافية للتمويل ، وهذا التغيير يجب أن يُغطى بمصادر تمويلية دائمة .

ونتيجة لما سبق ، فالهدف الأساسي من التوازن المالي في المؤسسة العامة يدفع خطر العسر المالي الذي تتعرض له المؤسسات ، ويضمن تحقيق الرقابة على مختلف التدفقات النقدية ، و تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التأكد من الاستخدام العقلاني للموارد المالية المتاحة .

ثالثاً ـ تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة العامة :

تواجه المؤسسات العامة في الوقت الراهن تحديات حديثة ، وخاصة نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده السوق ، مما يخلق اتجاهاً جديداً يُطلق عليه عولمة المنافسة الذي يعني عرض المنتجات في سوق تنافسية واحدة ، والذي ينعكس بآثار سلبية على المؤسسات العامة على مستوى السوق المحلية في ظل الظروف الراهنة .

وفي ظل هذا الاتجاه التنافسي الجديد بات من الضروري قيام المؤسسات بالبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها و تقنياتها المُطبقة ، سعياً نحو إيجاد سُبل تعزز بها قدرتها التنافسية ، لذلك تعتبر إعادة الهيكلة المالية أحد

أهم الأدوات في خلق تغييرات جدية في وضع المؤسسات العامة و مكانتها في السوق المحلية أو حتى العالمية .

١ـ تعريف التنافسية :

شغل مفهوم التنافسية حيزاً كبيراً في الأدبيات المعاصرة لإدارة الأعمال، مما يستدعي الإضاءة على الموقف التنافسي للمؤسسة في قطاع نشاطها ،ومع اختلاف وجهات نظر الباحثين و تجربة الممارسين في تحديد مفهوم دقيق للتنافسية ، سوف ندرج أهم التعاريف للتنافسية وفق عدة معايير [١]:

أ ـ تعريف التنافسية المستند على عوامل التنافسية : حيث يرتكز على ثلاثة عوامل أساسية هي السعر والجودة والتكلفة ، وبالتالي فهم يعرفونها على أساس تقديم منتج ذي جودة عالية و سعر مقبول في السوق .

ب ـ تعريف التنافسية المستند على السوق : بمعنى أن التنافسية تقاس من خلال أداء المؤسسة في السوق مقارنة بنظرائها ، وذلك استناداً إلى تقويم حصة السوق النسبية أو حصة سوق المؤسسة على حصة السوق المنافس ذات الأداء الأحسن.

---

[١] نبيل مرسي خليل ، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال** ، الدار الجامعية ، الدار الجامعية ، ١٩٩٦ ، ص ٦١ .

ج ـ التنافسية كسلوك : حيث يُنظر إلى التنافسية من زوايا عدة ، فمنهم من يرى أنها قيد يحول دون النمو في السوق ، و منهم من يرى أنها مُحفز قوي يدفع نحو المزيد من الجهد بقصد تحسين متواصل للأداء على كافة المستويات .

على ضوء ما تقدم يمكن القول : أنَّ التنافسية هي مصطلح متعدد الأبعاد تجتهد المؤسسة لتحقيقه بقصد الحصول على موقع تنافسي مستمر في السوق.

٢ ـ أنواع التنافسية :

تصنف التنافسية وفق معيارين [١]:

أ ـ تنافسية حسب الموضوع : وتتضمن تنافسية المنتج و تنافسية المؤسسة :

- تنافسية المنتج : تعتبر شرطاً لازماً لتنافسية المؤسسة ، ولكنه ليس كافياً ،وكثيراً ما يعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين ، إلا أن هذا الأمر يعتبر مشكوكاً في صحته ، باعتبار أن هناك معايير أخرى تكون أكثر دلالة كالجودة ، و خدمات ما بعد بيع المنتج .
- تنافسية المؤسسة : يتم تقويمها على مستوى أشمل ، و ذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة ، و الأعباء

---

[١] أمجاد محمد الكومي ، **استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٧٧.

الإجمالية التي من بينها تكاليف الإنتاج و النفقات اللازمة ،والمصارف المالية ، ... إلخ من جهة أخرى .

ب ـ تنافسية حسب الزمن : و تشتمل على التنافسية الملحوظة و الميزة التنافسية .

- التنافسية الملحوظة : تخص هذه التنافسية ، دورة إنتاجية ما ، أي تتعلق بتلك النتائج المحققة في دورة محاسبية معينة .
- الميزة التنافسية : تختص بالفرص المستقبلية و بنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات إنتاجية ، وتستند إلى مجموعة من المعايير أهمها:الموقع في السوق ، المرونة ، الجودة ، ... الخ .

٣ ـ تعريف الميزة التنافسية :

تعتبر الميزة التنافسية عنصراً أساسياً للنجاح في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، إذ يرتبط هذا المفهوم باستخدام المؤسسة لمواردها و إمكانياتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية و التميّز الذي يزيد الفارق بينها و بين منافسيها .

و يشير M.porter إلى أن الميزة التنافسية تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع [١].

---

[١] M.porter , **l'Avantage concurrentiel des nations**,inter-èditions,1993,p48.

ويعرفها نبيل مرسي على أنها « عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه من خلال اتباعها استراتيجية معينة للتنافس »[٢] .

وتجدر الإشارة إلى أن فعالية الميزة التنافسية تستند إلى ثلاثة شروط أساسية هي :

أ ـ أن تكون حاسمة : أي تعطي الأسبقية و التفوق على المنافس .

ب ـ الاستمرارية : أي تستمر خلال أكثر من دورة إنتاجية واحدة .

ج ـ إمكانية الدفاع عنها : أي يَصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها .

تضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية ، لأن كل شرط مرهون بالآخر ، حيث إن شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية ،وهذا الأخير مرتبط بشرط إمكانية الدفاع عنها ، فكيف تستمر وهي هشة ، أو يمكن إلغاؤها ،و كيف تكون حاسمة وهي لم تستمر طويلاً .

مما سبق نستنتج أن الميزة التنافسية تشكل إضافة جديدة و هامة في عالم إدارة الأعمال ، و لاسيما تلك التي تتعلق بنشاط المؤسسات العامة ، حيث و طبقاً لهذا المفهوم لم يعد ينظر للإدارة باعتبارها تواجه مشاكل وقتية ليس لها بُعد زمني ، وإنما أصبحت تُعبِّر عن إدارة علمية عملية ديناميكية و مستمرة في معالجة الكثير من المشاكل لتحقيق التفوق المستمر على

---

[٢] نبيل مرسي خليل ، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٠ .

المنافسين ، وإن كان تحقيق هذا التفوق قصير المدى ،و لكنه يعتبر محاولات دائمة لحفظ توازن المؤسسة تجاه الأطراف في السوق المنافسة.

نخلص مما تقدم في هذا المبحث الى النتائج الآتية :

١ ـ ينبغي أن تكون الميزة الرئيسية للمؤسسات العامة التطور و التغيير المخطط و المدروس ، حيث لابد أن يكون ذلك ضمن ضوابط محددة لاسيما وأن المحرك الأساسي لنشاطاتها و جميع العمليات التي تقوم بها من قبيل الأموال العامة التي يخشى عليها من الهدر و الضياع .

٢ ـ تمثل إعادة الهيكلة المالية المعيار للحكم على نشاط المؤسسة و تتجلى في تصحيح الاختلالات و تقليل الفروقات بين المدخلات و المخرجات ، حيث يؤدي ذلك إلى تحقيق تفاعل في القيمة و الزمن بين موارد المؤسسة العامة و استعمالاتها .

٣ ـ إن ممارسة المؤسسة لنشاطها الدوري في ظل المتغيرات التي تؤثر على قراراتها المالية و الاقتصادية يعرض مالية المؤسسة للخطر ابتداءً حتى تقف عاجزة عن استمرار نشاطها انتهاءً ، هذا ما يفرض على المؤسسة العامة اتخاذ تدابير علاجية ومنها إعادة الهيكلة المالية .

٤ ــ إن تطبيق إعادة الهيكلة المالية في النظام المالي و المحاسبي للمؤسسات العامة يحقق الكثير من العوائد والتحسينات سواءٌ بالخطط أو الأداء أو المخرجات.

٥ ـ إنَّ توازن الميزانية في المؤسسة لا يعبر عن توازنها المالي ، وهذا يعود إلى الاختلال في الآجال ؛ أي آجال الاستحقاق غير متزامنة مع آجال الدفع ، ذلك أن الميزانية المالية تنقسم إلى أربع مجموعات رئيسية ،حيث لابد أن تكون الموارد طويلة الأجل متساوية مع الاستخدامات طويلة الأجل ، و بالتوازي مع الموارد و الاستخدامات قصيرة الأجل .

وباعتبار إعادة الهيكلة المالية تستهدف مالية المؤسسة العامة بداية عن طريق البحث عن مصادر التمويل اللازمة لكيفية إدارة هذه الأموال ، كان لابد من تحديد أساليب إعادة الهيكلة المالية و الوقوف على مدى نجاحها في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المالية بما ينعكس إيجابا على الهيكل و الأداء الماليين للمؤسسات العامة ،وسوف نبين ما سبق في المبحث الآتي .

المبحث الثاني

أساليب إعادة الهيكلة المالية و آثارها

إن إعادة الهيكلة المالية تفرض على الإدارة في المؤسسات العامة دراسة الأنشطة المالية و التغيرات المالية التي حدثت نتيجة لتنفيذ الخطة المالية الإجمالية خلال السنة المالية الواحدة ، بما يساهم في تحديد مصادر التمويل اللازمة و توجيه الأموال المتوافرة نحو أفضل استخدام لتنفيذ الخطط التشغيلية بطريقة اقتصادية ، وفق أساليب تفترضها إعادة الهيكلة المالية مما تجعل الإدارة قادرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، الأمر الذي يتجلى في استقرار الهيكل المالي للمؤسسات العامة و يضمن لها الأداء المالي الجيد .

بناء على ما سبق ، سوف نقسم هذا المبحث إلى المطلبيين الآتيين :

المطلب الأول : أساليب إعادة الهيكلة المالية.

المطلب الثاني : آثار إعادة الهيكلة المالية .

المطلب الأول

أساليب إعادة الهيكلة المالية

إن المهمة الرئيسية التي تقع على عاتق الإدارة في المؤسسات العامة تكمن في كيفية تأمين الموارد المالية اللازمة لضمان استمرارية أنشطتها التشغيلية و عملياتها التجارية ، و العمل على المفاضلة بين المصادر التمويلية بما يتفق والحاجة إليها ، من ذلك تفترض إعادة الهيكلة المالية أساليب تمكن الإدارة من التحكم بالمصادر التمويلية ، و تأمين استغلالها بالوجه الأمثل و بالشكل الذي يحقق أكبر قدر من الربح و بأقل نصيب من التكاليف .

بناء على ما سبق سوف نقسم دراسة هذا المطلب إلى ثلاثة فروع :

الفرع الأول : معالجة قروض المؤسسات العامة المتعثرة .

الفرع الثاني : ضبط حركة التدفقات النقدية .

الفرع الثالث : اعتماد نظام التكاليف المستهدفة في تحديد التكلفة النهائية.

الفرع الأول

معالجة قروض المؤسسات العامة المتعثرة

أولاً ـ عموميات حول القروض المصرفية :

يُعد التمويل عن طريق القروض عنصراً هاماً لتحقيق الأهداف المسطرة لكل سياسة اقتصادية ، حيث إن من دون المال والوسائل النقدية لا يمكن الحصول على مستلزمات الإنتاج التي تتحول من رأس مال نقدي إلى رأسمال منتج ، وبما أنَّ قيم الأشياء يعبر عنها دائماً بالنقود ، وعملية الإنتاج والتوزيع تستلزم استخدام النقود واللجوء إلى المؤسسات المالية ، فإن هذا هو الأمر الذي يدفع المؤسسات العامة إلى عقد القروض مع المصارف الداخلية أو الخارجية من أجل تمويل استثماراتها وفقاً للغايات المحددة لها بما يعود على الاقتصاد الوطني بأكبر نفع ، وعلى الدخل القومي بأكبر قسط ممكن ، وبما يؤمن القدرة اللازمة على قيامها بتسديد التزاماتها في المواعيد المحددة .

ولكن هذا التمويل عن طريق القروض المصرفية قد يكون عرضةً لمخاطر عدم السداد من قبل المؤسسات المقترضة حيث تصبح الأموال محل القرض مهددة بالفقدان ، الأمر الذي يستدعي استخدام إعادة الهيكلة المالية من قبل المؤسسات المتعثرة و المقترضة لتحديد سبل تسديد الالتزامات المترتبة الناتجة عن التأخير في سداد قيمة القرض .

و يمكننا تعريف القرض المصرفي بأنه : « الخدمات المقدمة للعملاء التي يتم بمقتضاها تزويد الأفراد والمؤسسات والمنشآت في المجتمع بالأموال اللازمة على أن يتعهد المدين بسداد تلك الأموال وفوائدها والعمولات المستحقة عليها والمصاريف دفعة واحدة ، أو على أقساط في تواريخ محددة وذلك بتقديم مجموعة من الضمانات التي تكفل للمؤسسة المالية استرداد أموالها في حالة توقف العميل عن السداد بدون أية خسائر»[1] .

حيث نصت المادة / ٤ / من قانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ من قانون المؤسسات والمنشآت العامة على أنه « **للمؤسسة العامة أن تتبع في سبيل تحقيق أغراضها مختلف الوسائل اللازمة ، وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة ، ولها على الأخص عقد القروض مع الدولة والمؤسسات المالية والمصرفية الداخلية والخارجية ، كما حدد النظام المالي للمؤسسات العامة في المادة / ١٥ / أسس التمويل و أجاز للمؤسسات ما يلي :**

« أولاً ـ تمول الأصول طويلة الأجل ضمن الخطة الاستثمارية من :

أ ـ رأس المال المحدد بصك الإحداث أو بقرار زيادة رأس المال .

ب ـ الاحتياطات و الأرباح المحتجزة .

ج ـ مخصصات اهتلاك الأصول طويلة الأجل.

---

[1] عبد المعطي عبد الحميد ، **المصارف الشاملة (عملياتها و إدارتها)** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠، ص ١٠٣ .

د- القروض طويلة الأجل و التسهيلات الائتمانية.

و - المصادر الأخرى .

ثانياً - تمول الأصول المتداولة ضمن إطار الخطة الزمنية من :

أ - الفائض من مصادر التمويل المذكورة في الفقرة أولا من هذه المادة.

ب - القروض و التسهيلات الائتمانية قصيرة الأجل.

ج - التسهيلات المصرفية و الحسابات الدائنة الأخرى قصيرة الأجل.

د - مبيعات السلع أو الخدمات ».

مما سبق نستنتج أن القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥ والنظام الأساسي المالي للمؤسسات العامة نص على أن الديون المترتبة للمؤسسات المالية العامة منها التي تترتب في ذمة المؤسسات العامة المقترضة تعرف بمصطلح القروض وبالتالي يجب الابتعاد عن مقاربتها لمصطلح التشابكات المالية فيما بين الجهات العامة ، وتتخذ التشابكات المالية شكل ديون مالية مستحقة لجهة ما على جهة أخرى ، و تعدد الجهات الوصائية المسؤولة عن نفس النشاط وبالتالي ارتفاع كتلة الدين لدرجة تهدد عمل الشركات والمؤسسات بالتوقف أمام حالة العجز المادي التي تعاني منها ، ذلك أن الفصل بين

المصطلحين (القروض والتشابكات المالية) سببه طريقة معالجة كلٍ منهما[1].

حيث تتبع المؤسسات المالية إجراءات محددة في ظاهرة القروض المتعثرة ، في حين تعالج التشابكات المالية عن طريق تقديم الإعانات لبعض جهات القطاع العام الاقتصادي كمؤسسات المياه و شركات النقل الداخلي وتسديد العجوزات الفعلية لبعض المؤسسات والشركات كما تم حل جزء من التشابكات المالية عن طريق تحريك حسابات الجهات المدينة لمصلحة الجهات الدائنة ، الأمر الذي قد يسوء في المستقبل ويستدعي اتخاذ تدابير علاجية جذرية ، وبالتالي يجب التمييز في قضية التشابكات المالية بين الديون العامة التي تنشأ بين المؤسسات العامة ذات الطبيعة الواحدة ، وبين القروض التي تنشأ بينها وبين المؤسسات المالية التي لها طرق معالجة مختلفة تسهم في دفع عجلة الاستثمار والتنمية الاقتصادية التي تقوم بها

---

[1] في تصريح لجريدة الوطن السورية أوضح الدكتور محمد خير العكام «أنه رغم إقرار قانون حل التشابكات المالية في عام ٢٠١٧ إلا أن هذه التشابكات يمكن أن تظهر مستقبلاً بين الجهات العامة ،مبيناً أنه لابد للحكومة من التفكير بحلول مالية أفضل لعدم تكرار حدوث التشابكات المالية عبر إعادة النظر بمنظومة القوانين المالية و القوانين المشابهة لها بما في ذلك التطوير المطلوب للموازنة العامة التقديرية وموازنة الهيئات و مؤسسات الدولة الأخرى ، وأن صدور قانون كل فترة زمنية لحل التشابكات المالية ليس هو الحل الأمثل » .

