

دور معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المطارات

دراسة تطبيقية في مطار النجف الدولي

د. أمل عبدالحسين الإبراهيمي أ.م. أحمد ميري أحمد

الكلية التقنية الإدارية - كوفة

المستخلص

تمثل المطارات في كل أنحاء العالم أحد البني التحتية الأساسية ، التي تضمن الوصل والاتصال الذي لا يمكن الاستغناء عنه في السياحة خاصة، وفي التنقل بعامة، وتقليدياً، أصبحت المطارات من وسائل النقل الضرورية عندما تقوم خطوط الطيران بنقل حاجات ورغبات الأفراد (والسياح) من أماكنها الأصلية إلى أماكن تحقيقها أو إشباعها. وفي البحث الحالي "محاسبة المطارات" تم استعراض جملة من المفاهيم والمصطلحات والمعايير الضرورية للنظام المحاسبي المستخدم في المطار، من بينها الوظائف الأساسية للنظام المحاسبي للمطار والتي تتمثل في وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي وهدف ودور كل وظيفة وتكاملهما في عملية إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة ذات العلاقة بالخدمات والأنشطة المقدمة في المطار. أن المطار يتميز بكونه مؤسسة متعددة المنتجات، نظراً لتعدد الأنشطة والخدمات الموفرة فيه والمرتبطة بتلبية احتياجات ورغبات مستخدمين ومنتفعين متنوعين ، إن ذلك يخلق نظاماً معقداً للمطار يتميز بتنوع وتعدد التكاليف والنفقات اللازمة لتوفير تلك الخدمات والقيام بتلك الأنشطة، كما يتميز بتنوع مصادر الإيرادات التي يمكن اكتسابها من تلك الأنشطة والخدمات، وذلك بالضرورة يتطلب نظاماً محاسبياً معقداً يتلاءم والتنوع والتعدد الذي يتميز به المطار، ويترتب على تعدد خدمات مؤسسة المطار ، تعدد مصادر الإيرادات وتنوعها التي يمكن الحصول عليها ، وتصنف تلك الإيرادات بحسب علاقتها بأنشطة وخدمات المطار إلى إيرادات متعلقة بأنشطة الطيران وإيرادات غير متعلقة بنشاط الطيران، كما تتعدد وتتنوع التكاليف والمصروفات والنفقات المرتبطة بتقديم الخدمات وتوفيرها في المطار ، وتكاليف المطار تصنف على نوعين ، أولهما التكاليف المرتبطة بمباني محطة (منشآت) المطار وهي تكاليف تعتمد على تدفق المسافرين إلى المطار ، وثانيهما التكاليف المرتبطة بنظام المدرج (الممر) في المطار والتي تحدد استناداً إلى عدد الطائرات القادمة من وإلى المطار. وكما تم عرض بعض ما يتعلق بسياسات الايكوا(منظمة الطيران المدني الدولي) بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية والتي تحتوي على توصيات واستنتاجات المجلس الناتجة عن الدراسة المستمرة التي تقوم بها المنظمة لتلك الرسوم، وذلك بالعلاقة إلى الوضع الاقتصادي للمطارات وخدمات الملاحة الجوية المقدمة للطيران المدني الدولي. وقد وجدنا علاقة واضحة بين استخدام نظام محاسبي سليم وتحسن أداء المطار وبخاصة نظام المحاسبة الإدارية وقد اثبتنا من ذلك فرضية البحث القائلة ان : " إن تحديد أسس ملائمة لمراكز الكلفة في المطار يدعم بشكل كبير تطوير الوضع المالي للمطار" وقد اوضحنا وبالتفصيل ان تحديد التكاليف هي من المهام الرئيسية للمحاسبة الإدارية وبذلك يتضح دور المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية في قياس وتقييم أداء المطارات وايضا تحسين ذلك الاداء .

مقدمة:

تمثل المطارات في كل أنحاء العالم أحد البني التحتية الأساسية ، التي تضمن الوصل والاتصال الذي لا يمكن الاستغناء عنه في السياحة خاصة، وفي التنقل بعامة، وتقليدياً، أصبحت

المطارات من وسائل النقل الضرورية عندما تقوم خطوط الطيران بنقل حاجات ورغبات الأفراد (والسياح) من أماكنها الأصلية إلى أماكن تحقيقها أو إشباعها. وتملك أغلب الحكومات سواء أكانت المركزية منها أم المحلية المطارات وتقوم بإدارتها وتنظيمها والمطارات مؤسسات اقتصادية مهمة تقدم خدمات متعددة، فكل مطار يقوم بتقديم مجموعة من الخدمات مثل نقل المسافرين، واستقبال الطائرات، وهبوط وإقلاع الطائرات... الخ. ولكي تقوم المطارات بدورها بفعالية في الاقتصاد وتقديم الخدمات ذات الجودة العالية فإنها ينبغي أن تحتفظ بحسابات توفر أساساً جيداً لتحديد وتوزيع التكاليف التي يجب استردادها، وينبغي أن تقدم للمنتفعين المعلومات المالية الملائمة، إن ذلك يتطلب استخدام نظاماً محاسبياً يتلاءم والأنشطة (الخدمات) المتعددة التي يقدمها المطار، بحيث يكون هذا النظام قادراً على تسجيل وتجميع وإعداد تقارير دورية، تتضمن معلومات مالية حول المركز المالي للمطار ونتائج العمليات للأنشطة أو الخدمات الرئيسية التي يوفرها المطار.

ويهدف البحث الحالي إلى تسليط الضوء على دور المحاسبة الإدارية وبالخصوص فيما يتعلق بأحدى الوظائف الرئيسية للمحاسبة الإدارية وهي محاسبة التكاليف المرتبطة بتقديم الخدمات المتنوعة لمؤسسة المطار وأهميتها في قياس وتقويم أداء المطارات.

ولتحقيق ذلك فإن البحث يتناول المحاور الآتية:

أولاً: طبيعة الخدمات المقدمة من المطار وأهميتها

ثانياً: النظام المحاسبي للمطار

ثالثاً: قياس أداء المطار

المبحث الأول: منهجية البحث

يتناول المبحث الحالي مشكلة البحث وأهمية البحث فضلاً عن الهدف من البحث وفرضياته

أولاً: المشكلة

المطارات مؤسسات اقتصادية مهمة تقدم خدمات متعددة ومتنوعة، ولكي تقوم تلك المؤسسات الضخمة بدورها بكفاءة فإنها بحاجة إلى تحديد أسس سليمة لتحديد التكاليف المرتبطة بتقديم تلك الخدمات، وذلك يتطلب مسك حسابات سليمة وملائمة لذلك الغرض.

ثانياً: أهمية البحث

يمكن توضيح أهمية البحث بالنقاط الآتية:

١. يحتاج مديرو المطارات إلى البيانات المالية المنظمة للمساعدة على إجراء تحليل للأداء المالي للمطار، ولبلوغ هذا المسعى، يكون من الضروري تنظيم البيانات المالية على أساس مختلف مراكز تحديد التكاليف في المطار.
٢. إن أصحاب المطارات والحكومات والجهات المقرضة وسلطات الطيران وغيرها معنيين جميعهم بالسلامة المالية للمطار. وغالباً ما تستجيب المعلومات الواردة في البيان المالي لاحتياجاتهم.
٣. يسعى المنتفعون بالمطار (الناقلون الجويون والطيران العام وهيئات التفتيش وموردو خدمات الملاحة الجوية وحقوق الامتياز) إلى تبرير التكاليف فيما يخص الرسوم التي يفرضها المطار. ولتوفير هذه المبررات، يكون من الضروري في أحيان كثيرة ترتيب بيانات مالية وفقاً لمختلف أنواع الخدمات داخل المطار.

ثالثاً: هدف البحث

تحديد أهمية المحاسبة الإدارية في تزويد الأطراف المعنية بالمعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات، وبالتحديد فيما يتعلق بأحدى المهام الرئيسية للمحاسبة الإدارية وهي كيفية تحديد أسس التكلفة المرتبطة بتقديم الخدمات المتنوعة لمؤسسة المطار، لما لهذه المهمة من أثر كبير في تحسين أداء (الوضع المالي) المطارات بخاصة وتطور الاقتصاد الوطني بعامة.

رابعاً: فرضية البحث

إن تحديد أسس ملائمة لمراكز الكلفة في المطار يدعم بشكل كبير تطوير الوضع المالي للمطار.

المبحث الثاني: طبيعة الخدمات المقدمة من المطار وأهميتها
يتناول المبحث الحالي طبيعة وأهمية مؤسسة المطار والهياكل التنظيمية المتاحة للمطار فضلا
عن الخدمات المتعددة والمتنوعة المقدمة من هذه المؤسسة.

أولاً: طبيعة وأهمية مؤسسة المطار

يعرف المطار بأنه مساحة محددة على سطح الأرض أو الماء ، بما فيها من مبان ومنشآت
ومعدات مخصصة كلياً أو جزئياً لاستعمال الطائرات عند وصولها أو مغادرتها أو أثناء تحركها
على السطح.

والمطار الدولي ،مطار تعينه المؤسسة في إقليم الدولة لدخول وخروج الحركة الجوية الدولية
وتتخذ فيه الإجراءات المتعلقة بالجمارك والهجرة والصحة العامة والحجر الصحي (بما فيه حجر
الحيوانات والنباتات) وغيرها من الإجراءات المشابهة. وتقسم مساحة المطار الى:

١. منطقة المناورات بالمطار : ذلك الجزء من المطار المستخدم لإقلاع الطائرات
وهبوطها وتحركاتها الأخرى على الممرات ، ولا يشمل ساحات وقوف الطائرات.
٢. منطقة محرمة : مجال جوي ذو أبعاد محددة يقع داخل إقليم الدولة تعلن عنه الجهات
المختصة ويكون الطيران فيه محرماً.
٣. منطقة مقيدة : مجال جوي ذو أبعاد محددة يقع داخل إقليم الدولة يقيد الطيران فيه
بشروط معينة.
٤. منطقة خطيرة : مجال جوي ذو أبعاد محددة يقع داخل إقليم الدولة، توجد ضمنه
عمليات خطيرة على الطيران في أوقات معينة ، تعلن عنه سلطة الطيران المدني.
٥. منطقة مقيدة(في المطار): منطقة محددة في المطار، لا يسمح بالدخول إليها والتجوال
فيها إلا لمن يصرح لهم بذلك من قبل سلطة الطيران المدني.

ان كل مطار يحتوي على عدد من المنشآت^١ مثل: المدرج/المهبط والممر وساحة وقوف
الطائرات وبرج المراقبة ومركز المراقبة الجوية والأرصاد الجوية، كما إن كل من هذه المنشآت
ينبثق عنها عدة أنشطة،وفي مجملها تتكون وتتكامل طرق النقل بين الجو والبر.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمطار

يعتمد الشكل التنظيمي الذي ينبغي أن يعمل في إطاره المطار على عدة عوامل أهمها الوضع
القائم في الدولة المعنية من حيث تأثير السياسة الحكومية المتبعة و الترتيبات الدستورية والإدارية
وكذلك خبرة الدول الأخرى . وقد دلت الاتجاهات الحديثة في ملكية المطارات و مراقبتها على أن
الأشكال التنظيمية المختلفة التي تستخدمها الدول يمكن تجميعها في ثلاثة أنواع رئيسية^٢:

أ) الملكية العامة الكاملة لمنشآت المطار والخدمات والعمليات والأنشطة المرتبطة به

يمثل النموذج الأكثر شيوعاً لإدارة المطارات في العالم، قد تتخذ الملكية الحكومية أو العامة شكل
المراقبة والإدارة المباشرتين، وذلك مثلاً عن طريق إدارة مسئولة عن الطيران المدني، أو من
خلال إدارة وزارية أخرى، أو عن طريق مستويات إقليمية أو محلية للحكومات. ويدار في
اغلب دول العالم- من قبل وزارة النقل أو حتى وزارة الدفاع في الدولة المعنية، ويمكن أيضاً
مباشرة المراقبة الحكومية من خلال هيئات تحظى بقدر معين من الاستقلالية، مثل الهيئة
الحكومية ذات الاستقلال المالي والتشغيلي، أو الهيئة العامة المستقلة المنشأة بمقتضى أحكام
قانون خاص (هيئة قانونية)، أو شركة منشأة بمقتضى قانون الشركات . ومطاراً بغداد الدولي
والبصرة الدولي مثالان واضحان لهذا النموذج. فتبعاً لهذا النموذج تظل المطارات تحت ملكية
ومراقبة حكوميتين شاملتين ويتوقع من المؤسسات التي تقوم بتشغيلها العمل مع مراعاة المصلحة
العامة بدلاً عن أن تحكمها بصورة رئيسية اعتبارات الربح ، على الرغم من أن هذا لا ينبغي أن

^١ قانون منظمة الطيران المدني في الدول العربية

^٢ Privatization and Regulation of Transport Infrastructure,2000,p.51

يمنع تحديد أهداف واضحة وإتباع أفضل الممارسات التجارية. وقد يتيح هذا الخيار للدول مرونة في كفاءة أن تطور المطارات بما يناسب مقتضياتها السياسية والاجتماعية والاقتصادية الوطنية^٣.