جريدة الوطن السورية ، بعد صدور قانون التشابكات المالية ، ٢٠١٧ .

نقلاً عن الموقع الالكتروني : http://alwatan.sy/archives/96577.

المؤسسات العامة من جهة والوفاء بالالتزامات المترتبة عليها من جهة أخرى.

ثانياً ـ طبيعة القروض المتعثرة :

التعثر عموماً هو حادث عرضي مفاجئ نتيجة ظهور عائق غريب في مجرى النشاط يخل بالتوازن ويعطل القدرة على الحركة ، وهو بالتالي مختلف عن الانهيار ، ونفس المفهوم يطبق على القروض المتعثرة التي تعتبر حالة خاصة تظهر من خلال عدة مؤشرات وتؤدي إلى جملة من الآثار .

١ ـ مفهوم القروض المتعثرة :

تختلف تسمية القروض المتعثرة عن جملة من المصطلحات ذات المعنى نفسه ، فهي تسمى بالديون المجمدة ، الديون الراكدة ، الديون الحرجة ، و الديون المشكوك في تحصيلها ، وأياً كانت التسمية التي تطلق عليها يمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات كما يلي :

أ ـ الديون العادية : حيث لا توجد أية مشاكل في استردادها من المؤسسات المقترضة وهذه الديون يطلق عليها ديون منتظمة .

ب ـ الديون المعدومة : وهي الديون التي تعذرت المؤسسات المقترضة عن تأديتها ، واستنفذت المؤسسات المالية بشأنها كافة وسائل المطالبة ، وتبقى في حالة متابعة لسدادها في حال ظهور أية أموال .

ج ـ الديون المتعثرة : وهي تقف وسطاً بين الديون العادية والمعدومة .

حيث تعرف القروض المتعثرة بأنها : « قروض عجزت فيها المؤسسات المقترضة عن سدادها في تواريخ الاستحقاق ، إما بسبب عدم الرغبة في ذلك ، و أما لعدم تمكنها من الوفاء بالالتزامات المترتبة بسبب حدث غير محسوب لظروف أو اختلالات أحاطت بها» [١] .

ويعرف القرض المتعثر أو غير العامل بأنه : «القرض الذي تتعرض اتفاقية الوفاء به إلى مخالفات أساسية ينتج عنها عدم القدرة على تحصيل أقساط القرض و فوائده » [٢] .

مما يمكن القول : إن هناك احتمالات بخسارة تلحق المؤسسات المقرضة ذلك أنه توجد عدة مفاهيم للتعثر وإن كانت كلها تدور حول ذات الفكرة ،فذهبت بعض الآراء إلى وضع مفهوم من وجهة النظر المصرفية ،حيث يقصد بالمشروع المتعثر أنه المشروع الذي لا يسدد الفوائد في مواعيدها ،ولا يسدد الأقساط عند استحقاقها ودائم الطلب في إعادة أو تأجيل الأقساط» [٣].

في حين يرى البعض الآخر من وجهة نظر اقتصادية أنه يقصد بالمشروعات المتعثرة : « تلك المشروعات التي لا يكفي دخلها لتغطية

---

[١] أحمد غنيم ، **الديون المتعثرة** ، دار ايتراك للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، ٢٠٠١ ص ١٣ .

[٢] علي العوضي ، **الديون المتعثرة (تسويتها و تجنبها)** ، المكتبة المصرفية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ٥ .

[٣] علي العوضي ، **الديون المتعثرة (تسويتها و تجنبها)** ، مرجع سبق ذكره ، ص٧.

نفقاتها، ويعد المشروع متعثراً إذا لم يتمكن من مقابله التزاماته المستحقة على الرغم من زيادة أصوله عن خصومه وهو ما يعرف بأزمة السيولة » [1].

مما سبق نستطيع التوصل إلى تعريف محدد للتعثر وفق عدة مفاهيم :

- المفهوم المصرفي للتعثر: هو مواجهة المشروع لملابسات ذاتية وخارجية تؤدي إلى عدم قدرته على توليد مردود مالي أو فائض نقدي من عائد النشاط يكفي لسداد التزاماته وبصفة خاصة الالتزام قصير الأجل ، وعدم قدرته على تغطية هذه الالتزامات سواء من مصادر ذاتية أو من مصادر خارجية أيضاً .
- المفهوم القانوني للتعثر : عدم كفاية أموال المؤسسات المقترضة للوفاء بالتزاماتها وديونها مستحقة الأداء .
- المفهوم الاقتصادي للتعثر : هو عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات المستحقة بالرغم من زيادة الأصول عن الخصوم .

٢ـ آثار القروض المتعثرة :

تمتد آثار القروض المتعثرة إلى أطراف العلاقة الائتمانية وهي المؤسسات المقترضة من جهة والمؤسسات المالية العامة من جهة أخرى ، وتتجلى فيما يلي:

---

[1] نجيب رحيل سالم ، **معالجة ظاهرة القروض المتعثرة لدى المصارف العامة التجارية الليبية** ، رسالة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٣ .

أ ـ تزايد الخسائر المتحققة نتيجة لتفاقم حجم ديون المشروعات المتعثرة من أقساط الدين وفوائده لصالح المؤسسات المقرضة الدائنة .

إذ ألزمت المادة / ٢٠ / من النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة وجوب تسديد الدين والالتزامات المترتبة على المؤسسات العامة حيث قضت بالتالي : « **في حال عدم التسديد في المواعيد المحددة في الفقرة السابقة يترتب حكماً بين الجهات المشمولة بأحكام هذا النظام عن مدة التأخير فوائد الحساب المكشوف في التعامل المصرفي** » .

ب ـ يترتب على هذه الخسائر انخفاض حجم الموارد الذاتية للمؤسسة المقترضة ،ومن ثم وقوعها في أزمة السيولة ، إذ اعتبرت / م ٥ / من النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة من قبيل هذه الخسائر ، الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول طويلة الأجل بأقل من القيمة الدفترية ، أو بيع أوراق مالية بأقل من تكلفتها ، مما يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الفرق بين القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل وثمن البيع لقاء دائنية حساب الأصول المباعة أو الاستثمارات المالية المباعة .

ج ـ من هنا تواجه المؤسسات العامة صعوبة في حصولها على مستلزمات التشغيل اللازمة لاستمرار دورة الإنتاج ، نتيجة لذلك تزيد الطاقات العاطلة في

المؤسسة المتعثرة ، وفي النهاية تتوقف عن العمل أولاً في صورة جزئية ثم بشكل كامل ، وهو ما يزيد حجم الخسائر الحقيقية [1].

مما سبق نستنتج أن آثار القروض المتعثرة تتعدى مسألة ديون عادية تبقى في ذمة المؤسسات العامة تجاه المؤسسات المالية إلى وضع هيكلها المالي في خطر مالي يهدد نشاطها في السوق بالإضافة إلى تخصيص الاعتمادات والإيرادات المالية فيها للوفاء بالالتزامات المترتبة على هذه القروض مما يجعلها محفظة مالية متدهورة ، مما يستدعي اتخاذ اجراءات وطرق تعتبر أكثر مردودية من تلك المخصصة لمعالجة التشابكات المالية بين الجهات العامة ، إذ تنجح هذه المعالجة في ما بين المؤسسات ذات الطبيعة الواحدة ، أما العلاقة بين المؤسسات العامة الإنتاجية والصناعية وبين المؤسسات العامة المالية فتتجلى في علاقة شخص اعتباري له صفة التاجر مع مصرف يمول عملياته التجارية ، أما الطرق التي تستخدم لمعالجة القروض فسوف نستعرضها فيما يلي .

ثالثاً- طرق علاج القروض المتعثرة :

تختلف طرق علاج القروض المتعثرة تبعاً لاختلاف الظروف سواء في المؤسسات المالية المقرضة أو المؤسسات المقترضة ،ومن الأهمية بمكان

---

[1] أحمد غنيم ، **الديون المتعثرة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٦ .

التعرف على الأسباب التي أدت إلى اعتبار القرض متعثراً ،لأن معرفة ذلك سيساعده على وضع الحلول المناسبة .

وهذا الأمر يتطلب دراسة عميقة ومفصلة لكافة الجوانب المصرفية والإدارية والمالية والتسويقية والقانونية للمؤسسات المقترضة ،وتعتبر من أهم الطرق في سبيل معالجة القروض المتعثرة ،وهي ما يلي [1]:

١ـ تقديم سياسات ترشيدية واستشارية :

قد يتبين للمؤسسات المالية وما توصلت إليه من نتائج ما تقدم من خطوات دراسية وزيارات متبادلة مع المؤسسات المقترضة ، والتعمق في أسباب التعثر وتحليلها ،أن إمكانية استمرار نشاط المؤسسات في الإنتاج، يرتبط بتوفير العناصر الأساسية لنجاح المؤسسة مع وضع سياسة ترشيدية لازمة لحالته المرضية وذلك وفق المنهج التالي :

أ ـ إعادة وضع النظم المحاسبية والرقابية اللازمة بشكل متكامل ،وهذا يؤدي إلى فرض نظام رقابة ومراجعة داخلية دقيقة مع توفر البيانات السليمة والدقيقة التي تمكِّن من الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية السليمة ، والتي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة في وقتها المناسب .

---

[1] محمود السيد أبو الغيظ اسماعيل ،**نماذج إدارة القروض المصرفية** ، رسالة دكتوراه ، مصر ، جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٢ ، ص ١٩٩ .

ب ـ التوصية والعمل باستغلال الجزء غير المستخدم من الطاقة الإنتاجية بالتنسيق مع سياسات البيع والتسويق لإيجاد التناسق بينهما وتذليل جميع العقبات أمام ذلك.

ج ـ وقف جزء من نشاط المؤسسات وتصفيته كوقف إنتاج سلعة من السلع المنتجة أو وقف تسويق سلعة من السلع التي تسوقها المؤسسة ، وذلك بسبب صعوبة المنافسة في هذه السلعة ، كما يمكن إدخال نشاط جديد مما يمكِّن من زيادة المبيعات لمستهلكين جدد مما يساعد على سرعة الخروج من التعثر .

د ـ وضع سياسات جديدة في مجال البيع والتسويق يفتح منافذ جديدة أو زيادة الانتشار بين المستهلكين ، وكذلك التنسيق بين سياستي المشتريات والمخازن وتحديد حد الأمان لعدم تكديس المواد المخزنة ، أو نقصها لعدم توفرها في الأسواق .

مما سبق يُلاحظ أن الجهة المختصة التي تدرس واقع مالية المؤسسات العامة في هيكلها التنظيمي هي مديرية الشؤون المالية التي تخلو نصوص إنشاء المؤسسات و النظام المالي الأساسي فيها من وظيفة هامة تجب مراعاتها في مسؤوليات المدير المالي ، ألا وهي إدارة المخاطر المالية حيث يتوجب على المدير المالي تقديم تقاريره عن الوضع المالي للمؤسسة تحت مسمى هذه الإدارة [1]، واشتراط عدم اتخاذ أي قرار استثماري إلا بعد تقديم

---

[1] عبدلي لطيفة ، **دور و مكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة أبي بكر بلقان ، تلمسان ، ٢٠١٢ ، ص ١٣٥ .

التقرير من قبلها ، الذي يتناول المخاطر المالية للمؤسسة ، والأمر ذاته في المؤسسة العمومية الجزائرية ، إذ يخلو الهيكل التنظيمي لها من هذه الإدارة باعتبار أن هذه المخاطر تتم إدارتها عن طريق المديرية المالية ، حيث لا تقوم هذه الإدارة على أساس خطة واضحة أو طريقة منظمة وفق مراحل متسلسلة مسبقاً .

٢ـ تسوية القروض المتعثرة :

تفرض هذه الطريقة على المؤسسات العامة في سبيل الاستمرار بالنشاط المالي وضمان بقاء مخرجاتها في السوق ، والرغبة في الوصول إلى منافسة فعالة تضمن تسويقاً جيداً لمنتجاتها السعي المستمر إلى الحصول على قرض منتظم ،وفي حال التعثر تتم التسوية في حالات كثيرة منها[١] :

أ ـ توقف نشاط المؤسسات بشكل جزئي وعدم توقفه بشكل كامل .

ب ـ وجود إمكانية الاستمرار في النشاط إذا تمت التسوية .

ج ـ عدم قدرة المؤسسات على سداد كامل قيمة القرض.

د ـ استعداد المؤسسات المقترضة والمتعثرة لسداد جزء كبير من القرض إذا تمت عملية التسوية .

---

[١] علي العوضي ، **الديون المتعثرة (تسويتها و تجنبها)** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٥.

وعلى هذا الأساس ، وفي إطار التسوية ، يتعين على المؤسسات المقرضة اتخاذ ما يلزم لمساندة المؤسسات المتعثرة على الأشكال الآتية :

أ ـ الجدولة :

إن الأساس في قرار إعادة جدولة القرض تكون في حالة التأكد من أن المقترض غير قادر على السداد وذلك لأسباب خارجية لا علاقة للمؤسسات بها كأوضاع اقتصادية وطنية أو عالمية أدت إلى التوقف عن الوفاء بالالتزامات .

ومن أهم قواعد جدولة الدين :

- الجدية في التعامل من قبل المؤسسات المقترضة والتجاوب المسبق مع المؤسسات المالية المقرضة في إبراز النية للوفاء بالالتزامات .
- جدولة أرصدة المديونية وفقاً لبرنامج فني ومواعيد محددة مع تحديد الأقساط بما يتناسب ونشاط المؤسسة المقترضة وتدفقاتها المالية .
- الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ مستقبلاً التي تؤثر على التدفقات النقدية للمؤسسات المقترضة كظاهرة العرض والطلب ، وحجم اكتمال دوران التشغيل .

ب ـ التنازل عن جزء من القروض المتعثرة :

إذا ثبت للمؤسسات المالية المقرضة من خلال الدراسة والتحليل عدم قدرة المؤسسات المقترضة على تسديد كامل القروض المستحقة وفوائدها ، فإنها

تلجأ إلى إعفاء المؤسسات المقترضة من جزء من المبالغ المستحقة عليها في سبيل التوصل إلى تسوية مقبولة[1] .

وتتم التسوية الودية وفق الأشكال الآتية :

- الإعفاء من مبلغ معين ، مقابل القيام بسداد المبلغ المتبقي من قيمة القرض دفعة واحدة .
- الإعفاء من مبلغ معين ،مقابل القيام بسداد جزء من المبلغ المتبقي من القرض وتقسيط المتبقي .
- الإعفاء من مبلغ معين ، وتقسيط المبلغ المتبقي لتسديده وفق جدول زمني محدد .

ويتوقف الشكل الذي تأخذ به المصارف المقرضة على قائمة المركز المالي للمؤسسات المقترضة ومدى قدرتها على تسديد القرض .

٣ـ دمج المشروع المتعثر في مشروعات أخرى :

يعتبر دمج المشروع المتعثر إحدى البدائل لمعالجة الديون المتعثرة خاصة إذا كانت أسباب التعثر تعود إلى صغر حجم وحدة الأعمال أو عدم تشغيله بالحجم الاقتصادي للإنتاج ،ومن ثم فإن اندماجه مع وحدات اقتصادية أخرى مماثلة تجعل منه كياناً اقتصادياً متماسكاً بحيث يستفيد من وفرات الربح وزيادة

---

[1] عبدلي لطيفة ، **دور و مكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٧٥ .

قدرة وحدة الأعمال على بيع منتجاتها بأسعار أكثر تنافسية في السوق المحلية ،كما هو الحال في المرسوم التشريعي الصادر رقم /٦/ لعام ٢٠١٧ القاضي بدمج المؤسسة العامة الاستهلاكية و المؤسسة العامة للخزن و التسويق و المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النسيجية في مؤسسة عامة واحدة باسم المؤسسة السورية للتجارة ، وتتم عمليات الدمج بطرق عديدة من بينها[١] :

- ضم الوحدات والفروع والخطوط الإنتاجية .
- امتصاص العمليات والمستهلكين والأنشطة .
- الدمج التدريجي بين الكيانين .
- المزج الفوري وتشكيل كيان واحد .

نتيجة لما سبق قد تختلف طرق علاج أزمة القروض المتعثرة وأساليبه من دولة إلى أخرى ، ومن حالة إلى أخرى ، ويمكن إعطاء بعض التجارب لدول معينة في علاج ظاهرة القروض المتعثرة ، حيث يمكن الاستفادة منها في تطبيق طرق المعالجة المُتبعة على واقع المؤسسات العامة التي قد تختلف في الطبيعة القانونية مع مثيلاتها في الأنظمة القانونية المختلفة ، لكن لا خلاف عن كونها تتشابه معها باعتبارها مشروعات اقتصادية تقوم بأنشطة استثمارية تتعرض لمخاطر و مشكلات مالية متشابهة في طبيعتها ، ومنها **تجربة اليابان**

---

[١] نجيب رحيل سالم ، **معالجة ظاهرة القروض المتعثرة لدى المصارف العامة التجارية الليبية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٠.