ب) الملكية العامة لمنشآت المطار والخدمات مع وجود الحافز التجاري

وتعرف بالشركات العامة، وفي هذا النموذج محاولة لتحسين الإدارة والتمويل الذاتي للمطار، من خلال عملية الدخول إلى الأسواق الرأسمالية الخاصة. فهو يتميز عن النموذج السابق بوجود مساهمة (معينة) من القطاع الخاص في تمويل وبناء البنية التحتية للمطار بخاصة، إلا أنه تبقى ملكية منشآت المطار للدولة وكذلك الإدارة العامة للأنشطة والخدمات المقدمة في المطار تبقى خالصة للحكومة.

ج: الملكية الإقليمية (المحلية) لمنشآت المطار والعمليات

ويكون هذا النموذج بديلاً عن نموذج الملكية العامة بملكية إقليمية أو محلية، فهو يتبنى تطوير المطار محلياً (أو إقليمياً) من خلال وضع ممثلات المطار ومنشآته تحت إدارة واحدة أو أكثر من المؤسسات المحلية أو الإقليمية. وقد استخدم هذا النموذج في عدد من المطارات في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، ولعل مطار النجف الدولي يكون مثالاً آخرًا لهذا النموذج. فإدارة المطار وتنظيم العمل المالي والمحاسبي يكون من قبل شركة إقليمية، ودور الحكومة هو بصفة مراقب ولها حصة معينة من الأرباح فقط.

ثالثاً: خدمات المطار

تتميز المطارات بكونها مؤسسات متعددة المنتجات^٤ multiproduct enterprises، حيث تقدم المطارات تشكيلة متنوعة من الخدمات التي تحمل مستخدمها رسومها، والتي تشمل على خدمات ممرات الهبوط وأماكن وقوف الطائرات وممرات الانتقال من وإلى الطائرة ومباني الركاب والأمن والخدمات الأخرى. ويكون هذا التجميع المتعدد والمتنوع من الأنشطة نظاماً معقداً يلبي شريحة واسعة من الاحتياجات المرتبطة بحركة الأفراد والبضائع عبر العالم. ويمكن تصنيف وظائف المطار بعدة طرق منها، على سبيل المثال، ما يلي:

- الإدارة والمالية.
- تشغيل تسهيلات وخدمات المطار.
- الهندسة وأعمال الإنشاء والصيانة.
- التسويق والعلاقات العامة.
- الخدمات الأرضية.
- عمليات الحركة الجوية.
- الأمن والهجرة والصحة والجمارك.

وكل من الوظائف أعلاه تتضمن مجموعة متنوعة ومتعددة من الأنشطة تتراوح بين الأنشطة الجوية التي تركز على إدارة الحركة الجوية وحركة المسافرين والبضائع والأنشطة الأرضية التي ترتبط بالعمليات والخدمات التجارية المقدمة على أرض المطار، وقد أوردت منظمة ICAW مجموعة من الخدمات والأنشطة التي لا بد أن تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل مشغلي المطارات وهي^٥:

- الخدمات والتجهيزات اللازمة للاقتراب والهبوط والإقلاع
- مباني المطار وأماكن وقوف الطائرات والحظائر وغيرها من التجهيزات والخدمات المقدمة لمشغلي الطائرات
- إجراءات ومعدات وتجهيزات موظفي الأمن

^٣ وثيقة الايكاو ٩٥٦٢.

^٤ Privatization and Regulation of Transport Infrastructure, 2000, p.51.

^٥ وثيقة الايكاو ٩٥٦٢.

^٦ وثيقة الايكاو ٩٠٨٢.

- أماكن الجهات الأخرى غير مشغلي الطائرات كأماكن المحلات التجارية والفنادق والمطاعم ومقدمي خدمات النقل الأرضي والبنوك والأماكن المخصصة للنشاطات الحكومية والجمارك والصحة... الخ
 - إجراءات التخفيف من حدة الضوضاء ومنعها
 - إدارة الحركة الجوية
 - نظم الاتصالات والملاحة والاستطلاع
 - خدمات الأرصاد الجوية وخدمات جوية فرعية أخرى
- إن الأنشطة المتعددة والمتنوعة للمطار والمرتبطة بتلبية احتياجات ورغبات مستخدميها ومنتفعين متنوعين ، يخلق نظاماً معقداً للمطار يتميز بتنوع وتعدد التكاليف والنفقات اللازمة لتوفير تلك الخدمات والقيام بتلك الأنشطة، كما يتميز بتنوع مصادر الإيرادات التي يمكن اكتسابها من تلك الأنشطة والخدمات، وذلك بالضرورة يتطلب استخدام نظام محاسبي متميز يتلاءم والتنوع والتعدد الذي ينفرد به المطار.
- المبحث الثالث: النظام المحاسبي للمطار
- يستعرض المبحث الحالي الوظائف الرئيسية للمحاسبة بشكل عام، والنظام المحاسبي في المطار بشكل خاص

أولاً: الوظائف المحاسبية

تعرف المحاسبة عموماً على إنها نظام يهدف إلى تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية حول الوحدات الاقتصادية والخدمية، بحيث تكون تلك المعلومات ذات فائدة في عملية اتخاذ القرارات للعديد من الجهات أو الفئات ذات العلاقة بتلك الوحدات.

ولتحقيق ذلك الهدف ، تقوم المحاسبة باستخدام مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والقواعد لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات المالية وتوصيلها على شكل تقارير مالية (محاسبية) إلى مستعملي تلك التقارير. وبعبارة أخرى ووفقاً لتعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فإن المحاسبة عبارة عن عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات^٧، ويمكن تلخيص العمليات المحاسبية في وظيفتين رئيسيتين هما : وظيفة القياس المحاسبي ووظيفة الاتصال المحاسبي^٨.

أ) القياس المحاسبي

يشير لفظ القياس measurement عموماً إلى قرن (تخصيص) أرقام (أعداد) لأشياء أو أحداث طبقاً لمقاييس ومعايير معينة، والقياس المحاسبي كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة، أي إن مجال القياس المحاسبي ينصب على قياس موارد واستخدامات الأموال لأي وحدة محاسبية، وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات جديدة، تشكل مجموعها الثروة الخاصة بالوحدة الاقتصادية^٩.

وخلال هذه المرحلة ينبغي تحديد الإجراءات المتعلقة بتقدير الإيرادات والمصاريف، وتوزيع المصاريف غير المباشرة لمركز الكلفة الأولية في المطار، وتحديد أسس احتساب التكاليف لأغراض فرض رسوم استعمال الطائرات. الخ، كذلك في هذه المرحلة يتم تحديد الأسس المحاسبية المعتمدة لاستخدامها في قياس العمليات المالية للمطار وعلى اختلاف تنظيماتها الحكومية أم الخاصة . فمن خلال وظيفة القياس المحاسبي يمكن توفير مقاييس كمية (مالية) عن الأصول المستخدمة في إدارة الأنشطة وتقديم الخدمات المتعددة للمطار، وكذلك الخصوم

^٧ American Accounting Association, a statement of Basic Accounting Theory, 1966, p.1

^٨ نظرية المحاسبة، د.كمال عبدالعزيز النقيب، ط ١، ٢٠٠٤.

^٩ نظرية المحاسبة، د.كمال عبدالعزيز النقيب، ط ١، ٢٠٠٤، ص: ٣٢٨.

والالتزامات المترتبة عن تلك الاستخدامات والتغيرات التي تطرأ عليها، ووظيفة القياس تمثل المرحلة الأولى من عملية ترجمة أعمال وأنشطة المطار إلى معلومات مالية يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة لنوعي العلاقة.

ب) الاتصال المحاسبي

وهي المرحلة التالية في لغة الأعمال (المحاسبة) والوظيفة الرئيسية المكملة لها، فالهدف الأصلي للمحاسبة هو توصيل معلومات عن نتائج الأعمال والوضع المالي للمؤسسة إلى ذوي العلاقة، وتتمثل وظيفة الاتصال المحاسبي بعملية إعداد التقارير المالية وتوصيلها (عرضها أو نشرها) إلى مستعملي تلك التقارير، والتي تكون ذات فائدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وحسب مصالح كل مستعمل واحتياجاته.

والتقارير المحاسبية بعامة وللمطار بخاصة، تكون على نوعين تقارير داخلية لاستخدامات إدارة المطار والقائمين على التنظيم مثل الموازنات التخطيطية والتقارير الكفوية، وتقارير خارجية لاستخدامات الأطراف ممن هم خارج المؤسسة كحملة الأسهم والمقرضين والمستثمرين ونقابات العمال والجهات الضريبية والتشريعية الحكومية والجمهور عامة.

ثانياً: النظام المحاسبي للمطار

يشير النظام المحاسبي للمطار إلى النظام المستخدم لتسجيل الإيرادات والمصروفات، ثم تلخيصها لتقديم صورة شاملة عن المركز المالي لتقديم خدمات المطار، ويعتمد مدى التشعب والتفصيل في النظام المحاسبي المطبق على مدى التفاصيل المطلوبة وعلى حجم المطار المعني، غير أنه يجب منذ البداية التأكد أن جميع الإجراءات المحاسبية المطبقة تتوافق والقواعد المحاسبية أو القواعد أو المعايير أو المواثيق، ويجب التركيز أيضاً على أهمية المراقبة الداخلية الجيدة والتدقيق الخارجي الجيد للحسابات.

أ) الأسس المحاسبية المستخدمة في المطارات

تعتمد الأسس المحاسبية المستخدمة في المطارات على نظام الملكية والإدارة المتبع في مؤسسة المطار، والذي ذكر قبل قليل، فبالنسبة للمطارات التي تكون ضمن الملكية العامة الكاملة للدولة، فإنه يطبق فيها النظام المحاسبي الحكومي^١، وتكون مجموعة السجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة في المطار هي ذاتها المستخدمة في الدوائر الحكومية الخدمية الأخرى، فهناك سجل اليومية العامة محاسبة/٨٦ وتسجل فيه كافة العمليات المالية التي تجري في المطار مهما كان نوعها، وذلك بموجب مستندات الصرف ومستندات القبض ومستندات القيد، و سجل أستاذ مصروفات الموازنة (سجل التخصيصات) محاسبة/٢ الذي يستخدم لترحيل مصروفات الموازنة التي سبق تسجيلها في سجل اليومية العامة (محاسبة/٨٦)، فضلاً عن الدفاتر والسجلات المحاسبية المساعدة كجدول المصروفات النهائية، وجدول الإيرادات النهائية، وسجل مطابقة الحساب الجاري مع البنك... الخ، وميزان المراجعة الذي يتم إعداده بصورة شهرية وسنوية.

أما بالنسبة للمطارات التي تكون منشأتها وإدارتها تابعة لهيئة أو شركة مستقلة عن الحكومة كما في النموذج الثالث للملكية يلاحظ إن مبادئ ومفاهيم وإجراءات المحاسبة المالية^{١١} هي السائدة في عملية تنظيم العمل المالي والمحاسبي لأنشطة المطار وخدماته. فتحقيق الربح هو الهدف الرئيس بالنسبة للشركة المالكة لمنشآت المطار والخدمات والأنشطة المرتبطة به، وذلك بالضرورة يتطلب تبني مفاهيم الربحية والمقابلة وتطبيق إجراءات وقواعد فنية تتعلق بأساس الاستحقاق والكلفة التاريخية... الخ لتسجيل العمليات المالية وعرضها للأطراف ذات العلاقة، التي هي أطراف تختلف بالتأكيد عن النموذجين السابقين. فهنا تظهر فئة المساهمين والمستثمرين والمقرضين كفئات رئيسة ذات مصالح معينة ومتعددة بمؤسسة المطار.

^١ وهو ما يعبر عنه ب"نظام المحاسبة على أساس السداد الفعلي (الأساس النقدي).

^{١١} وهو ما يعبر عنه ب"نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق"

وفيما يتعلق بالدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة ، فتظهر لنا دفاتر اليومية بأنواعها المتاحة ، وسجلات الأستاذ الرئيسة والفرعية وميزان المراجعة، ليتم تلخيص المعلومات وعرضها في القوائم المالية الأربعة الرئيسة وهي الميزانية العمومية التي تظهر المركز (الوضع) المالي لشركة المطار في لحظة معينة وما يرتبط به من مقاييس أساسية كالربحية والسيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات وتسديد الديون، وقائمة الأرباح والخسائر التي تظهر نتيجة العمليات المالية لأنشطة المطار خلال فترة معينة، ويتطلب ذلك المقابلة الدقيقة لإيرادات الفترة بمصاريف الفترة لتحديد صافي الربح (أو الخسارة)، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة التغير في المركز المالي.

ومهما كان نوع الإطار (الهيكل) التنظيمي للمطار، فينبغي أن يلي نظام المحاسبة للمطار اهتمامات مجموعة من الأطراف المعنية، وكحد أدنى، ينبغي توفير معلومات أساسية لتقييم السلامة المالية للمطار، وتبرير الرسوم المفروضة على المنتفعين به، وتقييم أداء المطار بمرور الوقت، وعند تحديد نظام المحاسبة للمطار، من المفيد الإقرار باحتياجات مختلف الجهات المعنية.

(ب) تصنيف الإيرادات والتكاليف المعتمدة :

إن تعدد الأنشطة والخدمات المقدمة في المطار تعني تعدد أنواع الإيرادات المكتسبة وأيضا التكاليف التي يمكن تحميلها على الفترة المالية. وعليه تصنف الإيرادات بحسب علاقتها بأنشطة وخدمات المطار إلى إيرادات متعلقة بأنشطة الطيران^{١٢}، وإيرادات غير متعلقة بنشاط الطيران^{١٣} no aeronautical، — أي إيرادات يحققها المطار من خلال التدابير التجارية المختلفة المتعلقة بمنح حقوق الامتياز، واستئجار أو تأجير المباني والأراضي، وعمليات المناطق الحرة، حتى وان كانت مثل هذه التدابير تنطبق في الواقع على نشاطات يمكن اعتبارها ذات طابع متعلق بالطيران (على سبيل المثال حقوق الامتياز الممنوحة لشركات البترول لتموين الطائرات بالوقود والزيوت، وتأجير مساحات بمبنى المطار أو تأجير مبان للناقلين الجويين). ويتبع أيضا هذا البند الإيرادات الإجمالية، مطروحا منها ضريبة المبيعات أو الضرائب الأخرى، التي تحققها المحلات التجارية أو الخدمات التي يقوم المطار بتشغيلها. كما إن لحجم المطار علاقة مباشرة وواضحة ومصادر الإيرادات المتولدة من خدمات المطار، فالمطارات كبيرة الحجم أكثر قدرة من المطارات متوسطة وصغيرة الحجم على استغلال واستثمار الأنشطة التجارية وبالتالي الحصول على مصادر أكثر تنوعاً للإيرادات، وبالمقابل نجد إن المطارات صغيرة الحجم تعتمد بصورة كلية تقريبا على الإيرادات المتعلقة بأنشطة الطيران فحسب.

أما تكاليف المطار فتصنف على نوعين، أولهما التكاليف المرتبطة بمباني محطة (منشآت) المطار وهي تكاليف تعتمد على تدفق المسافرين إلى المطار، وثانيهما التكاليف المرتبطة بنظام المدرج (الممر) في المطار والتي تحدد استنادا إلى عدد الطائرات القادمة من وإلى المطار .

فنياً يعتمد توييب الإيرادات والتكاليف المرتبطة بأنشطة المطار وخدماته، يعتمد على الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي المطبق، وكما مر سلفاً فهناك النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي.

فتصنيف الإيرادات والتكاليف لأنشطة المطار على وفق النظام المحاسبي الحكومي يعتمد على التوييب الجديد لجدول الإيرادات والمصاريف وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS الذي يتبنى توييباً جديداً للمصروفات العامة ، فالتصنيف القديم للمصروفات كان يتم على أساس تقسيمها على تسعة فصول، أما التصنيف الجديد فيقسم المصروفات العامة على سبعة فصول^{١٤}.

^{١٢} سنتعرض لها بالتفصيل لاحقاً

^{١٣} Privatization and Regulation of Transport Infrastructure, 2000 p:53.

^{١٤} يقسم التصنيف الجديد للمصروفات العامة على سبعة فصول هي كالآتي: الفصل الأول: تعويضات العاملين (هي المكافآت النقدية أو العينية المستحقة الدفع للمستخدم مقابل عمل أداة إضافة إلى الأجور والرواتب) الفصل الثاني: شراء السلع والخدمات (هو القيمة الكلية لسلع وخدمات اشتراها قطاع الحكومة العامة للاستخدام في العملية الإنتاجية أو اقتناها لإعادة بيعها).

الفصل الثالث: تكلفة التمويل هي مصروفات تنشأ على المدين مقابل استخدام أموال وحدة أخرى. الفصل الرابع: الإعانات هي تحويلات جارية تدفعها وحدات حكومية إلى شركات أو مشروعات

إن مصروفات الموازنة التي تتعامل بها السلطة المدنية للمطار باعتبارها دائرة حكومية خدمية، تشمل بالإضافة إلى المصاريف الاعتيادية النفقات الرأسمالية (شراء الموجودات الثابتة) ونفقات شراء المستلزمات السلعية (البضاعة والمواد واللوازم) التي تحتاجها الدائرة الحكومية لتنفيذ أعمالها اليومية وهي تقفل في نهاية السنة المالية في الحساب الختامي للدولة وبشكل عام فإن تسجيل المصروفات في المحاسبة الحكومية لا يختلف عن طريقة تسجيلها في المحاسبة التجارية، ففي كلا النوعين تجعل المصروفات مدينة أما الجهة الدائنة في المحاسبة الحكومية فتكون حساب البنك دائماً، وذلك لأن كافة مدفوعات الدوائر الحكومية في العراق تتم عن طريق البنك، وبناءً على ذلك فإن تسجيل قيود المصروفات في سجلات الدائرة الحكومية يكون بجعل رقم المستوى الرئيسي والفرعي الذي صرف عليه المبلغ لدينا وحساب البنك دائناً كما يلي:

XX إلى حـ / البنك

////////////////////

دفع المبلغ عن شراء أثاث بموجب مستند الصرف المرقم... والمؤرخ... والصك المرقم... والمؤرخ....

وكذا بالنسبة للإيرادات فهي تتكون وفق التصنيف الجديد GFS من ثلاثة فصول رئيسية هي:

● الفصل الأول: الضرائب والتحويلات الإلزامية الأخرى التي تقرضها الوحدات الحكومية.

● الفصل الثاني: المنح والتحويلات الطوعية المتلقاة من وحدات أخرى.

● الفصل الثالث: الإيرادات الأخرى التي تشمل علي:

○ بيع السلع والخدمات.

○ دخل الملكية المستمر من ملكية الأصول.

إن غالبية الإيرادات التي تقبضها إدارة المطار بصفتها دائرة حكومية تأتي من مصادر الضرائب والرسوم وأجور الخدمات المقدمة من قبلها إلى المواطنين وهي تتكون من^{١٥}:

١. الضريبة على دخول منتسبي القطاع العام .

٢. رسوم الطوايح المالية

٣. رسوم تصديق الكفالات

٤. رسوم منح إجازات الطيران

٥. إيراد رسوم الهويات

٦. رسوم المسافرين بالطائرات

٧. إيجار مباني سكنية

٨. إيجار مطاعم وحوانيت

٩. إيجار محلات وأسواق

١٠. إيجار مسققات ومخازن

١١. إيجار قاعات ومرافق خدمية

١٢. إيجار أراضي غير زراعية

١٣. أجور هبوط وإيواء

١٤. إيراد دور صالات الاستراحة

الفصل الخامس: المنح وهي تحويلات غير إجبارية نقداً أو عينياً تدفع لوحدة أخرى من وحدات الحكومة العامة أو المنظمات الدولية ويصنف فيها:

الفصل السادس: المنافع الاجتماعية هي تحويلات جارية إلى الأسر لتلبية الاحتياجات الناشئة عن أحداث مثل المرض أو البطالة أو التقاعد أو أي ظروف أسرية.

الفصل السابع: المصروفات الأخرى تشمل جميع معاملات المصروفات غير المصنفة في مكان آخر.

^{١٥} المصدر: جدول الإيرادات العامة وفق التبيويب الجديد لنظام إحصاءات مالية الحكومة GFS، وزارة المالية، ٢٠٠٨.

١٥. أجور خدمات الإعلانات

١٦. غرامات إدارية

١٧. إيرادات متنوعة

أما فيما يتعلق بتبويب الإيرادات والمصروفات في النظام المحاسبي المالي فهو يتبنى نظام ومبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً GAAP ، وقد أعد مشغلو المطارات أنواعاً مختلفة من أساليب تخصيص التكاليف ونظم فرض الرسوم وذلك على وفق المتطلبات التنظيمية والاحتياجات التجارية والظروف المحددة ، وهي في أغلبها تتسق أيضاً مع النظم والمبادئ المنصوص عليها في وثيقة سياسات الإيكاو^{١٦} بشأن رسوم الطائرات وخدمات الملاحة الجوية. ويتضمن الحد الأدنى من بيانات المصروفات الآتي:

العمليات والصيانة:
تكاليف الموظفين
الإمدادات
الخدمات – بالتعاقد
المصروفات الإدارية العامة
التكاليف غير الرأسمالية الأخرى
التكاليف الرأسمالية:
استهلاك الأصول و/أو إهلاك الديون
الفوائد
تكاليف رأسمالية أخرى
مجموع المصروفات

أما بنود الإيرادات التي تعتبر ضرورية لتلبية احتياجات الإدارة العليا في أي مطار، فهي بالشكل الذي تظهر به في بيان الإيرادات والمصروفات^{١٧}:

^{١٦} المنظمة الدولية للطيران المدني او (إيكاو - ICAO) تأسست في ٤ أبريل ١٩٤٧ هي إحدى منظمات الأمم المتحدة، يقع مقر المنظمة الرئيسي في القسم الدولي في مدينة مونتريال الكندية. مهمتها هي تطوير اسس او تقنيات الملاحة الجوية والتخطيط لها. والعمل على تطوير صناعة النقل الجوي لضمان امنها وسلامتها و نموها. ICAO هو رمز لجميع المطارات حول العالم ويتكون من اربعة حروف إنجليزية ، الرمز اختصار لـ المنظمة الدولية للطيران المدني (International Civil Aviation Organization). تقوم المنظمة بتنظيم عمليات الملاحة بين الدول وعمليات عبور الحدود وتسهيلها ومنع المخالفات وهي التي تعرف وتضع انظمة التحقيق في الحوادث الجوية.