لعـلاج القـروض المتعثـرة ، إذ سـعت الحكومـة اليابانيـة بالتعـاون مـع كافـة المؤسسات المعنية الوصول إلى حل جذري للقروض المتعثرة[١] ، وفق ما يلي:

إذ أُعتبرت وكالة الخدمات المالية [١](Financial services agency) في مقدمة المؤسسات المعنية بهذا الموضوع ،وقد وضعت هذه المؤسسة خطة للمساهمة في التخفيف من حدة مشكلة القروض المتعثرة تشتمل على تقوية برنامج الدعم الخاص الذي تطبقه الحكومة اليابانية ومساندته بالتعاون مع البنك المركزي الياباني الذي تقدم بموجبه الحكومة اليابانية والبنك المركزي الدعم والمساندة لأية مؤسسة تتعرض لمخاطر مالية من خلال الخطة الآتية :

- توفير السيولة للمؤسسات التي تعاني من مشاكل مالية عن طريق قرض يقدمه البنك المركزي الياباني .
- تعيين مراقبين من قبل (Fsa) ضمن مجلس إدارة المؤسسة التي تعاني من مشاكل مالية يحضرون اجتماعات مجلس الإدارة ولجانه المختلفة .

---

[١] **وكالة الخدمات المالية** : وهي مؤسسة حكومية تقوم على مراقبة النشاطات المالية للمؤسسات المالية والفعاليات الاقتصادية العامة ، وعلى مراقبة العملات و سندات الضمان لتتأكد من سلامة النظام المالي الياباني ، وترسل تقاريرها عن النشاطات المالية إلى وزارة المالية .
وهو مذكور لدى عبدلي لطيفة ، **دور و مكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٢٥.

- تدعيم القرارات الإدارية للمؤسسة التي تعاني من المشاكل من خلال القيام بما يأتي :

- مراقبة مدى التزام الإدارة بتنفيذ مهامها ، والقيام بالواجبات المطلوبة ومتابعته .
- فصل الحسابات القديمة عن الحسابات الجديدة ، وذلك لأغراض المحاسبة الإدارية .
- مراقبة عملية تنفيذ خطة الطوارئ التي يتم وضعها بهدف مساعدة المؤسسة في حل مشاكلها ، بهدف معالجة أية انحرافات قد تنشأ أثناء التنفيذ .
- تبني استراتيجية الاندماج لتقليص عدد المؤسسات بما يساعدها على مواجهة الضغوط الناجمة عن التنافسية وزيادة النفقات .

وقد نتج عن عملية الاندماج إعادة الهيكلة المالية والإدارية وزيادة كفاءة التشغيل ،مما أدى إلى خفض حجم التعثر بنحو ٣٢% تقريباً من حجم القروض المتعثرة ،وفي إطار المساعي المبذولة لحل مشكلة القروض المتعثرة قامت الحكومة اليابانية بتأسيس مؤسسة حل الشركات وتجميعها لتقوم بإدارة القروض المتعثرة وتملكها والتصرف بها ،ويقتصر عمل هذه المؤسسة على تحصيل القروض نيابة عن المؤسسات المالية التي تواجه مخاطر مالية من ازدياد حجم المؤسسات المقترضة ،والمتوقفة عن أداء التزاماتها.

الفرع الثاني

ضبط حركة التدفقات النقدية

تمثل قائمة التدفقات النقدية عنصراً هاماً في القوائم المالية الإلزامية التي تعدها المؤسسات العامة بما تحتويه من إفصاح عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وهي الأنشطة التشغيلية ،حيث تشمل كل العمليات التي تدخل ضمن النشاط العادي اليومي للمؤسسة مثل إنتاج السلع وبيعها ، وأنشطة استثمارية تشمل بيع الأصول طويلة الأجل وشراءها ، وأنشطة تمويلية تشمل مصادر زيادة رأس المال ،وأيضاً مصادر الحصول على القرض وإعادة سداد المبالغ المقترضة[1].

وتظهر أهميتها بما تقدمه من بيانات شاملة عن وضع السيولة النقدية لدى المؤسسة ، وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها ، لذلك تعتبر إدارة التدفقات النقدية بطريقة علمية مدروسة من أحد الأساليب الهامة في إعادة الهيكلة المالية باعتبار أنها تمثل أساس القرارات المالية والاستثمارية والتمويلية السليمة .

أولاً ـ مفهوم التدفقات النقدية وأهميتها :

١ ـ تعريف قائمة التدفقات النقدية :

هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :

---

[1] المادة رقم / ٦ / **النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسات العامة** ، مرجع سبق ذكره .

التعريف الأول : قائمة التدفقات النقدية عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة ، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير ، وتقدم ملخصاً للتدفقات النقدية (التشغيل والاستثمار والتمويل) بصورة تؤدي إلى توفيقها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال تلك الفترة [١]، حيث تشير النقدية المعادلة إلى الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة القابلة للتحويل إلى مقدار معلوم من النقدية ، ويكون استحقاقها في أقل من ثلاثة شهور.

التعريف الثاني : تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها قائمة تعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات) والمدفوعات النقدية (المدفوعات) وصافي التغير في النقدية في ثلاثة أنشطة رئيسية هي : أنشطة التشغيل ، أنشطة الاستثمار ، أنشطة التمويل لمنشأة اقتصادية خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي إلى توفيق النقدية في أول فترة وآخر الفترة [٢].

التعريف الثالث : هي جدول تدفقات الخزينة التي تعتبر الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها ، ويعتبر كجدول في يد الإدارة (المدير العام ومجلس الإدارة) تتخذ على ضوئها

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٥ .

[٢] Para masivan G **, Financial management** ,New International (p) Ltd publishers,2009 , p.19

مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه وغيرها[1].

مما سبق يمكن التوصل إلى تعريف شامل لقائمة التدفقات النقدية وهي أنها : « قائمة تقدم نوعية من المعلومات عن مصادر الأموال(التدفقات الداخلة) واستخدامات الأموال الخارجة (التدفقات الخارجة) خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية للمؤسسة ،هذه المعلومات التي تقدمها تتصف بالموضوعية المناسبة مما يزيد من فاعليتها في الكشف عن الأمور الهامة ذات الأثر للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على سيولة المؤسسة في الأجل القصير» .

٢ـ أهمية قائمة التدفقات النقدية :

تظهر أهمية الاعتماد على معلومات قائمة التدفقات النقدية من خلال أنها[2]:

أ ــ توفر معلومات مفيدة لكل من مجلس الإدارة والإدارة المالية في المؤسسات ، وتعتبر وسيلة للتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطر التي تصاحب تدفقاتها ، بالإضافة إلى أنها

---

[1] حجازي محمد عباس ، **قوائم التدفقات النقدية** ، الإطار الفكري و التطبيق العملي ، نهضة مصر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٨ ، ص ١٧ .

[2] طارق عبد العال ، **التقارير المالية (أسس الاعداد و العرض و التحليل)** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٤٨ .

تمكن من الرقابة على أداء المؤسسة بالإضافة إلى تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة من حيث الربحية والسيولة .

ب ـ تبين للإدارة المالية مدى قدرة المؤسسة على مواجهة تعهداتها عندما يحين ميعادها ،أي تساعد في تقييم التغييرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة السيولة ومقدرتها على استرداد ديونها .

ج ـ تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها ، حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت ومدى تأكد تحققها، حيث تعِّبر النقدية و بما في حكمها عن الكتلة النقدية الموجودة في الخزينة أو في الصندوق بالإضافة إلى الودائع الجارية تحت الطلب في البنوك والمؤسسات المالية ، ويقصد بعبارة بما في حكمها الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة العالية ويكون من السهل تحويلها إلى نقدية خلال فترة قصيرة ،وتكاد تكون خالية من المخاطر بسبب قرب موعد استحقاقها [1].

ثانياً ـ إدارة حركة التدفقات النقدية :

تعتبر إدارة حركة التدفقات النقدية المحور الرئيسي في النشاط المالي للمؤسسات العامة ، الأمر الذي يتجلى في ضرورة التوفيق بين السيولة والربح المخطط له ، حيث تعبِّر السيولة عن قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها

[1] بن خليفة حمزة ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر ـ بسكرة ، الجزائر ، ٢٠١٢ ، ص ٢٩ .

القصيرة الأجل المتوقعة منها وغير المتوقعة ، وذلك من خلال التدفق النقدي العادي الناتج عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، أما الربح الذي يعد الهدف الأساسي لجميع المؤسسات ،وذلك لضمان استمرارية نشاطها ، فيتحقق من خلال قرارين هما الاستثمار والتمويل [١].

مما سبق نستنتج أن زيادة الأرصدة النقدية تزيد المقدرة على سداد الالتزامات بسرعة وسهولة ، ولكن قد توجه هذه الزيادة إلى استخدامات منتجة داخل المؤسسة التي تؤدي إلى زيادة الأرباح إلى أن تصل إلى حد ضياع السيولة ،و ما ينتج عن ذلك من خسارة تتمثل في فقد الخصومات النقدية [٢]، والتي تتمثل في الحسم الذي يمنحه الموردون للجهة العامة في حالة السداد العاجل للالتزامات الناشئة في ذمة المؤسسة العامة لقاء تأمين المواد الأولية لخطة الإنتاج ، ذلك أن عدم الاحتفاظ بأرصدة نقدية كافية يؤدي إلى الفشل في تحقيق مثل هذه الحسومات المعروضة على المؤسسة العامة والتي لم تتمكن من الحصول عليها فإذا كانت سجلات المؤسسة المحاسبية تبين القيمة الصافية للمشتريات (أي قيمة الفاتورة بعد استبعاد قيمة الحسم النقدي) ، فإن الخصم النقدي الذي يضيع لعدم التمكن من الحصول عليه سيظهر كنفقة إضافية [٣]، الأمر الذي يفرض على مجالس

---

[١] مفلح عقل ، **مقدمة في الإدارة المالية** ، منشورات البنك العربي ، الأردن ـ عمان ، ١٩٩٥ ، ص ٢٢ ـ٢٣ .

[٢] المادة رقم / ٢ / من المرسوم التشريعي رقم / ٤٩٠ / لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة .

[٣] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٦٠ .

الإدارة في المؤسسات العامة وخاصة عند إعداد الميزانية التقديرية النقدية ،ضرورةَ التنبُّه لوضع المستوى اللازم للكتلة النقدية التي ينبغي الحفاظ عليها في خزينة المؤسسة ،والتنبؤ بالاختلافات المتوقعة و غير المتوقعة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة واتخاذ التدابير اللازمة مسبقاً .

إن ضبط حركة التدفقات النقدية داخل المؤسسة العامة ،وبالتالي تخفيض مستوى الرصيد النقدي ،يعادل ضرورة وضع هذه النقود للعمل في الأنشطة التشغيلية اللازمة لعمل المؤسسة ، من أجل تحقيق عائد يضمن استمرارية توريد مثل هذا الرصيد إلى رأس مال المؤسسات دون الإخلال بالالتزامات ،إلا أنه تطرأ اختلافات على حركة التدفقات الداخلة والخارجة منها المتوقعة والأخرى غير المتوقعة تستدعي اتخاذ ما يلزم عند كلٍ منها وفق ما يلي[١] :

١ ـ الاختلافات المتوقعة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة :

من المحتمل أن جزءاً كبيراً من الرصيد النقدي يحتفظ به لغرض حماية المؤسسات خلال الفترة الزمنية التي تعرف فيها مقدماً أن تدفقاتها النقدية الخارجة تكون أسرع من تدفقاتها النقدية الداخلة ، ومثل هذه الاختلافات قد تحدث خلال فترات زمنية متقاربة أو متباعدة .

ونظراً لأن اقتراض الأموال لمقابلة هذه الاختلافات قصيرة الأجل يكون على جانب كبير من الصعوبة وجَبَ أن يكون الرصيد النقدي كافياً لمقابلة مثل هذه

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٦٦ .

الحالات ،وعندما يتضح أن العجز النقدي سيستمر خلال فترات زمنية أطول ، فإننا نواجه مشكلة ما إذا كان من الأفضل الاحتفاظ بأرصدة نقدية عاطلة لمقابلة هذا العجز أو اقتراض الأموال النقدية اللازمة .

مما سبق نخلص إلى أنه يجب أن يستفاد من إعادة الهيكلة المالية بتحديد المصدر التمويلي اللازم عند حدوث مثل هذه الاختلافات المتوقعة وعدم اللجوء إلى إحدى المصادر التي تلزم المؤسسات العامة بأعباء تفوق العائد من استخدامها ، وإنما يجب التركيز على استخدامات الأموال العاطلة التي لم يدرج النظام المحاسبي للمؤسسات العامة أية فقرة في نصوصه تتضمنها ، إذ تعتبر هذه الأموال نتيجة عمل الميزانية التقديرية النقدية التي لها دور هام في بيان الأموال الزائدة التي تتوضح من التقارير المالية النقدية اليومية ،وتحدد كيفية حسن التصرف بها وتوصيف وجودها ومعرفة ما تمثله هذه الأموال ،سواء أكانت الزيادة دائمة أم مؤقتة.

إلا أنه كثيراً ما تجد الوحدات الاقتصادية صعوبة في العثور على استخدامات هذه الأموال التي تزيد عن احتياجات المؤسسات بصفة دائمة ،و التي يجب أن تستدرك عند إعداد الميزانية التقديرية الرأسمالية ، أما إذا كانت المؤسسات والشركات التابعة لها تعمل في نشاط متدهور ،فمن الأفضل إرجاع هذه الزيادة الدائمة إلى أصل رأسمال المؤسسات و الشركات التابعة لها ، إلا أنه إذا كانت هذه الأموال الزائدة لا تمثل زيادة دائمة ، وإنما تظهر لفترة مؤقتة

فإن استثمار هذا النوع من الزيادة يجب أن يتم استخدامه في عمليات المؤسسات سواء في مرحلة الإنتاج أو التسويق [١].

مما سبق نتوصل إلى أنه يجب اقتصار استخدام الأموال العاطلة في الاستثمارات قصيرة الأجل التي تمتاز بالأمان الكبير ، كما يمكن أن تودع هذه الأموال التي تمثل زيادة مؤقتة على شكل ودائع جارية في المؤسسات المالية وفق الحسابات التي تفتح للمؤسسات والشركات التابعة لها ، وإن كانت الفائدة التي ستعود على مالية المؤسسة متواضعة أو منخفضة ، ولكن هذا على أية حال أفضل من ترك هذه الأموال إما أن تهدر ، وأما ألا تحقق أي عائد .

٢ ـ الاختلافات غير المتوقعة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة :

تقابل كل المؤسسات العامة أخطاراً متنوعة ، سواء خارجية أو داخلية ، نظراً لأن هذه الحوادث تؤدي إلى الاختلال في التدفق النقدي ، أو إلى تدفق نقدي خارجي مفاجئ [٢]، فينبغي الاحتفاظ بجزء من الرصيد النقدي لمقابلة هذه الفروق ، إذ يمثل هذا الرصيد حصيلة الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة ، خلال فترة زمنية ، ويشكل قاعدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والتوظيف الأمثل لها في السوق النقدية الذي يؤمن السرعة في الحصول على الأموال التي تحتاجها المؤسسات ، كما يتيح للمؤسسات إمكانية تحويل

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٢٥ .

[٢] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٠.

الأصول قصيرة الأجل بسرعة إلى أرصدة نقدية سائلة تستخدمها في الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل الضرورية لاستمرارية نشاطها وإنتاجها[١].

ولكن ما هي الأداة التي تمكِّن الإدارة المالية من إدارة مميزة للتدفقات النقدية ،وكيف تستطيع التنبؤ بالاختلافات التي قد تنشأ كما أشرنا سابقاً وتجعل الإدارة معرضة لخطر اللجوء إلى مصادر تمويل لا تتناسب والحاجة إليها مما يكلف المؤسسة تكاليف عالية غير متوقعة ؟ إذ ألزم المشرع السوري في سبيل ذلك المؤسسات العامة بوضع موازنة تقديرية نقدية تقديراً لمقبوضاتها و مدفوعاتها النقدية [٢].

ثالثاً ـ الميزانية النقدية التقديرية :

عندما تلجأ الإدارة المالية إلى قرار إعادة الهيكلة المالية لابد من العودة إلى البيانات والأرقام الواردة في الميزانية النقدية التقديرية ،والعمل على ضبط جدولي الميزانية حيث المقبوضات والمدفوعات ، ذلك لأن المشرع في المادة رقم /١١/ من النظام المالي للمؤسسات العامة حدد إعداد الميزانية التقديرية النقدية على أساس شهري وفق الآتي « **تقوم المؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة بوضع موازنة نقدية تتضمن تقديراً لمقبوضاتها و مدفوعاتها النقدية على مدار السنة وعلى أساس شهري**» ، وبناء عليه تعتبر

---

[١] ساره بن عيسى ، **دور السوق النقدية في تمويل الاقتصاد** ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠١٥ ، ص ٧ .

[٢] المادة رقم / ١١ / **النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة** ، مرجع سبق ذكره .

الميزانية التقديرية النقدية أداة ضرورية في عمل الإدارة المالية ، إذ تحقق الغاية من إعادة الهيكلة المالية وهي اكتشاف ما إذا كانت الأرصدة النقدية الموجودة في أي وقت من الأوقات لا تكفي لسداد الالتزامات المالية التي حلَّ موعدها .

ولكي لا تكون مجالس الإدارة في تلك المؤسسات أمام هذه المشكلة تلجأ إلى تصنيف المقبوضات والمدفوعات المتوقعة تحت عناوين مختلفة من المتحصلات من الذمم والمدفوعات للمواد الخام والأجور وغيرها من الالتزامات المترتبة .....الخ ،وبعد ذلك تقارن بين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية حتى تظهر النتيجة المتوقعة آخر الفترة الزمنية المختارة ،وهل هي زيادة أو نقص في الرصيد النقدي [١].

نتوصل مما سبق إلى أن الميزانية التقديرية النقدية هي عبارة عن تقدير التدفقات التي تدخل وتخرج من الرصيد النقدي خلال فترة زمنية مستقبلية وتدخل كمفهوم في استخدامات متعددة تتجلى من حيث النتيجة في قدرة المؤسسات على استيعاب الاختلالات القادمة في حركتها المالية وفق خطة متوقعة ومدروسة وقادرة على اجتيازها بشكل يضمن استمرارية عملها وتتلخص استخدامات الميزانية النقدية التقديرية فيما يلي [٢]:

١ـ التخطيط للاقتراض : لعل أهم استخدام للميزانية النقدية أنها تساعد المؤسسات في تحديد الفترات الزمنية التي يفوق فيها التدفق الخارجي قيمة

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٦ .

[٢] مفلح عقل ، **مقدمة في الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٠ .

التدفق الداخلي للمؤسسة ، وبذلك يمكن مقدماً معرفة العجز الذي ينبغي مقابلته باللجوء إلى مصادر خارج المؤسسة ،ولا شك أن معرفة قيمة العجز وميعاد ظهوره مقدماً سيعطي المؤسسات العامة فرصة كافية للبحث عن أفضل المصادر للحصول على الاحتياجات النقدية وبأحسن الشروط .

٢ ـ التخطيط لسداد قيمة القرض :

إن المؤسسات المالية عند تقديمها للقرض لا يقتصر اهتمامها على معرفة مقدار المبلغ المطلوب اقتراضه ، بل ترغب في معرفة متى سيحدد السداد ،وفي هذه الحالة نجد مثلاً أن الميزانية التقديرية النقدية تظهر أن المؤسسات المقترضة يمكن أن تبدأ السداد اعتباراً من شهر أيلول ،بحيث يتم سداد باقي القرض خلال الأشهر التالية ، هذا إذا ما سارت المؤسسة طبقاً للخطة الموضوعة [١].

٣ـ التخطيط لأجل الاستخدام الأمثل للرصيد النقدي :

في بعض الأحيان قد يظهر من الميزانية النقدية وجود فترات تزيد فيها الأرصدة النقدية عن الخطة الموضوعة ، ومن ثم يمكن تقدير كمية الأموال الزائدة والفترة الزمنية التي ستظل فيها هذه الزيادة ، حيث قد تستخدم هذه المعلومات لاختيار استثمار معين لهذه الأموال ، وتوظيفها بالشكل الذي يحقق عوائد إضافية تضاف إلى رأس مال المؤسسات المحددة في الميزانية العامة ،

---

[١] جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٨ .

ولابد من تحديدها وتبويبها بشكل مستقل ،حيث تبيِّن مدى الاستفادة منها في الأعوام المالية اللاحقة لسنة تحققها .

الفرع الثالث

اعتماد نظام التكاليف المستهدفة في تحديد التكلفة النهائية

إن هدف أية مؤسسة هو تحقيق الربح ، وذلك بأن تكون الإيرادات التي تحصل عليها أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية ،فالتكاليف تعتبر العنصر الرئيسي في تحقيق الربح في حال استخدامها من قبل الإدارة المختصة بالشكل الاقتصادي الأمثل ، بغية الوصول إلى تحديد التكلفة النهائية التي يترتب عليها انتهاء عمليات الإنتاج والبيع للمنتج النهائي في المؤسسات العامة الصناعية ، وذلك باستخدام أكثر الطرق علمية ،والتي تحقق ربحاً وتطوراً في المنتجات في ذات الوقت ومنها نظام التكاليف المستهدفة .

أولاً ـ ماهية التكاليف المستهدفة :

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة ومبادئه وخصائصه وأهدافه ، لما لهذا النظام من أهمية جراء عجز الأساليب الرقابية التقليدية عن مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق الأمر الذي دفع إلى ابتكار أسلوب التكاليف المستهدفة مما يمكن الإدارة في المؤسسات العامة من اتباع منهج " الوقاية خير من العلاج " .

١ـ تعريف التكاليف المستهدفة :

يوجد العديد من المحاولات العلمية لتحديد التعريف الشامل لنظام التكاليف المستهدفة التي سوف نعرضها فيما يلي :

التعريف الأول : هو أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق [١].

التعريف الثاني : التكلفة المستهدفة هي التكلفة الإدارية والمخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج ، بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق[٢].

التعريف الثالث : تعتبر التكاليف المستهدفة مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديدها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة ، وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل ، وذلك لتحقيق الأهداف المالية من قبل الإدارة [٣].

مما سبق يمكننا التوصل إلى تعريف وفق ما يلي : « تعتبر التكاليف المستهدفة أحد أنظمة التكاليف الفعَّالة والشاملة ، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل المشروع وأقسامه من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة

---

[١] R.Bear , Mills , **Product costing in advanced technology environments , management accounting** , Dec 1994 , p 20.

[٢] P . Horrarth **, target costing state of the art report** , Arlington : computer aided manufacturing – international (cam-1) , 1993 , p 33 .

[٣] T.Yoshikawa , **contemporary cost management** , 1 edition , Chap man and Hall ,1993 , p33.

بهدف تقديم منتجات متنوعة ذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة ، ولها وظائف متطورة ،حيث تشبع الحاجات العامة وتحقق الأرباح المخطط لها والمكانة السوقية اللازمة » .

بالإضافة إلى ما سبق فإنَّ هناك مفهومين مرتبطين بمفهوم التكاليف المستهدفة بصورة أساسية هما[1]:

* **السعر المستهدف** : أي هو السعر المقدَّر للمنتج ، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج ، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة ، ويتم تحديده على أساس دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج وخصائصه والسعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلك ، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد .

* **الربح المستهدف** : وهو مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين ،والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو متوسطة الأجل ،والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع الذي تقوم به المؤسسات عن طريق تحديد هامش ربح كلي لجميع المنتجات في الخط الإنتاجي ، ومن ثم يقوم بتقسيم هامش الربح الكلي المحدد على جميع المنتجات ، ليصل إلى الربح المستهدف لكل منتج على حدة .

---

[1] Y. Kato , **Target costing support system lesson from leading Japanese companies , management accounting research** ،Japan, vol 4 , 1994 , p 33.

مما تقدم نخلص إلى أن نظام التكاليف المستهدفة يرتكز على مجموعة من المبادئ في تحقيق أهدافه ،حيث تتمثل هذه المبادئ في الآتي :

أ ـ يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط (متوسط وطويل الأجل) للتكاليف والأرباح .

ب ـ يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفق المعادلة الآتية :

السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

ج ـ يؤكد على أهمية إنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة والشركات التابعة لها حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.

د ـ يقوم هذا النظام بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة الإنتاجية ، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية .

٢ ـ خصائص التكاليف المستهدفة :

يتميز نظام التكاليف المستهدفة بالعديد من الخصائص ،وأهمها [١]:

---

[١] زينات محمد محرم ، **مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة** ، المجلة العلمية للاقتصاد و الإدارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٥ ، ص ٦٣٩ .

أ ـ نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ، عن طريق معرفة حاجات السوق بصفة مستمرة ،ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها .

ب ـ نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية ، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة مما يساعد كثيراً على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك .

ج ــ يُستخدم نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات و المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطرق المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين ،بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لايزال تحت الدراسة أو أنه مواد خام أو أجزاء تجميعية ، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهزاً صناعياً ،يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه فقط .

د ـ يستخدم كأداة جيدة للرقابة ، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية ،لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج بالإضافة إلى اعتبار التكاليف المستهدفة وسيلة للتعرف على أي من المنتجات التي تحقق الأرباح الكافية والمخطط لها ، كما أنه يساعد على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه .

٣ ـ أهداف التكاليف المستهدفة :

يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض من التكاليف والتطوير في المنتجات كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية [١]:

أ ـ تحقيق أهداف الإدارة في المؤسسات العامة والشركات التابعة لها من الأرباح المخطط لها وتحقيق المنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ،ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية .

ب ـ إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر ، ذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع فيه ،والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المؤسسة المتاحة .

ج ـ إشباع أكبر قدر ممكن من الاحتياجات العامة بتقديم منتجات متطورة منافسة في ذات الوقت من حيث الجودة و السعر المناسبين.

نستنتج مما سبق أن نظام التكلفة المستهدفة أحد الأدوات الهامة التي ينبغي أن تقوم بها الوحدات التنفيذية في المؤسسات العامة عند اتخاذها قرار

---

[١] ميساء محمود محمد راجحان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات** ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد و الإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٠ .

إعادة الهيكلة المالية ، وذلك لإيجاد آلية مالية تكفل تخفيض التكاليف و استمرار نشاطها بغية تحقيق الخطة الاستثمارية باختلاف آجالها القصيرة أو طويلة الأجل ، وتجدر الإشارة إلى أنَّ النظام المالي الأساسي والنظام المحاسبي للمؤسسات العامة لم يحدد الجهة التي تهتم بالسعي لإيجاد أساليب وطرق جديدة لتحديد التكلفة ،وإنما اكتفى بالنص على تكلفة المنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية على شكل قائمة ،ويطلق عليها قائمة التشغيل والإنتاج ، وتتولى مديرية الشؤون المالية تحديدها والمصادقة عليها وذلك بخلاف ماهو الحال عليه في الجزائر ، إذ أوكلت هذه المهمة إلى دائرة المحاسبة العامة وبالأخص عدَّها من مسؤولية المحاسبة التحليلية التي تتولى تحديد سعر التكلفة اللازم والمناسب [1]، وذلك بموجب المرسوم رقم ٢٠ / ٨٣ المؤرخ في كانون الثاني لعام ١٩٨٣ حيث قرر إعادة الهيكلة للمؤسسة (soneiek) وأنشئت بموجب هذا المرسوم هذه الدائرة في الهيكل التنظيمي للمؤسسات التي انبعثت من المؤسسة المذكورة آنفاً . وحسناً فعل المشرع الجزائري حيث جعل من مهامها تجميع المعلومات والبيانات الخاصة بالتكلفة وقياسها من خلال الأنشطة التشغيلية وفقاً لمفاهيم محددة ، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات لهذا النشاط الإنتاجي التي تساعد في عملية الرقابة واتخاذ القرارات .

---

[1] هناء بن سعيد ، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج** ، رسالة ماجستير في العلوم المالية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، ٢٠٠٥ ، ص ٢٠ .

ثانياً ـ أهمية نظام التكاليف المستهدفة :

إن المنافسة التي تفرضها المشروعات الصناعية الخاصة في السوق ، تدفع المؤسسات العامة والشركات التابعة لها إلى البحث عن جميع الوسائل والسبل التي تمكنها من المواجهة ، ومنها إعادة هيكلتها المالية وفق عدة أساليب وطرق منها استخدام نظام التكاليف المستهدفة الذي يستخدم في تخفيض التكاليف للمخرجات منذ بداية التخطيط والتصميم للعملية الإنتاجية ، وهي بذلك تكون قد اتبعت مساراً مختلفاً تماماً عن السابق ، حيث كان يتم تخفيض التكاليف فقط عند عدم تحقيق الأرباح المرضية أو تكبد الخسائر[1] .

١ ـ تعريف تخفيض التكاليف و عناصره :

إن تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية ،مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها وهذا ليس المقصود ، وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي ،والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة إذ يُعرف التخفيض في التكاليف بأنهُ : « تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة

---

[1] ميساء محمود محمد راجحان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات**، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩.

الأنشطة التي تزاولها المشروعات أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون تأثير على جودة المنتج أو وظائفه »[١].

ويعرف أيضاً بأنه : « الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس المدخلات ، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات» [٢]. ويمكن بالنتيجة الوصول إلى تعريف يحدد معنى تخفيض التكاليف على أنه :

« **تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر ، ويمكن تحقيقه عن طريق التخطيط و التنظيم الجيدين لأقسام المؤسسة أو الشركة التابعة لها ومراحل الإنتاج فيها ، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ،بالإضافة إلى البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف أية قيمة والتخلص منها** » .

إضافة إلى ما سبق ،فإن العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف متعددة ولا يمكن تحديدها بذاتها ، فأي عنصر أو جزء أو قسم في المؤسسة أو الشركة التابعة لها أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد يعتبر

---

[١] إبراهيم السباعي ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة – طرق التشخيص و وسائل التطبيق** ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد التاسع ، ١٩٩٦ ، ص ٣٧ .

[٢] فهيم أبو العزم محمد ، **دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري** ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، ١٩٩٨ ، ص ٢٩٨ .

عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرضت المؤسسة إلى ارتفاع في التكاليف ومن بين أهم تلك العناصر :

أ ـ الأصول الرأسمالية كالأراضي والآلات .

ب ـ المواد الأولية المصنعة والمواد الخام .

ج ـ مصاريف البيع والتسويق وما تشمله من مصاريف النقل والتشغيل والصيانة.

د ـ المصاريف الإدارية ،و منها مصاريف البحث والتطوير وصيانة الآلات .

٢ ـ مبادئ التخفيض في التكاليف :

للقيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لا بد من مراعاة بعض المبادئ والأسس الآتية[١]:

أ ـ التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى .

ب ـ يجب ألا تكون تكلفة دراسة التكاليف وتحليلها وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف .

---

[١] ابراهيم السباعي ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة – طرق التشخيص و وسائل التطبيق** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٠ .

ج ـ يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الايرادات .

د ـ عدم اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة ،كالاستغناء عن أصل ثابت قد تحتاجه المشروعات التي تقوم بها المؤسسات في المستقبل القريب .

هـ ـ عدم تأثير التخفيض في التكاليف في الروح المعنوية للعاملين وبالتالي إضعافها مما يؤثر في العملية الإنتاجية .

٣ ـ تخفيض التكاليف باستخدام التكاليف المستهدفة :

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج ، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من مواد خام وعمالة وأجور وغير ذلك ، ومن خلال اتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة [١]، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير ما خُطِّط له وتنفيذه ،حيث يتم فحص كافة مراحل العملية الإنتاجية لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع ، للعمل على تخفيضها بالقدر اللازم عن طريق التعرف على الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة في العملية الإنتاجية ، ويمكن الاستغناء عنها.

---

[١] ميساء محمود محمد راجحان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٨ .

نستنتج مما سبق أن تخفيض التكاليف الحقيقي والسليم لا يأتي عن طريق اتخاذ قرارات عشوائية لخفض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية ، أو دون تخطيط مسبق لإمكانية تحقيق ذلك التخفيض و دراسة مدى تأثيره على كفاءة العناصر التي يتم تخفيض تكاليفها وفعاليتها ، وإنما لا بد من دراسة تفصيلية تعتمد على نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب علمي حديث تتم من خلاله معرفة احتياجات كل قسم من أقسام المشروع الذي تقوم به المؤسسة العامة وفي كل مرحلة من مراحله ، بل أيضاً معرفة احتياجات كل عنصر من عناصر الموارد البشرية والمادية فيه مهما كان صغيراً لتوضع خطة إنتاجية مدروسة وقابلة للتنفيذ ، وقبل مرحلة التنفيذ و أثنائه يتم وضع خطة رقابية تضمن سير العملية الإنتاجية كما خطط لها ،وتتفادى الأخطاء قبل حدوثها وتكشف عن مواطن الإسراف والتبذير والأنشطة التي لا تضيف أية قيمة للتخلص منها واستبدالها بالأفضل منها .