^{١٧} وثيقة الإيكاو ٩٥٦٢

الإيرادات من عمليات الحركة الجوية:	رسوم الهبوط (بما في ذلك رسوم الإضاءة ومراقبة المطار والاقتراب)
رسوم خدمة الركاب	رسوم البضائع
رسوم ساحات وقوف الطائرات والإيواء	رسوم الأمن
الرسوم المرتبطة بضوضاء الطائرة	الرسوم الأخرى على عمليات الحركة الجوية
مجموع الإيرادات من عمليات الحركة الجوية	الإيرادات من رسم الخدمات الأرضية
الإيرادات من الأنشطة غير المتعلقة بالطيران:	وقود الطائرات وعقود حقوق الامتياز الممنوحة لشركات البترول للعمل بالمطار (بما في ذلك رسوم تموين الطائرات العابرة بالوقود)
المطاعم، والحانات، والكافيتريات، وخدمات التموين	محلات السوق الحرة
رسوم انتظار السيارات عقود حقوق الامتياز الأخرى والأنشطة التجارية الأخرى التي يديرها المطار لحسابه....	عقود الإيجار
الإيرادات الأخرى من الأنشطة غير المتعلقة بالطيران	مجموع الإيرادات من الأنشطة غير المتعلقة بالطيران
الإيرادات من المصارف والإيرادات من استثمار الأموال	المنح والإعانات
الإيرادات الأخرى	مجموع الإيرادات

ج) سياسة الإيكاو بشأن رسوم المطارات

تحتوي سياسات الإيكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية على توصيات واستنتاجات المجلس الناتجة عن الدراسة المستمرة التي تقوم بها المنظمة لتلك الرسوم، وذلك بالعلاقة الى الوضع الاقتصادي للمطارات وخدمات الملاحة الجوية المقدمة للطيران المدني الدولي . وهذه السياسات، التي يجب أن تسترشد الدول المتعاقدة بها، تأخذ بعين الاعتبار التوصيات الصادرة عن مؤتمر اقتصاديات المطارات وخدمات الملاحة الجوية، الذي عقد في مونتريال من ١٩ إلى ٢٨ يونيو ٢٠٠٠، وينبع التزام الإيكاو في مجال رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية أساساً من المادة ١٥ بعنوان رسوم المطارات والرسوم المشابهة ، في اتفاقية الطيران المدني الدولي . وذكر هذا الالتزام في البيان الموحد بسياسات الإيكاو الثابتة في مجال النقل الجوي .ومن المبادئ المنصوص عليها في وثيقة سياسات الإيكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية^{١٨} :

- مبدأ ارتباط التكاليف بالرسوم عند تحديد الرسوم،
 - وعدم التمييز في تطبيق الرسوم،
 - وتوخي الشفافية في أساس التكلفة لاحتساب الرسوم، والتشاور مع المنتفعين،
 - وعدم تبادل الإعانات بين الخدمات.
- ويؤيد المجلس تطبيق مبادئ أفضل الممارسات التجارية للمطارات وخدمات الملاحة الجوية بغرض تعزيز الشفافية

^{١٨} سياسات الإيكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية، الطبعة الثامنة - ٢٠٠٩، منظمة الطيران المدني.

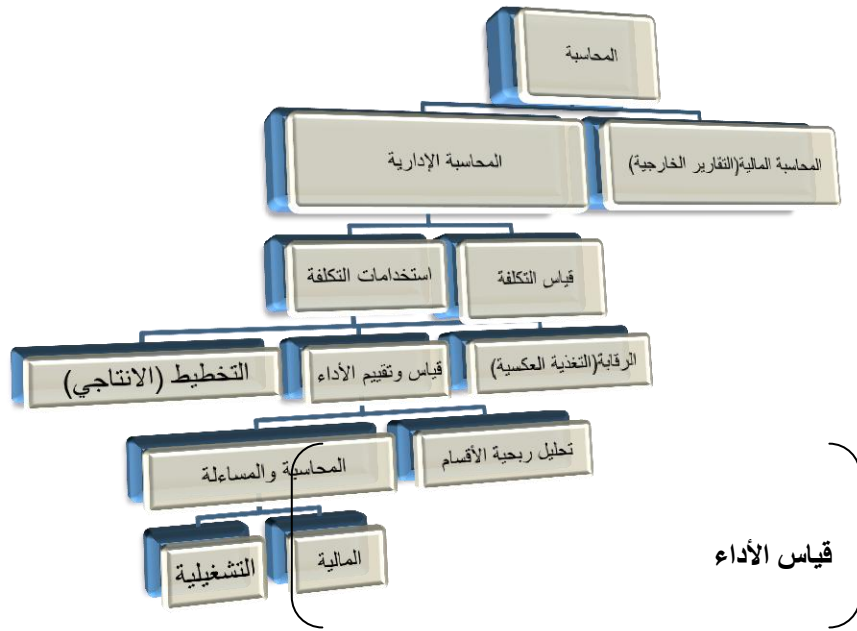
والكفاءة وفعالية التكاليف في تقديم نوعية ملائمة من الخدمات .
(د) دور المحاسبة الإدارية في تحديد رسوم استعمال المطارات
 ان تحديد رسوم استعمال المطارات ،يتطلب بالدرجة الأساس تحديد التكاليف المتنوعة والمتعددة للأنشطة والخدمات المقدمة في المطار كما يتطلب الأمر تصنيف تلك التكاليف وتحليلها بدقة ومن ثم استخدامها كأساس لفرض الرسوم. ولقياس واستخدام بيانات الكلفة يكون التركيز على المحاسبة الإدارية وليس المحاسبة المالية، فالأخيرة توجه تقاريرها إلى جهات خارجية كالمساهمين والمقرضين والمستثمرين والجهات الحكومية، وهي تقارير إلزامية تعد على أساس معايير صادرة من جهات رسمية وتشريعية وهي تتبع قواعد ومبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً. تضم المحاسبة الإدارية مجالين واسعين: أولهما قياس التكاليف ، وثانيهما استخدام بيانات التكلفة في اتخاذ القرارات، ومن خلال هذين المجالين تعمل المحاسبة الإدارية على تكامل نظم المعلومات مع عملية قياس وتقييم الأداء والتخطيط الاستراتيجي، وتبدأ عملية قياس التكاليف وإدارتها بجمع بيانات الكلفة من مصادرها المالية والتشغيلية، وتحديد التكاليف يعتمد على كيفية الاستخدام الإداري للبيانات والذي يعبر بدوره عن المشاكل والحالات المختلفة التي تواجهها الإدارة وتحتاج فيها إلى بيانات دقيقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات. وهي المجال الثاني للمحاسبة الإدارية وهناك ثلاثة مجالات أساسية يتم فيها استخدام بيانات الكلفة وهي:

(١) الرقابة

(٢) قياس وتقييم الأداء

(٣) التخطيط الإنتاجي

ونلاحظ من ذلك إن قياس وتقييم الأداء يعتمد أساساً على بيانات الكلفة ومدى صحتها ودقتها. ويبين ذلك الدور المهم للمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية التي تكون ملائمة لاستخدامها في مجال قياس وتقييم الأداء. ويبين الشكل أدناه العلاقة المترابطة بين المحاسبة الإدارية وعملية قياس وتقييم الأداء^{١٩}

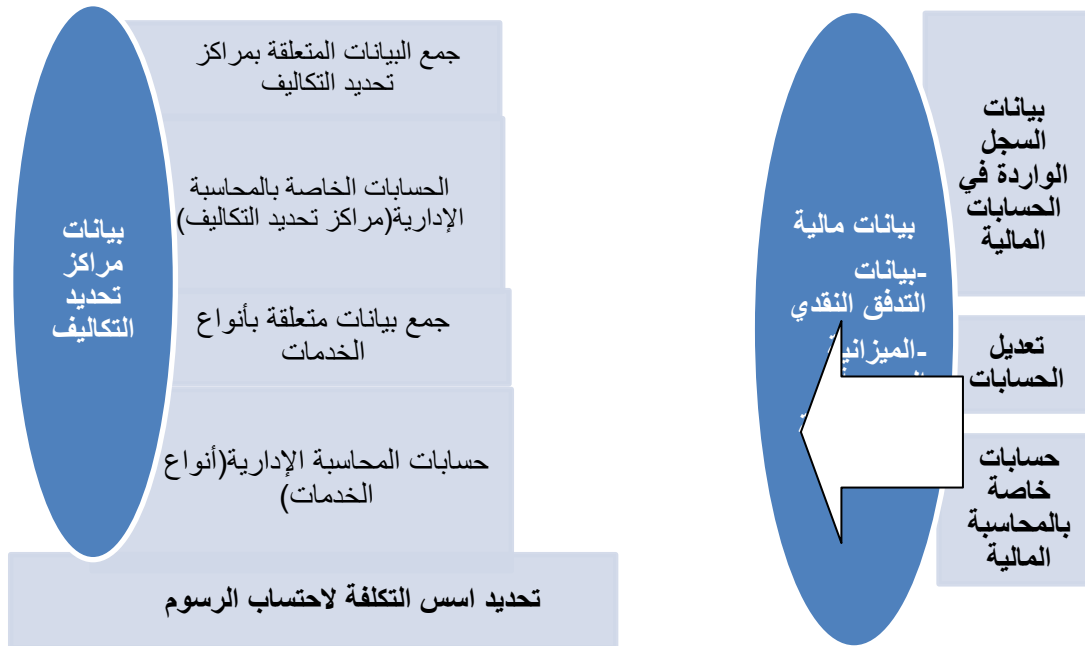


^{١٩} المصدر: "A Management Accounting Framework" By Gray Cokings, 2001 بتصرف.

هـ) تحديد أسس التكلفة لأغراض فرض رسوم استعمال المطارات قبل تحديد أسس التكلفة، ينبغي أن يكون نظام محاسبة التكاليف أيضا قادرا على إصدار بيانات مراكز تحديد التكاليف تساعد إدارة المطار على رصد النشاط الذي يمارسه المطار وفقا لوظائف مختلفة. وبما أن معظم تكاليف المطار ثابتة – بصرف النظر عن عدد حركات الطائرات اليومية في المطار – فإن القدرة على النظر في التكاليف من جانب مراكز تحديد التكاليف يسمح لإدارة المطار برصد ومراقبة التكاليف عند تكبدها. وستشكل كيفية إنشاء مراكز لتحديد التكاليف في المطار مهمة لعدة متغيرات بما فيها حجم المطار والهيكل التنظيمي. وكقاعدة عامة، من المفيد أن تعكس مراكز تحديد التكاليف السلسلة الإدارية للقيادة داخل المطار. ويمكن أن تتضمن مراكز تحديد التكاليف ما يلي:

- الإدارة والمالية.
- صيانة منطقة التحركات المراقبة.
- المصنع المركزي للتدفئة والتبريد.
- شؤون المجتمعات المحلية.
- خدمة الإنقاذ ومكافحة الحرائق.
- المرآب.
- إدارة المنطقة المفتوحة للجمهور.
- التسويق.
- السباكة والأمور الميكانيكية والكهربائية.
- الأمن.
- إدارة مباني الركاب.

إن التكلفة التي يتعين اقتسامها هي التكلفة الكاملة لإتاحة المطار وخدماته الفرعية الضرورية، بما في ذلك احتساب مبالغ ملائمة لتكلفة رأس المال واستهلاك الأصول، فضلا عن تكلفة الصيانة والتشغيل ومصاريف التنظيم والإدارة، ولكن مع الأخذ في الاعتبار جميع إيرادات عمليات الطيران بالإضافة إلى المساهمات من الإيرادات الأخرى التي يحققها مشغلو المطار من تشغيله. ويلخص الشكل ادناه المحاسبة وعملية تحديد التكاليف^{٢٠}



^{٢٠} الشكل من اعداد الباحثان.

في العادة، بمجرد تحديد التكاليف المنسوبة إلى الحركة الجوية للطيران المدني، فإنها تخصص ضمن أسس التكاليف لاحتساب الرسوم الفردية. وعلى هذا النحو، يستمد كل رسم من أساس محدد للتكاليف. وظهر في السنوات الأخيرة نهج مختلف يستخدم بموجبه مشغلو المطارات أساساً موحداً للتكاليف أو عدد قليلاً من أسس التكاليف في مختلف أغراض الرسوم بدلاً من تحديد أسس مختلفة للتكاليف فيما يخص كل نوع من أنواع الرسوم.