و بعد استعراض أهم الطرق و الأساليب التي يمكن للمؤسسات العامة اللجوء إليها في معرض قرارها بإعادة الهيكلة المالية لوضعها المالي و المحاسبي فيها ،تظهر آثار تطبيق هذا القرار في الهيكل و الأداء الماليين للمؤسسات العامة ،والتي سوف ندرسهما في المطلب الآتي.

المطلب الثاني

آثار إعادة الهيكلة المالية

حدد النظام المالي الأساسي الصادر بالمرسوم رقم / ٤٨٩/ لعام ٢٠٠٧ مسؤولية المؤسسات العامة في إدارة أموالها بالشكل الاقتصادي الذي يحقق تخفيض التكاليف إلى الحدود الدنيا و زيادة الريعية باطراد وفق الأهداف المخطط لها ، وباعتبار أنَّ المؤسسة العامة مركز القرار ، فإنها تقوم بإرسال جملة من القرارات المالية لغرض المفاضلة بينها ،حيث تعمل على إحداث نوع من التركيب المالي هدفه توجيه مختلف الموارد المالية إلى استخدام ذات المردودية، و المؤسسة الناجحة هي التي تحافظ على قدرتها المالية بالبحث الدائم والمستمر عن الحلول التي تسمح لها بمواجهة الأزمات والمشكلات التي تعترض نشاطها . إذ نصت الفقرة / ج/ من نص المادة رقم /١٤ / من النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة على أنه :

« على المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة أن تنظم نشاطها الاقتصادي وفعاليتها بحيث تستثمر أموالها ووسائل التمويل الأخرى المتوافرة لديها وفقاً للغايات المحددة لها بما يعود على الاقتصاد الوطني بأكبر نفع وعلى الدخل القومي بأكبر قسط ممكن ،وبما يؤمن القدرة اللازمة على قيامها بتسديد التزاماتها في المواعيد المحددة ».

حيث أُتيح بموجب ذلك للمؤسسات العامة اعتماد الأساليب و الوسائل المالية التي تمكِّن من استمرار نشاطها وضمان بقائها ،ومنها إعادة الهيكلة المالية ذات الأثر المالي الهام على الهيكل والأداء الماليين للمؤسسات العامة.

وسوف نبحث هذا المطلب وفق الخطة الآتية :

الفرع الأول : أثر إعادة الهيكلة المالية على الهيكل المالي للمؤسسات العامة.

الفرع الثاني : أثر إعادة الهيكلة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة.

الفرع الأول

أثر إعادة الهيكلة المالية على الهيكل المالي للمؤسسات العامة

إن التمويل من المستلزمات الضرورية التي تحتاجها المؤسسات العامة في مواجهة التحديات المتزايدة كحدة المنافسة والرغبة في التوسع ،لذلك فهو عنصر ضروري وهام في الهيكل المالي الذي يضمن استمرار نشاط المؤسسة و البقاء في عالم الأعمال ،حيث لا يمكن لأية مؤسسة أن تحقق أهدافها أو تطبق خطتها دون هذا العنصر الحيوي الهام ، ويظهر أثر إعادة الهيكلة المالية في الهيكل المالي عبر تفعيل الاستخدام الأمثل للموارد المالية التي يتكون منها .

أولاً ـ تعريف الهيكل المالي ومحدداته :

١ ـ تعريف الهيكل المالي :

يعتبر الهيكل المالي من أهم الجوانب التي يهتم به القائمون داخل المؤسسة لما له من ضمان استقرار المؤسسة من الجانب المالي .

حيث يعرف الهيكل المالي بأنه « مجموعة المصادر التي زودت المؤسسة العامة بالأموال المطلوبة لغرض تمويل استثماراتها و وفق هذا التعريف يعبر الهيكل المالي عن مجموعة قرارات التمويل التي تظهر المصادر التمويلية لمختلف أصولها »[١] .

مما سبق ، لا بد من التفريق بين مصطلحين يشكلان البنية الأساسية في تمويل المؤسسة العامة ،وهما [٢]:

أ ـ الهيكل المالي : حيث يتعلق بكيفية تمويل إجمالي موجودات المؤسسة أو استثماراتها، أي يبين كافة وسائل التمويل التي تستخدمها المؤسسة ، حيث يمثل جميع أشكال التمويل وأنواعه سواء الملكية منها أم الاقتراض ، وسواء أكانت من مصادر قصيرة أم طويلة الأجل .

---

[١] محمد بوشوشة ، **مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة** ، رسالة ماجستير ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٦ .

[٢] عدنان النعيمي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، الطبعة العربية ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٤٩ .

ب ـ هيكل رأس المال : يتعلق بمصادر التمويل طويلة الأجل والدائمة كالأرباح المحتجزة ، والقروض متوسطة وطويلة الأجل ، ويستبعد جميع أنواع الائتمان قصير الأجل ، وبالتالي فهيكل رأس المال للمؤسسة هو جزء من هيكلها المالي ،وهو تركيب للأموال المملوكة للمؤسسة (رأس المال ، الاحتياطات ، الأرباح المحتجزة)[1]، والقروض الطويلة الأجل التي تشكل جزءاً من التركيب المالي ،ومصدراً مهماً من مصادر تمويل المؤسسات .

٢ ـ محددات الهيكل المالي :

يختلف الهيكل المالي من مؤسسة إلى أخرى ، فبعض المؤسسات تعتمد كلياً على أموال الملكية ، في حين أن البعض الآخر يتوسع بشكل كبير في استخدام الأموال المقترضة بأنواعها المختلفة ، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هو: ماهي الأسباب التي تؤدي إلى وجود مثل هذه الاختلافات في هياكل التمويل بين المؤسسات ؟ والجواب هو : إن هذه الاختلافات تكون نتيجة للعديد من العوامل المتنازعة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أنواع الأموال التي تستخدمها المؤسسة ، ويمكن تحديد هذه العوامل بما يلي :

أ ـ الحالة الاقتصادية : وهي التي يتم ربطها بالالتزامات و أموال الملكية ،والتي في حالة ما إذا كانت هذه الأخيرة أقل من الالتزامات ، فإن المؤسسة تتعرض إلى مخاطر أكبر في حال حدوث انكماش اقتصادي ،ولكنها تتمتع

---

[1] المادة رقم / ١٥/ ، **النظام المالي للمؤسسات العامة** ، مرجع سبق ذكره .

بعائد أكبر في حال الرواج الاقتصادي ، وبالتالي يتعين على الإدارة المالية الموازنة بين العائد والمخاطر الاستثمارية عند دراستها وتقديرها للهيكل المالي .

ب ـ خصائص الصناعة : تتضمن ما يلي :

- التقلبات الموسمية : إذا كانت الصناعة من النوع الذي تتسم مبيعاته بالموسمية ، فإن المؤسسة يجب أن تهتم بعنصر المرونة في تخطيطها المالي ،وبالتالي يجب أن يزيد اعتمادها على الديون قصيرة الأجل لأنه يتوجب على المؤسسة الملاءمة بين مصدر التمويل وطبيعة استخدامه.

- دورة حياة الصناعة : يختلف شكل الهيكل المالي للمؤسسة باختلاف المرحلة التي تمر بها الصناعة ، حيث تمر الصناعة عادةً بالمراحل التالية : مرحلة الانطلاق ، النمو ، النضج ، التدهور ، فكل مرحلة تؤثر على شكل الهيكل المالي ، بحيث إنه في مرحلة الانطلاق لا بد من الاعتماد على رأس مال المؤسسات المحددة في صك إحداثها ، أما في مرحلة النمو يزداد الاهتمام بعامل المرونة للتأكد من الاعتماد على إمكانية الحصول على الأموال عند الحاجة [1].

نستنتج مما سبق قدرة مجالس الإدارة في المؤسسات العامة على اختيار الهيكل المالي المناسب للظروف والأحوال التي تمر بها المؤسسات العامة مما يساهم في تحقيق أهدافها وتأمين تدفقات مالية حقيقية في رأس مال

---

[1] عدنان النعيمي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٣٠ .

المؤسسات ، وذلك باتباع سياسات تمويلية تتوافق والاستخدامات المخصصة لها هذه الأموال.

ثانياً ـ السياسات التمويلية للمؤسسة :

يمكن للمؤسسة تأمين الأموال التي تحتاجها عن طريق مصادر متعددة ومن خلال استخدام أدوات مالية متنوعة ،منها ما هو قصير الأجل ،ومنها ما هو طويل الأجل ،ومنها ما هو مقترض ، ومنها ما هو ممتلك ، والسياسة المالية التي تعتمد عليها المؤسسة في تشكيل هيكلها المالي ، هي بمثابة تعبير عن مزيج من الأدوات المالية المستخدمة لتمويل الاحتياجات المالية للمؤسسة ، إذ تتعد هذه السياسات كما الآتي :

١ ـ السياسة المعتدلة في التمويل (مبدأ التغطية):

إن التمويل على أساس هذه السياسة يتبع مبدأ التغطية ،ويقتضي هذا الأخير ضرورةَ مواءمة توقيت استحقاق الأموال المستخدمة في تمويل الأصل مع توقيت التدفقات النقدية المتولدة عنه، وطبقاً لهذا المبدأ ينبغي تمويل الأصول الدائمة التي عادةً ما تتحول إلى نقدية بعد فترة طويلة من مصادر تمويل طويلة الأجل ، كالقروض طويلة الأجل والأموال الخاصة ، فليس من الحكمة أن يتم تمويل الأصل الدائم من مصادر تمويل قصيرة الأجل ، أي أن تتعهد المؤسسة المقترضة بسداد القرض المستخدم في تمويل الأصل بمعدل أسرع من المعدل الذي يتحول به هذا الأصل إلى نقدية ،أما فيما يتعلق

بالأصول المتداولة التي عادةً ما تتحول إلى نقدية خلال فترة قصيرة ، فإنه ينبغي تمويلها من مصادر تمويل قصيرة الأجل [١].

٢ ـ سياسة التمويل المنخفضة (الحافظة) :

وفق مبدأ التغطية السابق، فالأصول الدائمة ينبغي تمويلها من مصادر طويلة الأجل ، والأصول المتداولة ينبغي تمويلها من مصادر قصيرة الأجل غير أن هذا الوضع نادر الحدوث ، فقد تكون إدارة المؤسسة من النوع المحافظ ومن ثم فقد تذهب في الاعتماد على مصادر تمويل طويلة الأجل إلى حد استخدامها في تمويل جزء من الأصول المتداولة ، وفي محاولة لتخفيض مخاطر العسر المالي رغم ما لهذا من أثر عكسي على العائد ، عموماً فإن درجة المخاطرة في هذه السياسة سوف تكون في حدودها الدنيا إلا أن عائد المؤسسة سوف يكون أيضاً منخفضاً بسبب الارتفاع في تكاليف القروض طويلة الأجل ، بمعنى آخر ،فإن هذه السياسة سوف تخفض العائد وتخفض المخاطر[٢].

---

[١] منير أحمد هنيدي ، **الإدارة المالية ـ مدخل تحليل معاصر** ، ط٤ ، المكتب العربي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ١٤ .

[٢] حمزة محمود الزبيدي، **أساسيات الإدارة المالية** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ١٩١ .

٣ ـ سياسة التمويل الجزئية (المغامرة):

إذا ما تميزت إدارة المؤسسة بقدر من الجرأة ، فإنها ستلجأ إلى اعتمادها على مصادر تمويل قصيرة الأجل إلى حد استخدامه في تمويل جزء من الأصول الدائمة ، وذلك أملاً في زيادة العائد على الاستثمار رغم ما يترتب على ذلك من زيادة في المخاطر ،إذ تؤدي هذه السياسة إلى زيادة المخاطر وزيادة العائد ، ذلك وإن زيادة درجة الاعتماد على الخصوم المتداولة لتعويض درجة الاعتماد على الخصوم الدائمة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة العائد ، نظراً لانخفاض تكلفة التمويل قصير الأجل .

مما سبق نستنتج أن الهيكل المالي للمؤسسة يتأثر بشكل مباشر بالسياسة التمويلية التي تتبعها مجالس الإدارة في المفاضلة بين مصادر التمويل لتحديد المصادر اللازمة لتمويل استخدامات المؤسسات ونشاطاتها ، ولكن ما هي الميزة التي توفرها إعادة الهيكلة المالية **لمجالس الإدارة عند تحديد المصدر التمويلي الأول ؟ إذ من خلالها يتم تحديد المصادر التمويلية الأكثر ملاءمة لاستخدامات المؤسسات ، بالإضافة إلى تحقيق عنصر المرونة في اختيار المصدر المناسب من بين أكبر عدد ممكن من البدائل المتاحة لتحديد المصدر التمويلي اللازم ،وهذا ما سوف نوضحه في معايير إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة في هيكلها المالي .**

ثالثاً ـ معايير إعادة الهيكلة المالية في الهيكل المالي للمؤسسات :

إن المفاضلة بين المصادر التمويلية المختلفة لا تكون بطريقة عشوائية وإنما لابد أن تتم بقرار مُحكم بمعايير محددة ، بغية الوصول إلى اختيار الهيكل المناسب حيث يوازن بين العائد والمخاطرة ، وتتجلى أهم معايير برنامج إعادة الهيكلة المالية في الملاءمة والمرونة ، حيث يساهما في تحقيق هيكل مالي متوازن وبأدنى تكلفة للوصول إلى الريعية الاقتصادية المخطط لها والعمل على تخفيض التكاليف إلى الحدود الدنيا [١].

١ ـ الملاءمة :

يقصد به مدى ملاءمة مصادر الأموال المستخدمة مع طبيعة الأصول التي ستموَّل من هذه المصادر ، ويهدف هذا المعيار إلى إيجاد ارتباط بين التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصول والتدفقات النقدية الخارجة لتسديد الالتزامات الناشئة عن امتلاك هذه الأصول [٢] .

حيث إن القاعدة العامة في التمويل هي أن يتم تمويل الموجودات الثابتة من مصادر طويلة الأجل ، كأموال الملكية ، والقروض طويلة الأجل ، أما المصادر قصيرة الأجل ، فهي ملاْئِمة لتمويل الأصول قصيرة الأجل (حيث

---

[١] محمد بوشوشة ، **مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٦٧ .

[٢] منير أحمد هنيدي ، **الإدارة المالية ـ مدخل تحليل معاصر** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٥ .

إن طبيعة الأصول المتداولة تسمح بتحويلها بعد فترة قصيرة إلى سيولة نقدية نستطيع منها أن نسدد القروض قصيرة الأجل وفوائدها).

مما سبق نتوصل إلى متطلبات تحقيق معيار الملاءمة بين الحاجة للأموال ونوع استخدامها وهي [١]:

أ ـ تحديد طبيعة الحاجة للأموال وطبيعة الاستخدام والتوظيف للأموال المطلوبة .

ب ـ تحديد حجم الأموال المطلوبة عن طريق تحديد الالتزامات .

ج ـ الربط بين الحاجة للأموال ونوع الأموال المتوافرة .

٢ ـ المرونة :

يقصد بالمرونة تعدد مصادر التمويل المتاحة لإمكانية الاختيار من بين أكبر عدد ممكن من البدائل ، لتحديد مصدر التمويل المناسب الذي يحقق متطلبات المؤسسة المالية التي تتميز بالمرونة لدرجة تمنح المؤسسة القدرة في المستقبل على إحداث أي تغيير مناسب على مصدر التمويل .

تعرف أيضاً بأنها : « قدرة المؤسسة على تعديل مصادر الأموال بما يتوافق و ظروف حاجتها للأموال ، أي الملاءمة بين الظروف المالية السائدة ، وبين مصادر الأموال المتاحة »[٢] .

---

[١] حمزة محمود الزبيدي، **أساسيات الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩٩ .

[٢] مفلح عقل ، **مقدمة في الإدارة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ١٨٧ .

ومن المتعارف عليه أن الاقتراض يوفر للمؤسسة مرونة أكثر من أموال الملكية (عن طريق زيادة رأس المال) ، فالاقتراض متوافر بأنواع مختلفة وبمواعيد متفاوتة وبكميات تتناسب مع حاجات المؤسسة ، في حين أن هذه المواصفات الموجودة في أموال الاقتراض ليست موجودة في أموال الملكية، لأن التمويل عن طريق زيادة رأس المال يحتاج إلى إجراءات طويلة ومعقدة و إلى تكاليف كثيرة [1].

وتتجلى مظاهر مرونة المؤسسة فيما يلي :

أ ـ قدرة المؤسسة على المفاضلة والاختيار بين مصادر التمويل ،وعدم وجود قيود تجبر المؤسسة على اختيار مصدر تمويلي معين .

ب ـ توافر عدد كبير من مصادر التمويل المتاحة التي تخدم غرض المؤسسة المالي .

ج ـ توفر حرية المساومة مع مصادر التمويل .

د ـ القدرة على مواجهة التغيرات المالية المستقبلية مثل حالات التوسع والانكماش .

هـ ـ توافر الحرية لدى المؤسسة بزيادة فترة السداد أو تخفيضها أو تسديد الأموال المقترضة كاملة .

---

[1] منير أحمد هنيدي ، **الإدارة المالية ـ مدخل تحليل معاصر** ، مرجع سبق ذكره ١٧٥ .

مما سبق نستنتج أنه من الضروري أن يشتمل الهيكل المالي على مزيج تمويلي متناسق من الناحية المالية مع حجم الاستثمار في الأصول ، حيث إن الاعتماد على مصادر التمويل الذاتية بشكل كبير ، وعلى الديون والفوائد بشكل محدد يضمن الأمان المالي للمؤسسة ، إلا أنه لا يساعد على تحقيق مستوى رفيع من الربحية ، وإن كان عكس ذلك يؤدي إلى زيادة الربح ،ولكن مع عدم تحقيق الأمان المالي نتيجة زيادة درجة المخاطر المالية .

وتعد المؤسسة الوطنية الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز) المنشأة بالمرسوم رقم (٦٩ – ٥٩) لعام ١٩٦٩ المتعلق بإنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز المثال النموذجي لتطبيق إعادة الهيكلة ومدى تأثر الهيكل المالي بتطبيق مبادئه[١].

حيث بقيت (سونلغاز) تمارس وتحتكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية عام (١٩٨٣) ، إلى أن تم تطبيق خطوات فعلية لإعادة الهيكلة الشاملة لكل المؤسسات العامة في الجزائر ، ومنها المؤسسة المذكورة آنفاً ، حيث نتج عنها عدة مؤسسات مستقلة تابعة لها ، وتطورت سونلغاز (٢٠٠٩ – ٢٠٠٦) من المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي إلى شركة قابضة و أصبحت الدولة هي المساهم بالأغلبية في المؤسسة ، إلى عام (٢٠٠٦) حيث قررت استخدام إحدى نماذج إعادة الهيكلة المالية وهي جدولة

---

[١] بو ربيعه غنية ، **محددات اختيار الهيكل المالي للمؤسسة الاقتصادية ـ دراسة حالة مؤسسة سونلغاز** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، ، ٢٠١٢ ، ص ١٧٥ـ ١٩٨ .

الديون وتطبيقها في الهيكل المالي للمؤسسة وخاصة في مكوناتها طويلة أو قصيرة الأجل ،حيث وجهت لتمويل استثماراتها من القروض البنكية الداخلية وقامت بإمضاء مجموعة من الاتفاقيات على القروض مع البنك الوطني الجزائري والقرض الشعبي الجزائري وقدرت بحوالي ١٤ مليار دينار جزائري .

بالإضافة إلى جدولة الديون الخارجية التي قدرت بحوالي ٦٠ مليار دينار جزائري ،وهذا ما يعكس عزم المؤسسة على التمويل من المصادر المحلية ، وأصبحت الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة ،وهذا ما نتج عنه رأس مال موجب ،وأضحى هناك توازن مالي على المدى الطويل ، وبالتالي زيادة في التدفقات النقدية على الالتزامات قصيرة الأجل ، وهذه الوضعية تعبر عن قدرة المؤسسة على التسديد ،أي الوفاء بديونها في آجال استحقاقها ،وهذا ما يحقق هامش أمان وتوازن للهيكل المالي لهذه المؤسسة .

الفرع الثاني

أثر إعادة الهيكلة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة

في خضم التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الاقتصادي للمؤسسات أصبح لزاماً عليها توفير قدر كافٍ من المعلومات والبيانات المتعلقة بالأداء المالي ، وذلك لتساعد القائمين على المؤسسات في اتخاذ القرارات الرشيدة .

لذلك تعتبر إعادة الهيكلة المالية أحد أهم الأدوات التي تتناسب واحتياجات الإدارة لمواجهة المشاكل التي تعترض الأداء المالي للمؤسسات ،والتي تتيح للإدارة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم بما يحقق العائد ويضمن استمرار نشاطها الاقتصادي .

أولاً ـ الأداء في المؤسسة العامة :

١ـ تعريف الأداء :

لقد اقتصر مفهوم الأداء في كثير من الدراسات على المورد البشري فقط باعتباره المورد الأساسي وإهمال باقي الموارد والأنشطة ،حيث كان يعرف الأداء بأنه : قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله [١].

ولكن بالرغم من أن المورد البشري جزء لا يتجزأ من أهداف المؤسسة وبالرغم من أهميته إلا أنه لا يعتبر كافياً وحده للحكم على نشاط المؤسسة .

أما في الوقت الراهن فقد توسعت نظرة الباحثين للأداء ليشمل جميع الأنشطة ، فأصبح ينظر لمفهوم الأداء على أنه : «المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها » ، وعلى هذا الأساس فإن هذا المفهوم يعكس كلاً من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي إنه استظهار بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المؤسسة الواحدة[٢].

---

[١] أحمد صقر عاشور ، **إدارة القوى العاملة** ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٩ ، ص ٥٠ .

[٢] عبد المحسن توفيق محمد ، **تقييم الأداء** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ ، ص ٥ .

كما يرى البعض أن الأداء في ظل الإطار المؤسسي والتنظيمي هو «المخرجات ذات القيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع وخدمات» [١].

أما بعض الدراسات ،فقد أضفت على مفهوم الأداء البعد الاستراتيجي ،حيث يتجسد الأداء في قدرة المؤسسة على تنفيذ خطتها وتمكنها من مواجهة القدرة التنافسية [٢].

أيضاً يرى بعض الباحثين أن الأداء يعني :«الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما مركز المسؤولية الأهداف المسطرة ، ذلك أن الفعالية في أي مستوى تحقق الأهداف المسطرة ، أما الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك »[٣].

ولكن ربط الأداء بالفعالية والإنتاجية بعيد كل البعد عن مفهومه الأصلي لأن الشق الأول (الفعالية) يدل على الهدف المنجز بالمقارنة مع الهدف المسطر ، أما الإنتاجية فهي تعبر عن العلاقة بين الإنتاج و عوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه ، فالإنتاجية ، إذن ، ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها ، بل هي معيار يمكِّن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.

---

[١] مدحت أبو النصر ، **الأداء الإداري المتميز** ، المجموعة العربية للنشر ، القاهرة ، ٢٠٠٨ ، ص ٧٤.

[٢] عبد الباري إبراهيم دره ، **تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ١٥ .

[٣] وائل محمد صبحي إدريس ، **أساسيات الأداء** ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٨ .

مما سبق يتضح جلياً الاهتمام الكبير الذي توليه الدراسات والأبحاث للأداء حيث وُضِعَ تعريفٌ شاملٌ له وهو درجة تحقيق الأهداف والمهام والخطط المسطرة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة ،و بمعنى أدق الأداء هو الكفاءة والفعالية معاً .

٢ ـ أنواع الأداء :

إن تحديد أنواع الأداء لا بد له من حتمية اختيار معايير التقسيم ، التي تصنف اعتيادياً ضمن ثلاثة أشكال هي معيار الشمولية ،معيار مصدر الأداء و أخيراً معيار الطبيعة .

أ ـ حسب معيار الشمولية : حسب هذا المعيار ينقسم الأداء إلى كلي أو جزئي كالآتي [١]:

- أداء كلي : يتجلى الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت بها جميع العناصر دون انفراد جزء أو عنصر في تحقيقها وحده ، فالأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة الإجمالية في تحقيق أهدافها كالاستمرارية والنمو.
- أداء جزئي : على خلاف الأداء الكلي ، فإن الأداء الجزئي هو قدرة الأنظمة الفرعية للمؤسسة على تحقيق أهدافها الفرعية ،وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف الكلية .

---

[١] مدحت أبو النصر ، **الأداء الإداري المتميز** ، مرجع سبق ذكره ص ٨٩ .

ب ـ حسب معيار الطبيعة : حسب هذا المعيار فإن الأداء يقسم إلى أداء اقتصادي ، أداء اجتماعي [1].

- الأداء الاقتصادي : يعبر عن الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها ،ويتمثل في تنظيم نواتجها (الإنتاج ، الربح ، المردودية) وتدني استخداماتها (رأس المال ، العمل ، المواد الأولية ....الخ).
- الأداء الاجتماعي : إن الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط تركز على تأمين احتياجات العاملين فيها أولاً ، وأفراد المحيط الخارجي ثانياً ، والقدرة على تحقيق هذه الأهداف هو ما يصطلح عليه بالأداء الاجتماعي ، ويعد الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة أساسَ تحقيق المسؤولية الاجتماعية لها .

ج ـ حسب معيار المصدر : يقسم أداء المؤسسة وفق هذا المعيار إلى نوعين ، أداء ذاتي (داخلي) و أداء خارجي .

- أداء ذاتي (داخلي) : أي إنه ينتج بفضل ما تحوزه المؤسسة الاقتصادية من موارد ضرورية لنشاطها فهو أساساً من الموارد الآتية :

---

[1] عبد الملك مزهودة ، **الأداء بين الكفاءة و الفعالية** ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول ، جامعة بسكرة ، ٢٠٠١ ، ص ٨٨ .

- الأداء البشري ، وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورداً استراتيجياً قادراً على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تفعيل مهاراتهم .
- الأداء التقني : ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها و وسائلها التقنية بشكل فعَّال .
- الأداء المالي : ويكمن في فعالية استخدام الوسائل المالية المتاحة وكفاءتها .

- أداء خارجي (أداء ظاهري): وهو ذلك الأداء الناتج من التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة ،فهذه الأخيرة لا تتسبب في إحداثها ،ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولدها ، لذا لا بد لها أن تولي اهتماماً كبيراً بالمتغيرات المتعلقة بالمحيط الخارجي ، لأن المحيط الداخلي ، و إن كثرت متغيراته ، يمكن أن تتحكم في تأثيراته على عكس المحيط الخارجي الذي يصعب التحكم في تهديداته ، وأفضل حل للمؤسسة هو أن تحاول التكيف والاستجابة للمتغيرات الخارجية بما يلائم أهدافها الأساسية[1].

ثانياً ـ الأداء المالي في المؤسسة العامة :

يمثل الأداء المالي محوراً أساسياً وفعالاً لمعرفة نجاح المؤسسة العامة في قراراتها أو خططها أو فشلها ، لأن الأداء المالي المستقبلي يتوقف على حسن

---

[1] عبد الملك مزهودة ، **الأداء بين الكفاءة و الفعالية**، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٠ .

إدارة الأداء المالي الحالي ، ومن ذلك سنقوم بتسليط الضوء على مصطلح الأداء المالي انطلاقاً من تحديد الإطار المفاهيمي له مروراً بعرض العوامل المؤثرة به وصولاً إلى مداخله .

١ـ تعريف الأداء المالي :

يعد الأداء المالي للمؤسسة بمثابة المجال المحدد لنجاحها ، فهو يستخدم كمنهج أساسي ليس في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة فقط ،بل يتعداها إلى الأهداف العامة و الأساسية [١]، لذا تداولت تعاريفه جلُّ الدراسات والأبحاث في الآونة الأخيرة لما له من أهمية كبيرة ، لذا من الضروري أن نقوم بسرد جملة من التعاريف لضبط مدلوله ، ومن ثم نتوصل إلى تعريف محدد له وفق ما يلي من الدراسة :

هناك من يربط الأداء المالي بالأهداف فيعرفه بأنه : « انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق الأهداف أو يعرفه بدلالة النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه « النتيجة النهائية لنشاط المؤسسة » [٢]، وهذا التعريف يعد محدوداً جداً ، لأنه من الممكن أن تحقق المؤسسة النتيجة المطلوبة ، ولكن في المقابل يكون هناك هدر كبير في الموارد وهذا ليس بعقلاني.

---

[١] وائل محمد صبحي إدريس ، **أساسيات الأداء**، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٢ .

[٢] ناظم حسن عبد السيد ، **محاسبة الجودة ـ مدخل تحليلي** ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ١٣.

ويـرى الـبعض أن الأداء المـالي يعبـر عـن مـدى قـدرة المؤسسـة علـى الاستغلال الأمثل لموارها المالية في الاستخدام القصير وطويل الأمد من أجل تشكيل ثروة خاصة بها [1].

حيث يتيح الأداء المالي المتفوق للمؤسسة الموارد المالية اللازمة والملائمة لاستغلال الغرض الملائم للاستثمار ، وعلى الرغم من تعدد تعاريف مصطلح الأداء المالي نتيجة الاستخدام والتطبيق المستمر إلا أنه يوجد قاسم مشترك يجمع بينها ، وهو مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية المسطرة والاستخدام الأمثل للموارد المالية.

مما سبق يمكن القول : إن الأداء المالي هو: « آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة فيها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة » ، وعليه فإن الأداء المالي يتسم بما يلي :

- **أداة تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي القائم في المؤسسة.**
- **يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من السابق .**
- **أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحدد مواطن القوة والضعف .**

---

[1] دادن عبد الغني ، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية** ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، العدد ٤ ، ص ٤١ .

٢ـ العوامل المؤثرة في الأداء المالي :

تعود العوامل التي تؤثر في الأداء المالي للمؤسسات إلى مصدرها سواءٌ أكانت داخلية أم خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي ، حيث تتلخص أهم العوامل المؤثرة في الأداء المالي في [١]:

أ ـ الهيكل التنظيمي : يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة في الوظيفة المالية ،ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها ، فضلاً عن تأثير طبيعة الهيكل التنظيمي على اتخاذ القرارات المالية ، ومدى ملاءمتها للأهداف المالية المسطرة ،ومدى تصحيحها لطبيعة الانحرافات الموجودة .

ب ـ المناخ التنظيمي : ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة وإدراك العاملين علاقة أهداف المؤسسة وعملياتها وأنشطتها بالأداء المالي حيث إذا كان المناخ التنظيمي مستقراً ، فإنه منطقياً تُضمن سلامة الأداء المالي بصورة ملحوظة و إيجابية ، كذلك جودة المعلومات المالية وسهولة حركتها بين مختلف الفروع والمصالح ،وهذا ما يعكس الصورة الجيدة للنشاط المالي وبالتالي الأداء المالي.

ج ـ التكنولوجيا : يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكنولوجيا التحسين المستمر

---

[١] دادن عبد الغني ، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩.

لـذا وجـب علـى المؤسسـة الاقتصـادية أن تـولي اهتمامهـا الكبيـر بالتكنولوجيـا المستخدمة التـي تنسجم مـع الأهداف الرئيسية لهـا ،وذلك عن طريق التكييف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الموازنة بين التقنية والأداء المالي ،مما يضعها أمام حتمية تطور هذا الأخير بما يلائم التكنولوجيا المستخدمة .

د ـ حجم المؤسسة : قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي ، فكبر حجم المؤسسة يشكل عائقاً لـلأداء المالي ،لأنه في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيداً وتشابكاً ، وقد يؤثر إيجابياً من ناحية أنَّ كبر حجم المؤسسة يتطلب عدداً كبيراً من المختصين في الإدارة المالية مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي وهذه الحالة هي الأكثر واقعية .

هـ ـ السوق : يوجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية ،حيث يعتمد ذلك على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة باتباعه من أجل تحقيق هدفها الأساسي هو تعظيم الأرباح ،وبالتالي زيادة رأس مالها ،ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب ،فتميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي ،أما في الحالة العكسية فسوف نلاحظ تراجعاً في الأداء المالي .

و ـ المنافسة : تعتبر المنافسة سلاحاً ذا حدين بالنسبة إلى لأداء المالي في المؤسسة ، فنراها قد تُعتبر المحفِّز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة ،فتحاول جاهدة تحسين وضعها المالي عن طريق أدائها المالي لتواكب هذه التداعيات ، أما من جهة أخرى ، فإن لم تكن المؤسسة أهلاً لهذه

التداعيات ،ولا تستطيع مواجهة المنافسة ،فإن وضعها المالي يتدهور وبالتالي تدني الأداء المالي.

٣ ـ مداخل الأداء المالي :

إنَّ جلَّ الدراسات والأبحاث ترى أن الأداء المالي الأمثل في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالكفاءة والفعالية .

أ ـ الكفاءة :

ينظر للكفاءة على أنها إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة ،وهي بذلك تشير إلى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز الأعمال والنشاطات واستغلال الموارد المتاحة ، كما تعني الحصول على أكبر كمية من المخرجات أي النتائج مقابل استخدام أقل كمية أو أقل تكلفة من الموارد والوسائل[١] ، حيث إن الكفاءة تهتم بكمية الموارد المستخدمة لبلوغ الأهداف المحققة .

ويمثل مصطلح الكفاءة معياراً للرشد الاقتصادي بالنسبة إلى لمؤسسة[٢]،وذلك عن طريق الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة سواءٌ الملموسة (كالمواد الأولية) منها أو غير الملموسة (كساعات العمل) فالمؤسسة التي تسعى إلى البقاء والاستمرارية لا بد أن تضمن استمرارية تدفق مواردها لكي تحقق ما تسعى إليه ، لأن البيئة الاقتصادية تتميز بندرة الموارد المتاحة ، لذلك فمفهوم الكفاءة يربط بين المخرجات (النتائج) والمدخلات (

---

[١] وائل محمد صبحي إدريس ، **أساسيات الأداء**، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٧ .