إن مختلف الرسوم الفردية على الحركة الجوية سوف يعتمد على عدد أنواع تلك الرسوم التي يفرضها المطار. وبالتالي، فكلما قل عدد الرسوم اتسع نطاق أساس التكلفة لاحتساب كل واحد منها. وعلى سبيل المثال، يمكن لأساس التكاليف لاحتساب رسوم الهبوط أن يشمل تكاليف المدارج وممرات السير، وما يرتبط من إضاءة ومواقف الطائرات، وخدمات إطفاء الحرائق والإسعاف، ومراقبة الحركة الجوية، وخدمات الأرصاد الجوية، والمرافق والخدمات المستخدمة للدخول براً إلى المطار.

أما فكرة استخدام أساس موحداً للتكاليف لكي تشمل سلة الرسوم فتطرح مسألة المستوى الملائم النظر في مبدأ

ارتباط التكاليف بالرسوم. وإذا كان ينبغي تطبيق مبدأ ارتباط التكاليف بالرسوم على إحدى المطارات بمستوى يختلف عما هو متبع حالياً، فيمكن لمشغل المطار أن يحدد مجموعة من أسس التكاليف بالنسبة لمختلف أغراض الرسوم. ومن شأن ذلك أن يزود مشغلي المطارات، لاسيما المطارات الصغيرة والمتوسطة، بأداة لتعديل الرسوم التي تغطيها أسس التكاليف لدعم التطوير المنشود لمطاراتها. ولتيسير إتباع نهج تجاري صرف عند تحديد رسوم المطارات وتبسيط نظام فرض الرسوم، يجوز للدول أن تنظر في رفع المستوى الذي يتحدد معه ارتباط التكاليف بالرسوم فيما يخص مطار من المطارات.

ويمكن أن تثير هذه المرونة الإضافية بدورها شواغل إزاء الشفافية والتمييز في تطبيق الرسوم. ومن ثم ينبغي أن تكون هذه المرونة مصحوبة بضمانات ملائمة من قبيل وضع قيود على تطبيق أسس موسعة للتكاليف على المطارات مع خدمات متجانسة يستخدمها منتفعون متجانسون، وإجراء التشاور، وكذلك إبرام قدر الإمكان اتفاقات مع المنتفعين قبل اتخاذ أي قرار بشأن تنفيذها. ويوضح الجدول التالي أنواع الخدمات الممكن تقديمها من قبل المطارات والبرادات والمصاريف ومراكز تحديد التكاليف المرتبطة بها:

نوع الخدمة	رسوم المطار ذات الصلة	مراكز تحديد التكاليف (المساعدة)
منطقة التحركات المراقبة	رسوم الهبوط رسوم وقوف الطائرة	صيانة منطقة التحركات المراقبة خدمة الإنقاذ ومكافحة الحرائق المرآب الأمن خدمة الملاحة الجوية
إجراءات تسجيل الركاب	رسوم خدمة الركاب الأمن	صيانة مباني الركاب رسوم الأمن مصنع التدفئة معلومات الطيران
حقوق الامتياز	استئجار المساحة نسبة دوران الموظفين	صيانة مباني الركاب الأمن مصنع التدفئة التسويق
استئجار الممتلكات	استئجار المساحة استرداد المرافق رسوم الصيانة	مصنع للتدفئة الأمن صيانة منطقة التحركات المراقبة صيانة الخدمات الأرضية

(و) أسس التكلفة المستخدمة في المطارات المدنية العراقية
تخضع أسس تحديد التكلفة والأجور في المطارات المدنية العراقية إلى نظام الأجور في المطارات المدنية رقم (٥) لسنة ٢٠٠٨^{٢١}، وفيه اثني عشر فصلاً^{٢٢}، تتناول أهم مصادر الأجور (الإيرادات) التي يتم استيفائها في المطارات المدنية وهي:

١. الخدمات
٢. أجور هبوط الطائرات
٣. أجور الانتظار والمبيت
٤. أجور الإعلانات
٥. أجور استخدام الصالات
٦. أجور نصب الأجهزة المبرقة والاتصالات البرقية
٧. إيجار الأبنية والأراضي
٨. أثمان المطبوعات والهويات
٩. أجور الحافلات
١٠. أجور خدمات الحراسة والتفتيش.
١١. الإعفاءات
١٢. أحكام عامة وختامية

فالفصل الأول يتعلق بتحديد الخدمات والأنشطة التي يتم توفيرها وتقديمها في المطار وبالتالي استيفاء الأجور والأثمان لقاءها، والأنشطة المرتبطة باستعمال المطارات المدنية العراقية هي:

١. استعمال الطائرات العراقية
٢. العبور فوق الأراضي العراقية والخدمات الملاحية
٣. أجور الانتظار والمبيت
٤. وضع الإعلانات في المطارات
٥. استخدام الصالات في المطارات
٦. نصب الأجهزة المبرقة والاتصالات البرقية
٧. استخدام الأبنية والأراضي
٨. أثمان المطبوعات والهويات
٩. تشغيل الحافلات وسيارات الأجرة
١٠. خدمات الحراسة والتفتيش

أما الفصل الثاني فيتعلق بتحديد أجور هبوط الطائرات، وتتراوح هذه الأجور ما بين ٣٥٠ دولار أمريكي و ٣١٥٠ دولار أمريكي. وتستوفى هذه الأجور وفق نوع كل طائرة ووزنها في شهادة صلاحيتها للطيران.

أما الفصل الثالث فيتعلق بأجور الانتظار والمبيت، ويبدأ وقت الانتظار من إيقاف محركات الطائرة وينتهي عند تشغيلها لغرض الإقلاع، وتعد الساعتان الأوليتان أو جزء منها بعد هبوط الطائرة مجانية لغرض الانتظار، وتحتسب أجور الانتظار كالاتي: ١٥% من أجره الهبوط عن الساعتين التاليتين، ٢٥% من أجره الهبوط عن الأربع ساعات التالية للفترة المجانية، ٣٥% من أجره الهبوط عن الست ساعات التالية للفترة المجانية. والفصل الرابع يتعلق بتحديد أجور الإعلانات التي تحدد على أساس المساحة وكالاتي: مليون دينار سنوياً عن كل متر مربع أو جزء منه داخل أبنية المطار، ٥٠٠٠٠٠٠ دينار عن كل متر مربع خارج أبنية المطار، أما الفصل الخامس فيتعلق بأجور استخدام الصالات (التي تحدد أساساً إشغال الصالة بأكملها) ١٠٠٠٠٠٠ دينار

^{٢١} استناداً إلى أحكام البند ثالثاً من المادة ٨٠ من الدستور والمادة التاسعة والثلاثين بعد المئة من قانون الطيران المدني رقم ١٤٨ لسنة ١٩٧٤.

^{٢٢} الوقائع العراقية - العدد ٤١٠٠ في ١٥/١٢/٢٠٠٨.

عن كل صالة والفصل السادس يتعلق بأجور نصب الأجهزة المبرقة والاتصالات البرقية، والفصل السابع يتعلق بإيجار الأبنية والأراضي (٣٠٠\$ سنوياً على أساس المتر المربع الواحد للأماكن المسقفة داخل أبنية المطار) ١٥٠ \$ سنوياً للأماكن غير المسقفة والمخازن خارج أبنية المطار للشركات الأجنبية والعربية ، إيجار الأبنية والأراضي (٣٠٠٠٠٠\$ دينار سنوياً على أساس المتر المربع الواحد للأماكن المسقفة داخل أبنية المطار ومبلغ ١٥٠٠٠٠٠ دينار للأماكن غير المسقفة والمخازن خارج أبنية المطار) للشركات العراقية الخاصة، والفصل الثامن يتعلق بتحديد أثمان المطبوعات والهويات، والفصل التاسع يتعلق بتحديد أجور الحافلات، والفصل العاشر يتعلق بأجور خدمات الحراسة والتفتيش، والفصل الحادي عشر يتعلق بالإعفاءات التي تمنح لبعض الطائرات مثل طائرات هيئة الأمم المتحدة وطائرات البعثات الدبلوماسية المعتمدة. أما الفصل الثاني عشر والأخير فيتعلق بأحكام عامة.

(ز) التقارير المحاسبية للمطار

كما مر سابقاً فإنه ينبغي ان يكون النظام المحاسبي للمطار قادراً على تسجيل وتجميع وإعداد تقارير دورية تتضمن بيانات مالية حول الخدمات والأنشطة الرئيسية للمطار، بحيث تعرض هذه البيانات وصفاً دقيقاً وصادقاً للوضع والأداء الماليين للمطار، وفقاً لنظام محاسبي سليم لتعريف مختلف أنواع المصروفات والمتحصلات، وينطوي ذلك على إعداد حسابات منفردة، يبين كل منها نوع محدد من الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم والتدفقات النقدية، وتلزم المطارات التي تعمل كهيئات مستقلة، ويملكها إما القطاع الخاص أو العام، بتقديم البيانات المالية التالية:

- بيان المداخل (بيان الإيرادات والمصروفات)،
- والميزانية العمومية
- وبيان التدفقات النقدية.

ويشير بيان الدخل، إلى إيرادات ومصروفات المطار خلال فترة زمنية محددة كما ورد في الفقرة (ب)، و الميزانية العمومية ما هي إلا نبذة عن السلامة المالية للمطار في تاريخ معين، توضح قيمة الأصول والخصوم مقارنة بصافي القيمة أو الأسهم (بما في ذلك الأرباح المحتفظ بها). وسوف يعتمد عدد الحسابات الموضوعية في النظام المحاسبي لكل مطار على كمية التفاصيل المطلوبة، أي أنه كلما كان النظام جيداً، زاد عدد التقسيمات الفرعية لمختلف الحسابات. أما كشف التدفق النقدي فهو يساعد على قياس الأداء المالي للمطار من خلال إبراز القدرة على توفير التسهيلات والخدمات مع تحقيق ما يكفي من الأموال أو التدفقات النقدية لتغطية تدفقاته النقدية، بما في ذلك مدفوعات الفائدة على الاقتراض والمدفوعات المقدمة إلى المساهمين عند الضرورة. وهذه المعلومات لا ترد في بيان الإيرادات والمصروفات أو الميزانية العمومية، لأنه يتم إعدادها دائماً على أساس المحاسبة التراكمية، التي تعتمد مبدأً للمطابقة بين المداخل والالتزامات المتعلقة بالمصروفات في الفترة المعنية. وعادة ما يتحقق هذا من خلال تعديل التدفقات النقدية.