[٢] Michel garvais **, contrôle de gestion** , 3ed , Paris ,1994 , p 14.

الموارد) فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المؤسسة بأنها ذات كفاءة .

مما تقدم يمكن القول : أن مفهوم الكفاءة يرتكز على مؤشرين أساسين هما :

- مدى توافر الموارد (الملموسة وغير الملموسة) .
- سبل تحقيق الأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .

ب ـ الفعالية :

الفعالية بمفهوم عام تعني فعل الأشياء الصحيحة ، وتعرف على أنها القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة ، وذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة[١] ، والبعض الآخر يعرفها بأنها القدرة على تخفيض مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج و العوامل أو النتائج والموارد المستخدمة [٢] ، كل التعاريف السابقة تصب في غاية واحدة وهي أن الفعالية تهدف إلى تحقيق النتائج بصرف النظر عن الوسائل التي بُذلت للوصول إليها ،لذلك ينظر إلى الفعالية من زاوية الأهداف الموضوعة وليس الموارد المستخدمة ،فإذا حققت المؤسسة معدل الأرباح الذي خططت له تعتبر ذات فعالية عالية .

---

[١] عبد الملك مزهودة ، **الأداء بين الكفاءة و الفعالية**، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٩.

[٢] وائل محمد صبحي إدريس ، **أساسيات الأداء**، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٠.

مما سبق نستنتج أن الأداء الفعلي يعبر عن المزيج بين مفهومي الكفاءة والفعالية ،لأن مفهوم الأداء المالي يترجم في الفعالية (تحقيق الأهداف المالية المسطرة) والكفاءة (عقلانية استخدام الموارد) ، أي هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية ،لكن هذا لا يعني أنهما مترادفان ،حيث إن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي وقدرتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والاستمرارية ، على عكس الكفاءة ،فتعتمد أكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد المتاحة بعقلانية وبما أن الأداء ينطوي على البعدين (الكفاءة والفعالية) فإنه يتعلق بمتغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة ،وهو ما يجعله يمثل الصورة الشاملة لنجاح المؤسسة .

ثالثاً ـ تأثير إعادة الهيكلة المالية في الأداء المالي :

تقوم المؤسسة العامة بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية ،كتوفير الأموال اللازمة بأقل تكلفة والاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة ،هذه الأنشطة التي تحتاج إلى ضبط لضمان استمرارية نشاط المؤسسات ،ويتجلى ذلك في إعادة الهيكلة المالية ،حيث تلجأ إليه المؤسسات المواجهة للمخاطر المالية التي تهدد نشاطها ، إذ تساهم في تحسين الأداء المالي وإعادة تفعيله بصورة تحقق للمؤسسة اليسر المالي والمردودية اللازمة لاستمرارية نشاطها .

١ ـ تحقيق السيولة المالية :

إن الديون المستحقة في الآجال القصيرة لها أهمية بالغة في توفير الاستقرار المالي للمؤسسة ،وفي المقابل، إن لم توفر المؤسسة المبالغ اللازمة لتسديدها فأن ذلك من شأنه أن يعرضها لمخاطر مالية تجعلها عاجزة عن ممارسة النشاط الفعلي في الدورة الإنتاجية التي بدأت بها، وهنا تبدو الحاجة ملحة إلى تطبيق إعادة الهيكلة المالية عن طريق الإدارة المالية في المؤسسة .

فهي التي تؤمن للمؤسسة الاحتفاظ بجزء من موجوداتها في شكل نقد يسير وبدون تكلفة ،وذلك في الزمن المطلوب ،وفي السرعة اللازمة ،وبمقدار يفي بمواصلة عمليات الإنتاج ومواجهة الظروف المختلفة ، ويأخذ إجراء الإدارة المالية بموجب إعادة الهيكلة المالية مسمىً محدداً ألا وهو" **تأمين السيولة** " الذي يقصد به « قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال تحويل أصولها المتداولة إلى قيم للوفاء بهذه الالتزامات ،أي العمل على تحقيق الحد الأدنى من السيولة النقدية التي تعتبر كهامش أمان يمكنها من مواجهة الالتزامات ،مما يبعد عنها خطر العسر المالي والتوقف عن الدفع» [١].

٢ ـ المردودية :

ويقصد بها قدرة وسائل المؤسسة من وسائل مالية و وسائل مادية على تحقيق النتيجة ، حيث تحدد مدى مساهمة رأس مال المستثمر في تحقيق النتائج المالية ،وتظهر المردودية بصورة جلية عند تطبيق إعادة الهيكلة المالية

---

[١] إلياس بن ساسي ، **التيسير المالي** ، دار وائل للنشر ، عمان ، ص ٤٩ .

لكونها تساهم في نجاح المؤسسة وإظهار كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الفوائد المطلوبة [1].

نستنتج مما سبق أن المأمول من إعادة الهيكلة المالية هو القدرة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار التي تنعكس على المردودية وبالتالي الحكم على أداء المؤسسة ، ذلك أن العودة إلى معدل الربح أو النتائج المتوقعة عن الاستثمارات غير كافية للحكم على أداء المؤسسات لأن الربح عبارة عن رقم مطلق لا يشير إلى حجم الرأسمال أو الاستثمارات المتعلقة به ، بينما المردودية تربط بين الربح المحقق وحجم رأس المال المرتبط به الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها .

ويتحدد نوع المردودية حسب النتيجة والموارد المستخدمة ويتلخص في نوعين[2]:

أ ـ المردودية الاقتصادية : هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها ، حيث يُعبَّر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الإجمالي للاستغلال أو بنتيجة الاستغلال .

---

[1] نوبلي نجلاء ، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠٠٤ ، ص ١١٨.

[2] عبد الملك مزهودة ، **الأداء بين الكفاءة و الفعالية**، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢٢.

أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها بأصول المؤسسة حيث إن قياس المردودية الاقتصادية يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق الأرباح بعيداً عن تأثير التمويل .

ب ـ المردودية المالية : وتسمى بعائد الأموال الخاصة ،وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة ، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار الأموال الخاصة بالمؤسسة .

نخلص مما تقدم في هذا الفصل إلى أن العمليات التجارية والأنشطة التشغيلية التي تقوم بها المؤسسات العامة بحاجة إلى ضبط حركة و استمرارية مخططة تضمن لها التوازن المالي والوصول إلى حسابات ختامية متوافقة و الخطة الموضوعة في بداية السنة المالية ، عبر إيجاد برنامج مالي يحقق هذه الغاية.

و إن النظر إلى مهام المؤسسات العامة في السوق يستدعي الإشارة إلى السبب الرئيسي في وجودها ،ألا وهو اعتبارها فاعلاً اقتصادياً عاماً تعود ملكيته إلى الدولة ،هذا ما يدفع إلى تحديدها بأنها وحدة إنتاج ، تقوم بتحويل المدخلات التي تأخذها من المحيط إلى مخرجات في شكل خدمات أو سلع تلبي حاجات المجتمع ، و اختلال حركة المدخلات و سوء الإدارة لها تؤدي إلى مشكلات مالية تعرقل نشاطها ،و يجعل الذمة المالية للمؤسسات العامة في مديونية دائمة.

هذا ما يبرر لجوء الإدارة بمقتضى هذه الدراسة الى إعادة الهيكلة المالية وفق أساليب مختلفة تحددها ظروف المؤسسة المالية ، محققة بها استقراراً مالياً يترافق مع استمرار تأمين المصادر التمويلية اللازمة للمؤسسة العامة خلال تنفيذها للخطط الموضوعة في بداية السنة المالية ، و يكون نجاحها بإظهار كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المطلوبة و المرجوة من المؤسسات العامة .

خاتمة :

لقد تبيِّن في هذا البحث الأهمية الكبيرة لإعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ، ومالها من دور في حفظ الأموال العامة من الهدر و الضياع و صيانتها ،و العمل على تنمية نشاط القطاع العام الاقتصادي وفق أساليب مالية تحقق المردودية في الإنتاج و الكفاءة والفعالية في الأداء ، وأنه من الممكن تطبيقها على المؤسسات العامة دون أن تؤثر على الشخصية القانونية العامة للمؤسسة العامة .

ذلك لأن الهدف الرئيسي لإعادة الهيكلة المالية إيجاد الآلية التي تمكن المؤسسات العامة من الحفاظ على التوازن المالي الذي يتعدى كونه مجرد توازن الأرقام بين جدولي الموازنة ، بالإضافة إلى توجيه الاهتمام إلى مراقبة حركة التدفقات النقدية لما لها من دور في تبرئة ذمة المؤسسات العامة من الالتزامات قصيرة الأجل ،و عدم اللجوء إلى مصادر التمويل المختلفة في تسديدها .

إذ تقدِّم هذه الدراسة إحدى الوسائل المالية التي باستطاعة المؤسسات العامة اللجوء إليها دون عناء أو انتظار إصدار قوانين جديدة ، لكونها تعتبر من طبيعة عمل المديرية المالية التي تكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة العامة فالقانون رقم /٢ / لعام ٢٠٠٥ ، ألزم الأخيرة باللجوء إلى الوسائل المالية التي تضمن الكفاءة في الأداء و الفعالية في الإنتاج .

لقد توصلنا في بحثنا إلى عدد من النتائج نوجزها فيما يلي :

١ ــ المؤسسة العامة شخص قانوني عام ،لها اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ولها ذمة مالية متخصصة لتحقيق هدف محدد ،و تدار وفق الأحكام القانونية و التنظيمية التي أنشأت المؤسسة العامة و المحددة في صك أنشائها.

٢ ـ إن إدارة المرافق العامة الاقتصادية عن طريق المؤسسة العامة باعتبارها أحد أشخاص القانون العام يحدد معياراً أساسياً لأية محاولة إصلاح مالية تُقدم إلى واقع المؤسسات العامة ،إذ لا بد أن تضمن الغاية منها وهي أحكام القانون العام في تنظيمها وفق مبدأ شخصية المؤسسة العامة من شخصية الدولة .

٣ ـ اتجاه العديد من الأبحاث و الدراسات إلى الخصخصة و أساليبها لتخفيف العبء المالي عن الموازنة العامة في تحمل الخسائر و تسوية العجوزات المالية التي تتعرض لها المؤسسة العامة ،بالرغم من المحاذير التي تتبع تطبيق الخصخصة ، إذ لا يوجد في سورية أي أساس دستوري للخصخصة كعملية قانونية.

٤ ـ إن تطبيق إعادة الهيكلة المالية في المؤسسات العامة يعتبر بمثابة المعيار للحكم على أداء الإدارات في المؤسسات العامة ، لما فيه من إفصاح عن التقارير و البيانات المالية الناجمة عن تنفيذ الموازنة خلال السنة المالية و التحقق من إنتاجية النفقة ، وقدرة الإدارة في المؤسسة العامة على التحكم في حركة الموارد المالية الداخلة و الخارجة و الاستفادة منها بالشكل الأمثل .

٥ ـ إن التوازن المالي الذي تقدمه إعادة الهيكلة المالية ، لا يقتصر على توازن الأرقام بين جدولي الموازنة ، بل يتعدى ذلك إلى إحداث التفاعل القيمي والزمني بين موارد المؤسسة المالية و استعمالاتها القصيرة أو طويلة الأجل .

٦ ـ تضمن إعادة الهيكلة المالية شمول الهيكل المالي للمؤسسات العامة على مزيج تمويلي متناسق من الناحية المالية مع حجم الاستثمار في الأصول حيث إن الاعتماد على المصادر التمويلية الذاتية بشكل كبير ، يضمن الأمان المالي للمؤسسة ،إلا أنه لا يساعد على تحقيق الربح المطلوب ، و عكس ذلك قد يُحقق الربح بمقابل زيادة المخاطر المالية المرتقبة .

٧ ـ تحقق إعادة الهيكلة المالية قدرة الإدارة في المؤسسة العامة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل و الاستثمار بالشكل الذي ينعكس إيجابياً على المردودية المالية ،و بالتالي يمكن الحكم على الأداء المالي ، والذي يتجلى في الربط بين الربح المحقق و حجم رأس المال المرتبط به ،الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع معدلات المردودية للسنوات السابقة ودراسة تطورها .

بعد أن انتهينا إلى النتائج السابقة ، فإننا تقدم التوصيات الآتية :

١ . التريث في موضوع خصخصة المرافق العامة الاقتصادية ، والعمل على مكافحة الهدر المالي بتطبيق القرارات المالية التي تحافظ على الاستقرار المالي للمؤسسة العامة ،ومنها إعادة الهيكلة المالية بما يتلاءم وظروف الحاجة إليها .

٢ ـ العمل على إنشاء إدارة المخاطر المالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة العامة ، تتولى إعداد التقارير ،و تقدم الشروحات اللازمة عن الخطة المقررة للسنة المالية المقبلة ، بما يدفع مجلس الإدارة إلى عدم إقرار الخطط التي تَتسبب في عبء مالي كبير تتحمله المؤسسة على شكل ديون و التزامات تزيد من مديونية المؤسسة.

٣ ــ تفعيل نصوص القانون الخاص ،و أهمها بناء الثقة المعهودة في المعاملات التجارية بين المؤسسات العامة المقرضة و المؤسسات المالية المقترضة وفق أحكام قانون التجارة السوري ، ذلك لأن التاجر الذي لا يوفي ثَمَنَ مشترياته لا يجد من يمنحه مُهلَ الوفاء .

٤ ـ بمقتضى إعادة الهيكلة المالية يجب على الإدارة في المؤسسة العامة الإفصاح عن البيانات والتقارير المالية بشكل دوري في وسائل الإعلام المتاحة للوقوف على تحليلها من قبل المختصين بما يُظهر مسؤولية الادارة و جديتها في المؤسسة على القيام بالمهام المعهودة إليها ،و التأكد من سلامة النشاط التجاري و الاقتصادي الذي تقوم به المؤسسة العامة بما يشركها في تنمية الاقتصاد الوطني.

٥ ـ انتقال موازنة المؤسسات العامة من موازنة البنود و الاعتمادات إلى موازنة البرامج و الأداء ، حيث يتم التركيز على برامج المؤسسات العامة ،و بالتالي التركيز على الهدف من تأمين موارد المؤسسة اللازمة ،وليس على وسائل

تحقيق الهدف ، وربط نجاح المؤسسات العامة أو فشلها بتحقيق الهدف من تلك البرامج أو عدمه .

٦ ـ إدخال التعديل على إحدى قوائم المؤسسة العامة ،و هي قائمة التشغيل و الإنتاج بإدخال مفهوم التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة المنتجات ، بما يؤدي إلى إحداث توازن بين التكلفة و رأس المال المستثمر ، ذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع فيه ،و المحدد على أساس ظروف السوق و إمكانيات المؤسسة المتاحة .

بهذا نصل إلى الكلمات الأخيرة من هذه الرسالة راجين أن نكون قد وُفقنا فيما بحثنا و يبقى هذا جهداً بشرياً لابد أن يعتريه اختلاف ، ويشوبه قُصور ، فقد أبت العصمة أن تكون إلا لكتاب الله عزَّ وجل ، وذلك لقوله في محكم تنزيله :

﴿ وَلَوْ كَانَ مِنْ عِندِ غَيرِ اللهِ لوَجَدواْ فيهِ ا خْتِلاَفاً كَثِيراً ﴾

﴿ سورة النساء الآية ٨٢ ﴾



قائمة المراجع :

١ ـ المؤلفات العامة :

ـ إبراهيم عبد العزيز شيحا ، **مبادئ وأحكام القانون الإداري** ، الدار الجامعية بيروت، د/ط ،١٩٩٤.

ـ أحمد حسين علي حسين ، **المحاسبة الإدارية المتقدمة** ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بغداد ، ٢٠٠٢.

ـ أحمد صقر عاشور ، **إدارة القوى العاملة** ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٩.

ـ أميرة صدقي ، **النظام العام للمشروع العام ودرجة أصالته** ، دراسة مقارنة ، دراسة مقارنة ، القاهرة ، د.ط، ١٩٧١.

ـ السعيد فرحات جمعة ، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال** ، دار المريخ ، الرياض ، ٢٠٠٠ .

ـ إلياس بن ساسي ، **التيسير المالي** ، دار وائل للنشر . عمان ، ٢٠١٠ .

ـ جاك يوسف الحكيم ، **الحقوق التجارية ـ الأعمال التجارية والتجار و المتجر** ، منشورات جامعة دمشق ، ٢٠٠٦

ـ جمال الدين العويسات ، **الإدارة و عملية اتخاذ القرار** ، دار هومه ، الجزائر ٢٠٠٣.

ـ جميل أحمد توفيق ، **أساسيات الإدارة المالية** ، دار النهضة العربية ، بيروت ١٩٨٣ .

ـ حسن غازي عناية ، **تمويل التنمية الاقتصادية بالتضخم المالي** ، دار الجيل بيروت ، ١٩٩١.