أما المجموعة الثانية من التقارير المالية للمطار فهي عبارة عن تقارير محاسبية تفصيلية معدة لأغراض داخلية وهي تقارير داخلية تعد لاستخدامات كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة المطار والقائمين على التنظيم كالمديرين بكافة مستوياتهم^{٢٣}، وهي تعرف أيضاً بتقارير المحاسبة الإدارية، والتي تهدف بالدرجة الأساس إلى توفير تقديرات معينة لما قد يحدث في المستقبل وتعتمد درجة نجاح تلك التقارير على أسلوب جمع البيانات المالية مثل التكاليف والإيرادات

^{٢٣} Ehow.co.ut, types of accounting reports

المخططة وغير المالية الكمية مثل حجم الإيرادات وحصص المنشأة من السوق كل ذلك يعتمد على درجة التأكد وكذلك الفترة التي يتم عنها إعداد التقارير^{٢٤}، ومخرجات نظام المحاسبة الإدارية في المطار بكونه أحد نظم المعلومات المحاسبية تتمثل في:

- تقارير كلفوية: وهي من التقارير التي تكتسب أهمية كبيرة خاصة في المطار لما لاحظناه من تعدد وتنوع التكاليف المحملة خلال الفترة، فضلا عن تعدد أنواع الأساليب المستخدمة لتحليل وتخصيص تلك التكاليف، ففي تقارير التكاليف يقوم المحاسب الإداري بحساب عناصر التكاليف للخدمات والأنشطة المقدمة في المطار، ويتم ذلك من خلال اخذ كل عناصر التكاليف الأساسية-المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية- بنظر الاعتبار، ويتم بعدها تقسيم إجمالي التكاليف على الخدمات والأنشطة في المطار، ومن خلال معرفة التكاليف وتحديدها بدقة يمكن للمدير اتخاذ قرارات بشأن التسعير والتخطيط ومراقبة هامش الربح. ويمكن إعداد تقارير التكاليف يوميا أو أسبوعيا أو شهريا، وكلما صغرت الفترة كلما كانت البيانات ذات فائدة فنجد أن تقارير التكاليف اليومية تكون أكثر إفادة في اتخاذ القرار عن تلك الأسبوعية أو الشهرية.
- وموازنات تخطيطية: حيث، تترك نوعية التخطيط أثرا كبيرا على نجاح نتائج إدارة المنظمة. وسوف تلبي إجراءات التخطيط الفعال والكفاء أيضا احتياجات المنتفعين والسلطة الإشرافية أو الجهات التنظيمية. وسوف تتضمن إجراءات التخطيط هذه إعداد خطة أعمال وميزانية. ولا تتوقف فعالية التخطيط على المشاركة الفعالة للإدارة العليا، بل وأيضا على الموظفين على جميع المستويات في المنظمة. ترمي خطة الأعمال إلى تحديد شروط البنية الأساسية والإجراءات التي ينبغي أن يتبعها المطار على مدى فترة الخطة لتحقيق استراتيجياتها على الأجل الطويل. ولذا، ينبغي أن تنص هذه الخطة على أهداف محددة تمكن من تحقيق الأغراض المتوخاة. وبالتالي، ينبغي أن تحدد الخطة بيئة الأعمال التي يتعين أن يشتغل من خلالها المطار وكذلك آثاره. وينبغي إيلاء الاهتمام إلى العوامل السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية والفنية، وكذلك التطورات الإقليمية والعالمية التي قد تكون لها آثار على المطار؛ كما أن هذه الخطة ستحتاج إلى تسليط الضوء على الفرضيات المستند إليها التي تؤثر بشكل خاص على نتائج الخطة المتوقعة. ويمكن تصنيف الأهداف المحددة إلى مستوى الخدمات وتكاليفها واسترداد التكاليف المرتبطة بذلك، مع توضيح الجهة المسؤولة عن تنفيذها. وسوف تحدد الخطة أيضا الأهداف الرئيسية التي يمكن أن يرصد على إثرها أداء المطار^{٢٥}.
- وتقارير أداء: تركز على المقارنة بين النتائج الفعلية للإيرادات والتكاليف والمبالغ المقدرة-المخططة-لهما، والفروق الناتجة يتم احتسابها وتحليلها لمعرفة أسبابها ومعالجتها، وعلى ضوء ذلك يتم تعديل الموازنات للفترات القادمة، وتقارير الأداء يمكن إعدادها شهريا أو فتريا الربع سنوية أو سنويا، وهي تساعد المدير على تقدير المستلزمات والاحتياجات المستقبلية اللازمة للخدمات والأنشطة.
- وتقارير أخرى مثل قائمة الدخل المخططة والموازنات التخطيطية التفصيلية وقوائم التدفقات النقدية المقدرة.

^{٢٤} المحاسبة الإدارية المتقدمة، د. أحمد حسين علي حسين، ٢٠٠٠، جامعة الاسكندرية، مصر.
^{٢٥} وثيقة الايكوا ٩٥٦٢

المبحث الرابع: قياس أداء المطار

أولاً: أهمية قياس الأداء

تشكل مقاييس الأداء والإنتاجية أدوات إدارية مالية مهمة بالنسبة لمديري المطارات والجهات المنظمة والمنتفعين. وقد أصبح التقييم المالي لأداء المطار مهما بصورة متزايدة لمديري المطارات بسبب المشاكل والأزمات المالية العالمية، فهو يسمح للمديرين بالتخطيط بكفاءة-قدر الامكان- للموارد المالية والاستثمارات الراسمالية^{٢٦}. وتستخدم المطارات عموماً موارد كبيرة في عملياتها اليومية. ويمكن أن ينجم عن القصور في الأداء تكاليف كبيرة إضافية بالنسبة للمنتفعين والمجتمع ككل. ومن ثم، فإن الهدف من قياس الأداء والإنتاجية هو تحسين كفاءة الأداء وفعالية التكاليف، وتفيد مقاييس الأداء في تحديد الأهداف التنظيمية، والمجالات الجديرة بالاهتمام، وإعداد الخطط التشغيلية والمالية، وتحسين المساءلة عن المديرين كل على حدة. غير أنه ينبغي التشديد على أن الهدف الأساسي من قياس الأداء هو تقييم وتحسين الأداء بمرور الوقت داخل المطار.

ثانياً: مجالات قياس الأداء

ينبغي أن تختار المطارات مجالات القياس التي تركز على تحسين ما هو مهم. فبالنسبة للعديد من المطارات، تعتبر زيادة عدد عمليات الطائرات أمراً لا بد منه. وبالنسبة للمطارات الأخرى، يشكل الحد من ازدحام المطارات وعمليات التأخير هدفاً ملحوظاً، ويمكن أن تسري مقاييس الأداء على جميع جوانب المطار، ولا تقتصر على عملياته المتعلقة بمنطقة التحركات المراقبة والمنطقة المفتوحة للجمهور فحسب، بل وأيضاً لسلامته وأمنه وممارساته التجارية. فإجراء تقييم حاسم لعملية المطار يمكن أن يتيح معلومات مهمة عن الحركة الآمنة والفعالة للركاب والبضائع المنقولة جواً. ومهما يكن الهدف المتوخى، يتعين على مديري المطارات أن يختاروا ضمن مجالات الأداء في مساعيهم الرامية لتحقيق هذا الهدف مع مواصلة تحقيق عدد من الأهداف الثانوية الأخرى.

ثالثاً: مؤشرات (ادوات) قياس الأداء

يتضمن قياس الأداء قياس الكفاءة الاقتصادية والتي تشير الى ضمان استخدام الموارد في الطريقة الأكثر فعالية، ويتم وضع تلك القدرة على استخدام أعلى مستوى له قيمة، ويتم محاذاة أن الاستثمارات مع احتياجات العملاء على تحقيق أقصى قدر من المنافع؛ فضلاً عن قياس جودة الخدمة أي ضمان تماشي مستوى الخدمة مع احتياجات العملاء و الالتزامات القانونية. و لقياس وفهم وتحسين أداء المطار فهناك عدة مؤشرات (مقاييس) تتراوح بين إدارة المدارج، وفهم تأثير الإجراءات التشغيلية وإدارة القدرة على التأخير والمرونة التشغيلية، إلى الاستفادة المثلى من العمليات الأرضية، بما في ذلك إدارة السلامة والفحص الأمني للركاب، وأنظمة الأمتعة^{٢٧}، فضلاً عن مؤشرات الأداء الأخرى مثل حالة الطرق المودية للصالة وخدمات المواقف وخدمة نقل الأمتعة ومدى رضى جمهور المسافرين عن مستويات خدمة إنهاء إجراءات السفر وفترة الانتظار في طابور التفتيش الأمني قبل إنهاء إجراءات السفر ومدى كفاية شاشات

²⁶ "evaluation of airport performance" by dr.Bijan Vasigh and others,2009.

²⁷ "Developing an Airport Performance-Measurement System", A irport Cooperative Research P rogramme.

معلومات الرحلات وعن بعض المرافق العامة وخدمة الطعام والتجزئة وبعض المعلومات عن المطار.

فيما يخص المطارات، توجد ثلاث فئات من المقاييس المرتبطة بالأداء^{٢٨} وهي المدخلات والمخرجات والنواتج. وتسجل مقاييس المدخلات الموارد، من قبيل الموظفين والتسهيلات والخدمات المشتراة المستخدمة لتحقيق مخرجات المطار. وتمثل مقاييس المخرجات القدرة المقدمة وكميات الخدمات المنتجة. وتنطوي المخرجات على البعد الكمي والبعد النوعي. ومن الأمثلة على قياس المخرجات عدد حركات الطائرة خلال فترة زمنية محددة. وتصف المقاييس التي تقوم على النواتج التطور أو النجاح في تحقيق هدف ما، فمثلا الحد من عدد أو معدل حوادث الطائرات من سنة لأخرى، أو خفض تكلفة الخدمة للطائرة الواحدة بالنسبة للمطار، أو الحد من متوسط تأخر الطائرات.

رابعاً: أهمية تحديد أسس التكلفة في قياس الأداء

يتضمن قياس الأداء مقارنة الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية مع الدخل والمصروفات المبينة في الخطة، فإذا كان هناك اختلاف شديد بين الاثنين، معرفة ما إذا كان السبب يكمن في الميزانية نفسها، أو في إدارة المطار، أو أنه ينتج عن أسباب خارجة عن التحكم في إدارة المطار، ومن ثم تحديد التدابير التصحيحية التي يجب أو يمكن اتخاذها.

أن أي انحراف كبير لأحد بنود الإيرادات أو المصروفات الرئيسية عن أرقام الميزانية الأصلية سيتطلب في حد ذاته استعراض قائمة الدخل المخططة لتحديد مدى تأثير البنود الأخرى والمركز المالي العام للهيئة التي تقدم خدمات إلى المطار من جراء ذلك. وسيكون ذلك مفيداً بوجه خاص في الحالات التي يمكن أن يؤثر العجز على الكفاءة التشغيلية للمطار في نهاية المطاف. من جانب آخر تؤثر مراكز تحديد التكاليف تأثيراً مباشراً على التكاليف المرتبطة بتقديم نوع خدمات المطار، ويمكن أن ينظر إلى بيانات خدمات مراكز تحديد التكاليف على أنها تساهم في إعداد بيانات نوع الخدمات وينبغي أن تفضي المقارنات بين بيانات نوع الخدمات وبيانات مراكز تحديد التكاليف إلى مناقشة مستنيرة بين إدارة المطار والمنتفعين بشأن التكاليف الأصلية التشغيلية.

وهنا يتضح، الدور المهم للمحاسبة الإدارية في قياس الأداء التي تفضي إلى إصدار بيانات مراكز تحديد التكاليف وأنواع الخدمات، ومن خلال تحديد مسؤولية مديري مراكز التكلفة عن إدارتها للتكاليف ووظائف مراكز تحديد التكاليف ستتمكن مقاييس الأداء والتغيرات في مقاييس الأداء بمرور الوقت من إجراء تقييم ملائم للكفاءة والفعالية ويتأكد هذا الدور المهم للمحاسبة الإدارية في مؤسسة المطار، حيث تحتاج المطارات إلى أنظمة تحميل رسوم مرنة من أجل الاستجابة إلى ديناميكيات صناعة الطيران واحتياجات مستخدمي المطارات. وبالتالي، فإن رفع مستوى ارتباط التكلفة بالرسوم يعمل على تبسيط آلية نظام تحميل التكاليف ويساهم في إدخال العناصر التجارية في عملية وضع الرسوم. ويساهم إلى حد كبير في تطوير الوضع المالي للمطارات.

المبحث الخامس: الدراسة التطبيقية

يتعرض المبحث الحالي للجانب التطبيقي من البحث، لمناقشة وإثبات فرضية البحث الرئيسية وهي " إن تحديد أسس ملائمة لمراكز الكلفة في المطار يدعم بشكل كبير تطوير الوضع المالي للمطار " وعينة البحث المختارة هي مطار النجف الدولي، وتتضمن الدراسة التطبيقية تحليل

^{٢٨} وثيقة الايكاو ٩٥٦٢

البيانات المالية (وغير المالية) لمطار النجف الدولي لثلاث سنوات متتالية وهي (٢٠٠٩ و ٢٠١٠ و ٢٠١١)^{٢٩}، وسيتم التركيز في التحليل على دور المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية – بالخصوص معلومات التكاليف- في تحسين الأداء للمطار.

أولاً: نبذة عن مطار النجف الدولي^{٣٠}

مطار النجف الدولي هو مطار دولي يقع شرق مدينة النجف إحدى أهم مدن العراق، أنشأ المطار على قاعدة جوية عسكرية سابقة، يضم مبنى الركاب بالمطار بوابتين للمسافرين لإيصال الركاب للطائرة عن طريق الحافلات، وفي ٢٠ يوليو ٢٠٠٨ تم افتتاح المطار رسمياً لاستقبال رحلات الطيران القادمة لمدينة النجف الأشرف، يضم مبنى الركاب مكاتب لشركات الطيران والخدمات ومواقف للسيارات وبرج مراقبة وصالة للشحن الجوي وصالة لكبار الزوار.

ثانياً: النظام الإداري والمحاسبي للمطار

يدير المطار شركة عقيق القابضة لخدمات الطيران، وهي شركة إقليمية، وعليه يكون الهيكل التنظيمي والإداري للمطار وفق النموذج الثالث للتنظيمات الإدارية للمطار وهو الملكية الإقليمية (المحلية) لمنشآت المطار والعمليات.

فإدارة المطار وتنظيم العمل المالي والمحاسبي يكون من قبل الشركة المذكورة. ويترتب على ذلك تطبيق نظام المحاسبة التجارية (المالية) لتنظيم العمل المالي والمحاسبي للمطار، الأمر الذي يتيح إظهار أهمية ودور المحاسبة الإدارية في قياس وتقييم الأداء بصورة أوضح مما لو تم تطبيق نظام المحاسبة الحكومية^{٣١}، وقد دلت الخبرة المكتسبة على النطاق العالمي على أن الوضع المالي العام للمطارات قد اتجه إلى التحسن بوجه عام في حالة تشغيلها بواسطة هيئات مستقلة^{٣٢}. وذلك ما سيتم مناقشته وإثباته في الفقرة التالية اعتماداً على المعلومات المالية والكفوية التي توفرها المحاسبة الإدارية ومن خلال مقارنة تلك المعلومات لثلاث سنوات متتالية ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ و ٢٠١١.

ثالثاً: تقييم الأداء لعينة البحث

كما سبق القول فإن هناك ثلاث فئات لقياس وتقييم الأداء وهي المدخلات والمخرجات والنواتج^{٣٣}، أن الغرض الرئيس من استخدام مقاييس الأداء هو لفهم وإدارة وتعظيم إيرادات المطار، ولا يتحقق هذا الهدف إلا – على الأقل – بوجود نظام محاسبي سليم لتحديد وتوزيع التكاليف ومن ثم فرض الرسوم وتحصيل الإيرادات. ويعرض الجدول أدناه ملخصاً لأهم المؤشرات التي يتم استخدامها لتقييم أداء المطارات^{٣٤}:

السنة	الإيرادات			إجمالي عدد المسافرين	إجمالي حركة الطائرات	المصاريف \$
	إيرادات متعلقة بأنشطة الطيران aeronautical	إيرادات متعلقة بالطيران no aeronautical	مجموع الإيرادات			
٢٠٠٩	\$٦٧٩٨٢٠٧	\$٣٩٢٩٦٦	\$٧٢١١١٦٩	١٧٥١١٥	١٦٤٧	٣١٣٢٦٥٩
٢٠١٠	\$٩٥١٥٩٩٩	\$٣٢٧٩٦٧	\$٩٨٤٣٩٦٦	٢٣٩٩٠٨	٢٢٥٧	٧٢٥٠٣٧٢
٢٠١١	\$١٣٨٦٧٩٨٣	\$١١٩٩٨٣٠	\$١٥٠٦٧٨١٣	٣٢٠١٤٥	٣٠٢٥	٦٢٩١٤٣٨

^{٢٩} بالاعتماد على التقارير المالية للمطار للسنوات الثلاث المذكورة.

^{٣٠} من ويكيبيديا، الموسوعة الحرة

^{٣١} وذلك بسبب تحكم التشريعات والقوانين في عمل المحاسبة الحكومية والتعقيد والروتين الذي يصاحب عمل المحاسبة الحكومية من جهة، ومن جهة أخرى عدم وجود حافز الربح والمنافسة التجارية في العمل الحكومي.

^{٣٢} وثيقة الايكاو ٩٥٦٢.

^{٣٣} وفقاً للبيانات المتوفرة والمتاحة للباحثين عن مطار النجف، فإنه سيتم تقييم الأداء باستخدام مقاييس المخرجات فقط.

^{٣٤} الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية لمطار النجف الدولي للسنوات الثلاث المذكورة.

تقييم الأداء باستخدام المخرجات

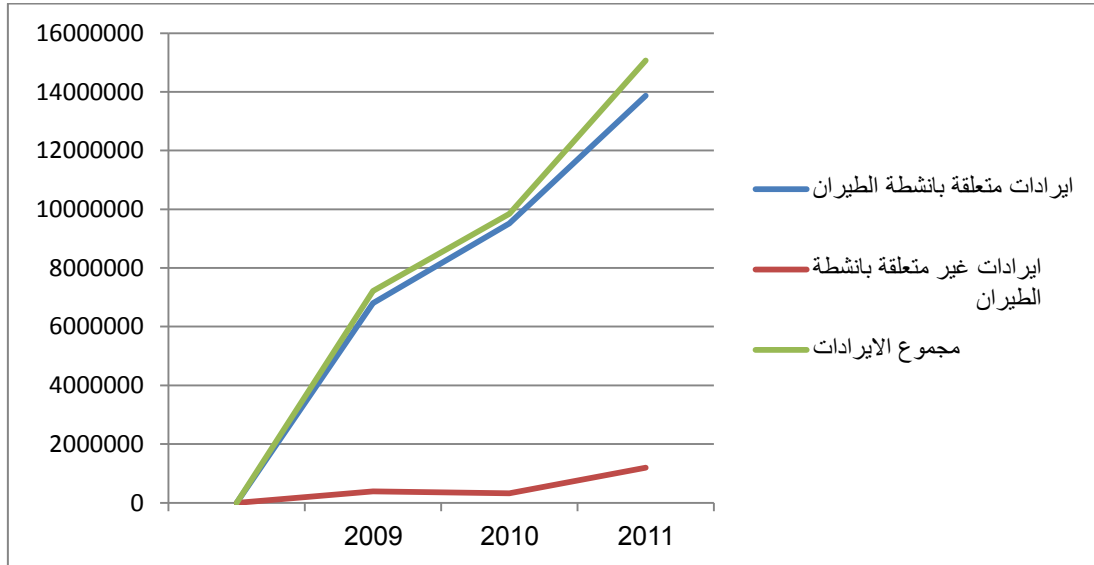
تمثل المخرجات القدرة المقدمة وكميات الخدمات المنتجة، وتضم المخرجات مقاييس مالية مثل بيانات التكاليف والإيرادات ومقاييس غير مالية (كمية) مثل عدد الركاب وحركات الطائرة وحجم البضائع بالأطنان.

✓ تقييم الأداء على أساس الإيرادات (المقاييس المالية): من تحليل البيانات تظهر زيادة ملحوظة بنسبة إجمالي الإيرادات، فقد ازدادت الإيرادات الإجمالية لسنة ٢٠١٠ و ٢٠١١ بنسبة ٢٧% و ٣٥% على التوالي وهو مؤشر ايجابي يفيد بتحسين أداء المطار بصورة متزايدة خلال الفترة المذكورة. ويلخص الجدول أدناه أهم النتائج المتعلقة ببيانات

السنة	إجمالي الإيرادات	% التغير	إيرادات متعلقة بأنشطة الطيران aeronautical	إيرادات غير متعلقة بنشاط الطيران aeronautical no
٢٠١٠	\$٩٨٤٣٩٦٦	٢٧	\$٩٥١٥٩٩٩	\$٣٢٧٩٦٧
٢٠١١	\$١٥٠٦٧٨١٣	٣٥	\$١٣٨٦٧٩٨٣	\$١١٩٩٨٣٠

الإيرادات للفترة المذكورة:

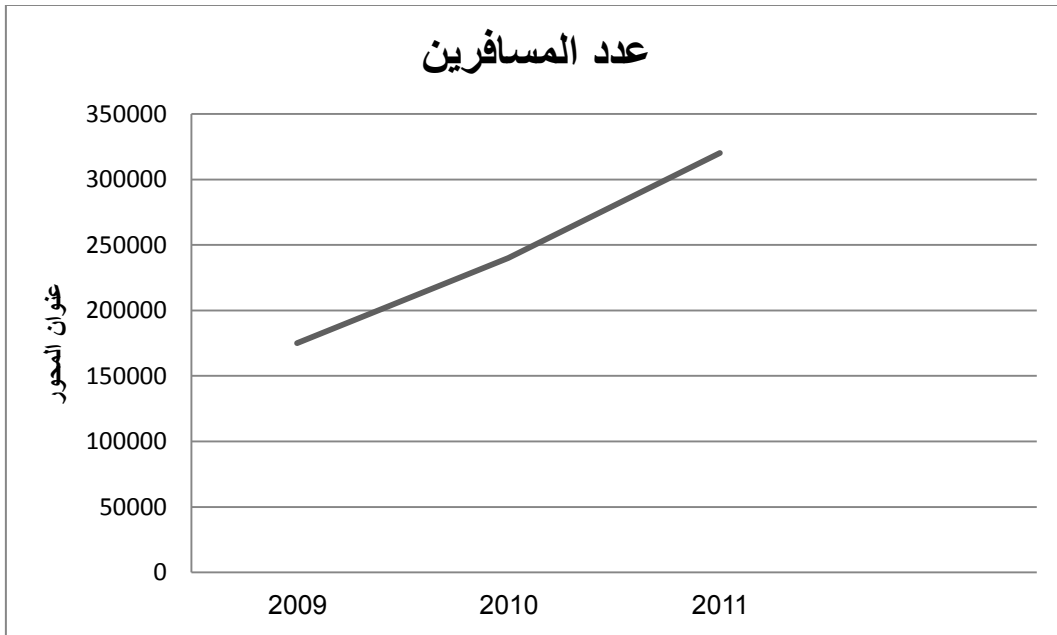
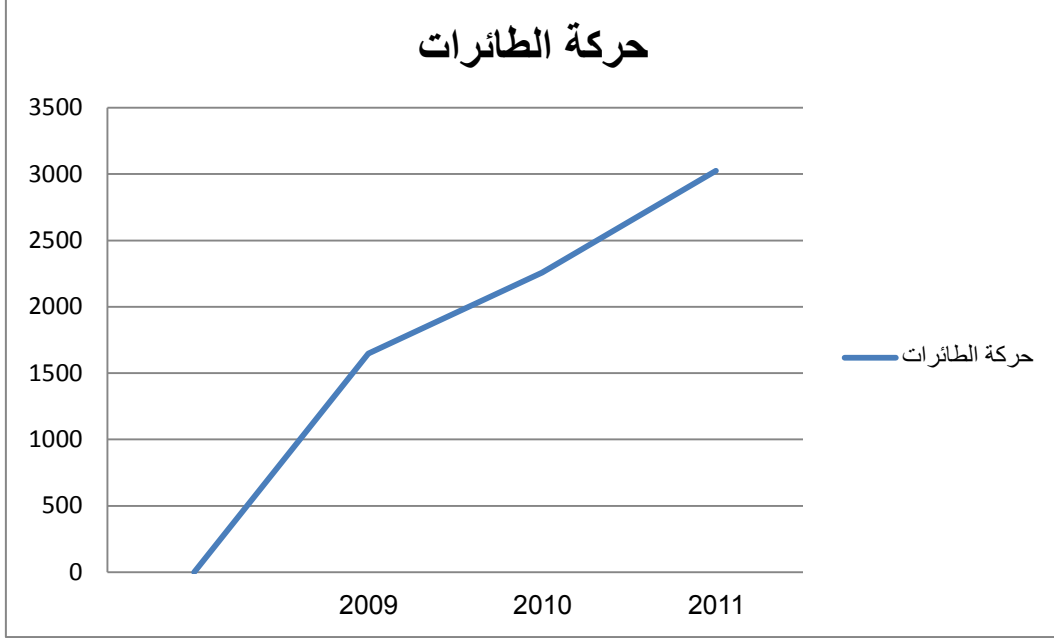
ويلاحظ إن التغير كان واضحاً بالنسبة للإيرادات المتعلقة بأنشطة الطيران، وهذه النتيجة تتناسب مع ما ذكر سابقاً من أن معظم إيرادات المطارات صغيرة الحجم تتأتى من الإيرادات المتعلقة بأنشطة الطيران، والشكل أدناه يظهر الزيادة الطردية في الإيرادات للسنوات الثلاث:



ونستنتج من الشكل السابق أن تحسن الإيرادات كان ناتجاً أساساً من أثر تبني نظام محاسبي سليم لاحتساب وتحديد التكاليف الخاصة بكل أنواع الخدمات والأنشطة المرتبطة بالمطار، إن نظام محاسبة التكاليف مهمته ضم وتجميع فئات التكاليف المختلفة حسب نوع المرفق، وهو بذلك يمكن أن يشكل مصدراً ملائماً للمعلومات، وهذه النتيجة يؤكد استخدامها استخدام المطار لبعض المستندات المتعلقة بكيفية تحرير فاتورة رسوم الهبوط والرسوم المتعلقة بها^{٣٥}، وهذه النتيجة تثبت فرضية البحث القائلة "إن تحديد أسس ملائمة لمراكز الكلفة في المطار يدعم بشكل كبير تطوير الوضع المالي للمطار".