ـ حسن غازي عناية ، **التضخم المالي** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٦

ـ حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة** ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ـ الأردن ، ٢٠٠٧.

ـ حمزة محمود الزبيدي ، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٠.

ـ حمزة محمود الزبيدي، **أساسيات الإدارة المالية** ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، ٢٠١٠.

ـ خالد القباني ، **اللامركزية و مسألة تطبيقها في لبنان** ، منشورات عويدات ، بيروت ، ط١ ، ١٩٨١ .

ـ خالد شحادة الخطيب ، **أسس المالية العامة** ، دار وائل للنشر ، ط١ ، الأردن . عمان ، ٢٠٠٣.

ـ خليل الدليمي ، **مبادئ المحاسبة المالية** ، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان . الأردن ، ط١ ، ٢٠٠٥.

ـ زينب حسين عوض الله ، **مبادئ المالية العامة** ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥.

ـ سعيد نحيلي ، **القانون الإداري . الجزء الأول** ، منشورات جامعة البعث ، كلية الحقوق ، ٢٠١٢. ٢٠١٣

ـ سفيان خليل المناصير ، **القرارات المالية و أثرها في تحديد القرار الإستراتيجي** ، ط١ ، دار جليس الزمان ، عمان ، ٢٠١٠.

ـ سليمان الطماوي ، **مبادئ القانون الإداري طبقاً لآخر تطورات التشريع والقضاء** ، دار الفكر العربي القاهرة ، ط٤/١٩٦١ .

ـ سليمان محمد الطماوي ، **مبادئ القانون الإداري** ، القاهرة ،ط٥ ، ١٩٦٣.

ـ طارق عبد العال ، **التقارير المالية (أسس الإعداد و العرض و التحليل)** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠.

ـ عبدالله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري ، الجزء الأول** ، مطبعة دار الكتاب ،دمشق ،ط/٥، ١٩٩٢.

- عبد الله طلبه ، **الرقابة القضائية على أعمال الإدارة** ، منشورات جامعة حلب ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٧.

- عبد الله طلبة ، **مبادئ القانون الإداري– الجزء الأول** ، مطبعة جامعة دمشق ، ط ٨ ، ١٩٩٨.

- عبدالإله الخاني ، **القانون الإداري علماً وعملاً**، المجلد الأول ، د/ط ، د/ت ، بلا دار نشر .

- عبد الباري إبراهيم دره ، **تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

- عبد الرحيم الصفدي ، **المرافق العامة** ، مطبوعات جامعة دمشق ، ٢٠٠٢ .

- عبد الغفار حنفي ، **أساسيات التمويل و الإدارة المالية** ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، ٢٠٠٢

- عبد الغني بسيوني عبدالله، **القانون الإداري – دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري و تطبيقها في مصر** ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، د/ط ، ١٩٩١.

- عبد المحسن توفيق محمد ، **تقييم الأداء** ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

ـ عدنان النعيمي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، الطبعة العربية ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٩

ـ علي خطار شطناوي ، **مبادئ القانون الإداري الأردني** ، الكتاب الثاني (النشاط الإداري)،مطبعة الجامعة الأردنية ، ط ١ ،١٩٩٦.

ـ علي كنعان ، **المالية العامة و الإصلاح المالي في سورية** ، دار الرضا للنشر ، دمشق ، ٢٠٠٣.

ـ عمار عوابدي ، **القانون الإداري ، الجزء الأول ، النظام الإداري** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط٥ ٢٠٠٨

ـ كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ـ الأردن ، ٢٠٠٤.

ـ ماجد راغب الحلو ، **القانون الإداري** ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية، د.ط /١٩٩٨ .

ـ مارسو لون و آخرون ، **أحكام المبادئ في القضاء الإداري الفرنسي** ، ترجمة ، أحمد يسري ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، الطبعة العربية ، ١٩٩١.

ـ محمد عوض رضوان ، **الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة** ، ط٢ ، دار النهضة ، ٢٠٠٩ .

ـ محمد فؤاد مهنا ، **القانون الإداري المصري و المقارن**، الجزء الأول ، المرافق العامة، مطبعة دار نشر الثقافة ، الاسكندرية ، د.ط ،١٩٥٢.

ـ محمد شاكر عصفور ، **أصول الموازنة العامة** ، دار الميسرة للنشر ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٦ .

ـ مدحت أبو النصر ، **الأداء الإداري المتميز** ، المجموعة العربية للنشر ، القاهرة ، ٢٠٠٨ .

ـ مصباح نوري المهايني ، **مبادئ القضاء الإداري ــ اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً ١٩٥٩م ـ ٢٠٠٠ م** ، مؤسسة النوري ، دمشق ، ط١ ، ٢٠٠٤ ، الجزء الأول.

ـ مفلح عقل ، **مقدمة في الإدارة المالية** ، منشورات البنك العربي ، الأردن ـ عمان ، ١٩٩٥ .

ـ منير إبراهيم شلبي ، **المرفق المحلي (دراسة مقارنة)**، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ط١/١٩٧٧.

ـ منير أحمد هنيدي ، **الإدارة المالية ـ مدخل تحليل معاصر** ، ط٤ ، المكتب العربي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ .

ـ ناظم حسن عبد السيد ، **محاسبة الجودة ـ مدخل تحليلي** ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٩

ـ نبيل مرسي خليل ، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال** ، الدار الجامعية ، الدار الجامعية ، ١٩٩٦ .

ـ وائل محمد صبحي إدريس ، **أساسيات الأداء** ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٩ .

ـ يونس أحمد البطريق ، **اقتصاديات المالية العامة** ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥.

٢ ـ المؤلفات المتخصصة :

ـ إبراهيم الهندي وعبسي الحسن وسعيد نحيلي ، **المرافق العامة** ، منشورات جامعة حلب ، كلية الحقوق ، د.ط/٢٠٠٤.

ـ أحمد غنيم ، **الديون المتعثرة** ، دار إيتراك للنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠.

ـ حجازي محمد عباس ، **قوائم التدفقات النقدية** ، الإطار الفكري و التطبيق العملي ، نهضة مصر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٨ .

ـ عبد اللطيف قطيش ، **النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه و الاجتهاد** ، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٣ .

ـ عبد المعطي عبد الحميد ، **المصارف الشاملة (عملياتها و إدارتها)** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠.

ـ علي العوضي ، **الديون المتعثرة (تسويتها و تجنبها)** ، المكتبة المصرفية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .

ـ علي خطار شطناوي ، **نظرية المؤسسات العامة و تطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية** ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان ، ط١/١٩٩٠ .

ـ مروان محي الدين القطب ، **طرق خصخصة المرافق العامة** ، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ط١ ، ٢٠٠٩ .

ـ يعرب محمد الشرع ، **دور القطاع الخاص في إدارة المرافق العامة الاقتصادية . دراسة مقارنة- مفاهيم في التشاركية بين القطاعين العام والخاص** ،دار الفكر ،دمشق،ط١/٢٠١٠ .

٣ـ الرسائل الجامعية :

ـ أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة ، **حماية المال العام ودين الضريبة** ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، ٢٠٠٦ .

ـ أمجاد محمد الكومي ، **استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، مصر ، ٢٠٠٢.

ـ بغداد كمال ، **النظام القانوني للمؤسسة العامة في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، عام ٢٠١٢ .

بـن خليفـة حمـزة ، **دور قائمــة التــدفقات النقديــة فــي تقيــيم الأداء المــالي للمؤسســة** ، رسـالة ماجسـتير ، جامعـة محمـد خيضـر . بسـكرة ، الجزائـر ، ٢٠١٢

ـ بـو ربيعـه غنيـة ، **محـددات اختيـار الهيكـل المـالي للمؤسسـة الاقتصـادية ـ دراسة حالة مؤسسة سونلغاز** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، ٢٠١٢ .

ـ حمزة بن حافظ ، **دور الإصلاحات الاقتصادية في تفعيل الاستثمار الأجنبي** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ،٢٠١٠.

ـ رفيق يوسفي ، **النظام المحاسبي بين الاستجابة للمعايير الدوليـة و متطلبـات التطبيق** ، رسالة ماجستير ، جامعة تبسة ، كلية العلوم الاقتصادية ،٢٠١١

ـ ساره بن عيسى ، **دور السوق النقدية في تمويل الاقتصاد** ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠١٥.

ـ سعيد هيات ، **دراسة اقتصادية و قياسية لظاهرة التضخم في الجزائر** ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ،

ـ سوسن الشمراني ، **موازنـة البرامـج و الأداء (المفاهيم و التطبيـق)** ، رسالة ماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الملك سعود ، ٢٠١٠ .

ـ عبدلي لطيفة ، **دور و مكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة أبي بكر بلقان ، تلمسان ، ٢٠١٢ .

ـ محمد ياسر بطيخ ، **دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سورية** ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة حلب ، ٢٠١٣.

ـ محمد بوشوشة ، **مصادر التمويل و أثرها على الوضع المالي للمؤسسة** ، رسالة ماجستير ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، ، ٢٠٠٧ .

ـ محمود السيد أبو الغيظ إسماعيل ،**نماذج إدارة القروض المصرفية** ، رسالة دكتوراه ، مصر ، جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٢.

ـ موساوي نور الدين ، **واقع الاقتراض المصرفي للمؤسسة العمومية** ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية ، ٢٠٠٣،

ـ ميساء محمود محمد راجحان ، **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات** ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد و الإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، ٢٠٠٢.

ـ نجيب رحيل سالم ، **معالجة ظاهرة القروض المتعثرة لدى المصارف العامة التجارية الليبية** ، رسالة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، الأردن ـ عمان ، ٢٠٠٥.

- نوبلي نجلاء ، **استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠٠٤.

- هناء بن سعيد ، **دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتوج** ، رسالة ماجستير في العلوم المالية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، ٢٠٠٥.

٤ ـ المقالات و الأبحاث و المؤتمرات :

- إبراهيم السباعي ، **تشخيص مجالات خفض التكلفة – طرق التشخيص و وسائل التطبيق** ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد التاسع ، ١٩٩٦.

- خالد طاهري، **دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة** ، مذكرة مهندس دولة في التخطيط ، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء ، الجزائر ٢٠٠٥.

- رافعة إبراهيم الحمداني ، **الانحدار المالي و إستراتيجيات التغيير لشركات الأعمال** ، المؤتمر العلمي الثامن لجامعة زيتونة ، الأردن ، ٢٠٠٨ .

- زينات محمد محرم ، **مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة** ، المجلة العلمية للاقتصاد و الإدارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٥ .

- دادن عبد الغني ، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية** ، مجلة الباحث ، جامعة ورفلة ، العدد ٤.

- عبد الملك مزهودة ، **الأداء بين الكفاءة و الفعالية** ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد الأول ، جامعة بسكرة ، ٢٠٠١ .

- فهيم أبو العزم محمد ، **دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري** ، مجلة المحاسبة ، الرياض ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، ١٩٩٨.

ـ ماهر ملندي ، **الخصخصة** ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ط١ ، ٢٠١٠ ، المجلد الثالث .

ـ معن أدعيس ، **المؤسسات العامة والسلطة التنفيذية الفلسطينية (الإشكاليات و الحلول)** سلسلة تقارير قانونية ، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن ، رام الله ، ٢٠٠٣ .

٥ـ المراجع باللغة الفرنسية :

- A.de Laubadère, Jean-Claude **Venezia Yves Gaude met – Tria- té de droit administratif** , 14 édition,Dalloz,1952

- G.vedel , **Droit administratif**, **édition** 1968.

– Georges Vedel , Pierre Del volve – **Droit administratif** P.U.F 12édition – 1992

– Léon Duguit – **Traite de droit constitutionne**l، 3 édition E,de Boc-card,1928

– J . M Auby , **Traité de contentieux admi-nistratif**,3 Edition , 1984 ,

– Jean longatte **Economie d'entreprise**، Dunod , Paris , 2004 .

– J.Rivero , **Droit Administratif** , 13 edition-Dalloz,Paris,1990.

– Jean Rivero , Jean Waline ,**Droit administratif** , 16 édition ,1996 , Dalloz,

– L.Dugut,, **Traite de droit constitutionnel**, Paris ,1923

– M.Hariou , **Précis élémentaire de droit administratif** ,Paris ,1938.

– M.porter , **l'A vantage concurrentiel des nations**,inter-èditions,1993.

- Michel garvais , **contrôle de gestion** , 3ed , Paris ,1994 .

- Paul Duex , **Traité de droit administratif** , Dalloz, 1952 .

– PIERRE CONSO, **Gestion financière de l'entreprise**, 8ème édition, Dunod , Paris 2000.

- Renè Chapus , **Droit administratif général**، 7 Edition، 1993 .

٦- المراجع باللغة الإنكليزية :

- Hodge and , Anthony**, Organization theory** , 5thed , Opper saddle river , prentice Hall,1991.

– Para masivan G **, Financial management** ,New International (p) Ltd publishers,2009

- P . Horrarth , **target costing** : state of the art report , Arlington : computer aided manufacturing – international (cam-1) , 1993.

- R.Bear , Mills , **Product costing in advanced technology environments** , management accounting , Dec 1994..

–T.Yoshikawa , **contemporary cost management** , 1 edition , Chap man and Hall ,1993 .

–Webster's Oxford , **Dictionary of current English** , 1985

- Y. Kato , **Target costing support system lesson from leading Japanese companies** , management accounting research ،Japan, vol 4 , 1994 .

٧. القوانين و المراسيم التشريعية :

- نظام المؤسسات و الشركات و المنشآت العامة الصادر بالقانون رقم / ٢/ لعام ٢٠٠٥ .

ـ المرسوم التشريعي رقم / ٤٨٩/ لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المالي للمؤسسات العامة و الشركات و العامة و المنشآت العامة .

ـ المرسوم التشريعي رقم / ٤٩٠ / لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة و الشركات العامة و المنشآت العامة .

ـ قانون التجارة الصادر بالقانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٧ .

ـ المرسوم التشريعي الصادر رقم /٦/ لعام ٢٠١٧ بإحداث المؤسسة السورية للتجارة .

ـ القانون رقم ٤٣ لعام٢٠١٧ القاضي بتحديد اعتمادات الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٨ .

قائمة المحتويات

مقدمة ١

الفصل الأول : النظام القانوني للمؤسسات العامة ١٥

المبحث الأول : مفهوم المؤسسات العامة ١٧

المطلب الأول: ماهية المؤسسات العامة ١٩

الفرع الأول: تعريف المؤسسات العامة ١٩

الفرع الثاني: التمييز بين المؤسسات العامة و الأشخاص المعنوية المشابهة ..٣٥

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة ٥٣

الفرع الأول: تطبيق القانون العام على المؤسسات العامة..... ٥٤

الفرع الثاني: تطبيق القانون الخاص على المؤسسات العامة ٦٩

المبحث الثاني: تنظيم المؤسسات العامة..... ٨١

المطلب الأول: التنظيم الإداري للمؤسسات العامة ٨٣

الفرع الأول: تنظيم المؤسسات العامة..... ٨٤

الفرع الثاني: إدارة المؤسسات العامة ٩٢

المطلب الثاني: التنظيم المالي و المحاسبي للمؤسسات العامة ١٠١

الفرع الأول: التنظيم المالي للمؤسسات العامة ١٠١

الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي للمؤسسات العامة ١١٢

الفصل الثاني: مفهوم إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة ١٢٣

المبحث الأول: ماهية إعادة الهيكلة المالية ١٢٥

المطلب الأول: تعريف إعادة الهيكلة المالية وتصنيفها.....١٢٧

الفرع الأول: تعريف إعادة الهيكلة المالية..... ١٢٨

الفرع الثاني:العلاقة بين وظائف المؤسسة العامة و إعادة الهيكلة المالية ١٣٤

الفرع الثالث: تصنيف إعادة الهيكلة المالية ١٤٠

المطلب الثاني: أسباب إعادة الهيكلة المالية وأهدافها ١٤٩

الفرع الأول: أسباب إعادة الهيكلة المالية ١٥٠

الفرع الثاني:أهداف إعادة الهيكلة المالية ١٦١

المبحث الثاني: أساليب إعادة الهيكلة المالية وآثارها ١٧٩

المطلب الأول: أساليب إعادة الهيكلة المالية ١٨١

الفرع الأول: معالجة قروض المؤسسات العامة المتعثرة ١٨٢

الفرع الثاني: ضبط حركة التدفقات النقدية ١٩٩

الفرع الثالث: اعتماد نظام التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة النهائية ٢١٠

المطلب الثاني: آثار إعادة الهيكلة المالية ٢٢٣

الفرع الأول: أثر إعادة الهيكلة المالية على الهيكل المالي للمؤسسات العامة.... ٢٢٤

الفرع الثاني: أثر إعادة الهيكلة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة ٢٣٥

خاتمة.....٢٥٣

قائمة المراجع ٢٥٨

قائمة المحتويات ٢٧٣