^{٣٥} يمكن الاطلاع على تلك المستندات في الملحق في نهاية البحث.

✓ تقييم الأداء على أساس حركة الطائرات وعدد المسافرين (المقاييس الكمية): باستخدام المقاييس الكمية للمخرجات يظهر-ايضا- تحسن كبير نسبيا في اداء المطار خلال السنوات الثلاث قيد الدراسة فهناك زيادة ملحوظة في اجمالي عدد الطائرات (القادمة والمغادرة)، وكذلك بالنسبة لإجمالي عدد المسافرين (القادمين والمغادرين) والشكل ادناه يبين ذلك.



ويتم الحصول على المعلومات الخاصة بحركة الطائرات وعدد المسافرين عادة من البيانات التي تجمع كجزء من النظام المحاسبي، و الزيادة الملحوظة في حركة الطائرات وعدد المسافرين تفيد وبوضوح تحسن اداء المطار خلال الفترة قيد البحث، وهو ما يثبت فرضية البحث ايضا.

الخلاصة
في البحث الحالي، تم استعراض جملة من المفاهيم والمصطلحات والركائز الضرورية والمهمة للنظام المحاسبي المستخدم في المطار، من بينها الوظائف الأساسية للنظام المحاسبي للمطار

والتي تتمثل في وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي وهدف ودور كل وظيفة وتكاملهما في عملية إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة ذات العلاقة بالخدمات والأنشطة المقدمة في المطار. وقد لاحظنا أن المطار يتميز بكونه مؤسسة متعددة المنتجات، نظراً لتعدد الأنشطة والخدمات الموفرة في المطار والمرتبطة بتلبية احتياجات ورغبات مستخدمين ومنتفعين متنوعين، إن ذلك يخلق نظاماً معقداً للمطار يتميز بتنوع وتعدد التكاليف والنفقات اللازمة لتوفير تلك الخدمات والقيام بتلك الأنشطة، كما يتميز بتنوع مصادر الإيرادات التي يمكن اكتسابها من تلك الأنشطة والخدمات، وذلك بالضرورة يتطلب نظاماً محاسبياً معقداً يتلاءم والتنوع والتعدد الذي يتميز به المطار. وقد وجدنا أن هناك نماذج إدارية أساسية لتنظيم المطار تحدد الكيفية التي يتم على أساسها إدارة المطار وتحديد ملكية المطار والمنشآت التابعة له، وأيضاً يتم بموجبها تحديد النظام المحاسبي الملائم لقياس الأحداث والعمليات المالية للمطار، وفي هذا السياق يظهر لنا نظاما المحاسبة المالية و المحاسبة الحكومية كنظامين أساسيين يتم استخدامهما في تنظيم العمل المحاسبي للمطار.

ويترتب على تعدد خدمات مؤسسة المطار، تعدد مصادر الإيرادات وتنوعها التي يمكن الحصول عليها، وتصنف تلك الإيرادات بحسب علاقتها بأنشطة وخدمات المطار إلى إيرادات متعلقة بأنشطة الطيران وإيرادات غير متعلقة بنشاط الطيران، كما تتعدد وتتنوع التكاليف والمصروفات والنفقات المرتبطة بتقديم الخدمات وتوفيرها في المطار، أما تكاليف المطار فتصنف على نوعين، أولهما التكاليف المرتبطة بمباني محطة (منشآت) المطار وهي تكاليف تعتمد على تدفق المسافرين إلى المطار، وثانيهما التكاليف المرتبطة بنظام المدرج (الممر) في المطار والتي تحدد استناداً إلى عدد الطائرات القادمة من وإلى المطار. كما بينا التصنيف المستخدم في النظام الدولي - إحصائيات مالية الحكومة لبندتي الإيرادات والمصروفات، وعرضنا بعض ما يتعلق بسياسات الأيكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية والتي تحتوي على توصيات واستنتاجات المجلس الناتجة عن الدراسة المستمرة التي تقوم بها المنظمة لتلك الرسوم، وذلك بالعلاقة إلى الوضع الاقتصادي للمطارات وخدمات الملاحة الجوية المقدمة للطيران المدني الدولي، وانتقلنا بعد ذلك توضيح أسس تحديد التكلفة لأغراض فرض رسوم استخدام الطائرات، ووجدنا أن التكلفة التي يتعين اقتسامها هي التكلفة الكاملة لإتاحة المطار وخدماته الفرعية الضرورية، بما في ذلك احتساب مبالغ ملائمة لتكلفة رأس المال واستهلاك الأصول، فضلاً عن تكلفة الصيانة والتشغيل ومصاريف التنظيم والإدارة، ولكن مع الأخذ في الاعتبار جميع إيرادات عمليات الطيران بالإضافة إلى المساهمات من الإيرادات الأخرى التي يحققها مشغلو المطار من تشغيله. كما بينا أسس التكلفة المستخدمة في المطارات المدنية العراقية. وقد وجدنا علاقة واضحة بين استخدام نظام محاسبي سليم وتحسن أداء المطار وبخاصة نظام المحاسبة الإدارية وقد اثبتنا من ذلك فرضية البحث القائلة ان: "إن تحديد أسس ملائمة لمراكز الكلفة في المطار يدعم بشكل كبير تطوير الوضع المالي للمطار" وقد اوضحنا وبالتفصيل ان تحديد التكاليف هي من المهام الرئيسية للمحاسبة الإدارية وبذلك يتضح دور المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية في قياس وتقييم أداء المطارات وايضا تحسين ذلك الاداء.

المصادر

١. حسين ،احمد حسين علي، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، ٢٠٠٠ جامعة الإسكندرية،مصر.
٢. النقيب، كمال عبدالعزيز، " نظرية المحاسبة" ،ط٤، ٢٠٠٤، دار وائل للنشر، عمان.
٣. الدستور العراقي .
٤. قانون الطيران المدني رقم ١٤٨ لسنة ١٩٧٤ .
٥. الوقائع العراقية - العدد ٤١٠٠ في ١٥/١٢/٢٠٠٨ .
٦. قانون منظمة الطيران المدني في الدول العربية
٧. جدول الإيرادات العامة وفق التويب الجديد لنظام إحصاءات مالية الحكومة GFS .
٨. وثيقة الإيكاو بشأن تحديد أسس احتساب التكلفة. مؤتمر اقتصاديات المطارات وخدمات الملاحة الجوية ،مونتريال ٢٠٠٨
٩. دليل اقتصاديات المطارات ،وثيقة الإيكاو رقم ٩٥٦٢، الطبعة الثانية ٢٠٠٦، منظمة الطيران المدني الدولي.
١٠. سياسات الإيكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوية، الطبعة الثامنة - ٢٠٠٩، منظمة الطيران المدني. الوثيقة رقم ٩٠٨٢ .
١١. التقارير المالية لمطار النجف الدولي للسنوات : ٢٠٠٩، و ٢٠١٠، و ٢٠١١ .
١٢. Privatization and Regulation of Transport Infrastructure, 2000
١٣. American Accounting Association, a statement of Basic Accounting Theory, 1966
١٤. " A Management Accounting Framework" By Gray Cokings, 2001
١٥. Evaluation of airport performance" by dr.Bijan Vasigh and others, 2009
١٦. Developing an Airport Performance-Measurement System, Transportation research board, Washington, D.C. 2010, www.TRB.org.
١٧. http://tutor2u.net/business/accounts/intro_accounting.htm
١٨. Ehow.co.ut, types of accounting report

الملحق

فاتورة تحديد رسوم الطائرات

المنشأة العامة للطيران المدني

١٥٥٤٢٦

GENERAL ESTABLISHMENT OF CIVIL AVIATION

CIVIL AVIATION AUTHORITY
INTERNATIONAL
AIRPORT



سلطة الطيران المدني

مطار

الدولي

DATE: - - 200

LANDING FEES CHARGES

أجور هبوط الطائرات

التاريخ - ٢٠٠٠

OPERATOR الشركة العاملة		ATA & DATE وقت الوصول وتاريخه		ATD & DATE وقت المغادرة وتاريخها	
TYPE OF A/C نوع الطائرة	MAX. A.U. WEIGHT الوزن الكلي للطائرة	CALLSIGN نداء الطائرة	A/C REG. تسجيل الطائرة		
CHARGES DESCRIPTIONS تفاصيل الأجر				AMOUNT المبلغ	
				LD ع.د	USD \$
LANDING FEES CHARGES		أجور هبوط الطائرات			
LIGHTING CHARGES		أجور الأضواء			
GUARDING CHARGES		أجور الحراسة			
SECURITY CHARGES		أجور الحماية الأمنية			
LOADING BRIDGE CHARGES		أجور استعمال جسور التحميل			
HOUSING CHARGES- APRON		أجور مبيت الطائرات في الساحة			
HELICOPTER CHARGES		أجور الهليكوبتر			
MARSHALLING		المؤشر			
PARKING POSITION		موقف الطائرة			
CONVEYOR BELT PER HOUR		أجور الأحزمة الناقلية			
OTHER CHARGES		أخرى			
TOTAL AMOUNT المجموع الكلي					

CASH نقدا	DEBIT بالأجل
--------------	-----------------

NAME & SIGNATURE OF CARRIER REP
اسم وتوقيع ممثل الشركة الناقلة

NAME & SIGNATURE OF C.A. AUTHORITY REP
اسم وتوقيع ممثل المنشأة

عينة من صيغة تحرير فاتورة رسوم الهبوط والرسوم المرتبطة بها

عينة من صيغة تحرير فاتورة رسوم الهبوط والرسوم المرتبطة بها

عينة نموذج فاتورة

رقم وتاريخ الفاتورة:	المطار
مشغل الطائرات: العنوان: الرمز:	المطار: العنوان: رقم الهاتف: رقم التللكس: رقم الفاكس:

الرسوم

الطائرة		عدد		رقم		رقم		رقم		رقم		رقم	
رقم	الطراز	التسجيل	كلمة	راطة	تاريخ	تاريخ	القسيم	القسيم	القسيم	القسيم	القسيم	القسيم	القسيم
الرحلة	التسجيل	من	إلى	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت
اجمالي الرسوم	رسوم أخرى	رسوم الملاحة الجوية	رسوم متعلقة بالركاب	رسوم متنوعة على الطائرة	رسوم توقف	رسوم الهبوط	رسوم التوقف	رسوم التوقف	رسوم التوقف	رسوم التوقف	رسوم التوقف	رسوم التوقف	رسوم التوقف

المجموع: الضريبة: إجمالي الفاتورة:	العملة: العملة: العملة:
--	-------------------------------

أرومة الدفع

الرجاء إعادتها مع الدفع إلى: (اسم المطار وعنوانه)

مشغل الطائرة ورمزه

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	إجمالي الفاتورة
--------------	----------------	-----------------