

نحو إدارة أعمال عمومية
(محاولة لتطبيق التحليل المالي
على بيانات المحاسبة العمومية)



شبايكي سعدان. مدير المركز الجامعي - المدينة.
أستاذ محاضر - جامعة الجزائر.

إن الحديث عن غدارة الأعمال في القطاع الحكومي (*) أمر طفا على السطح بعد التحولات الاقتصادية الخطيرة التي عرفها العالم و اشتدت فيها خصوصا المنافسة في الأداء على أكثر من صعيد و خاصة في ميدان الإدارة و التسيير و السؤال الذي يطرح نفسه هو هل الحديث عن إدارة الأعمال في القطاع الحكومي شيء مجدي و هل سيؤدي إذا ما توغل الباحثون فيه إلى إضافة شيء جديد في هذا المضمار ؟ و للإجابة على هذا السؤال لابد من تعريف لإدارة الأعمال أو الـ (Management) و في هذا الصدد تعددت التعاريف لكن نختار التعريف الذي أورده (-raymond Alain Thiétart) حيث يقول إن " إدارة الأعمال كلمة أو مصطلح سحري ظهر خاصة في نهاية الستينات و استعمل ليعني التفوق الاقتصادي لهذا البلد أو ذاك أو ليعني أيضا فعالية هذه المؤسسة أو تلك " ثم يضيف إن " إدارة الأعمال فعل أو فن أو كيفية قيادة تنظيم ما و توجيهه و تخطيط تطوره و مراقبته " (1).

فإذا ما أخذنا في القطاع الحكومي المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري الإداري نجد أنها تنظيم أو مجموعة من الوسائل المالية و البشرية و المادية رصدت لأداء غرض خدمي اجتماعي معين و بالتالي فإن تحقيق هذا الغرض بفرض جدلا إحداث أحسن التوليفات بين هذه الوسائل و لا نختلف في إخضاع هذه التوليفات لأحسن طرق التسيير أو إدارة الأعمال إذ أن حصر فقط مفهوم إدارة الأعمال في المؤسسة العمومية الاقتصادية لم يعد له ما يبرره خاصة مثلما قلنا بعد التحولات الاقتصادية الخطيرة التي شهدتها و يشهدها العالم و تحلل الدولة من كثير من مهامها و اتساع دائرة الاستقلالية و المبادرة على أكثر من صعيد .

ورأيت بعد هذه المقدمة و في إطار إدارة الأعمال العمومية أن أبحث في إمكانية استخدام أدوات التحليل المالي في معالجة بيانات المحاسبة العمومية في القطاع الحكومي على اعتبار أن التحليل المالي واحد من

الأدوات الكمية الحديثة و مظهر من مظاهر التسيير الجيد في سبيل اتخاذ قرار جيد لأن الممارسة المحاسبية في القطاع الحكومي لم تنزل عملاً بدائياً تقليدياً يتمثل في استقبال اعتمادات (Crédits) مخصصة ثم استهلاكها ليس إلا و نكاد نجزم أن عملية الاستهلاك فعل إداري أكثر منه مالي أو محاسبي.

2 - ماهية و غاية التحليل المالي :

2-1 - ماهية التحليل المالي :

إن التحليل المالي واحد من التقنيات الكمية العصرية، التي كان لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعقد و تشابك عمليات و سيرورة الإنتاج الأثر الأساس في ظهوره بالإضافة إلى مقتضيات و متطلبات التخطيط و الاستشراف الإستراتيجي، فبعد أن كان الأمر في البداية مقتصرًا على بعض النسب المالية التي استعملت في القرن (19) من قبل البنوك للوقوف على مدى و قدرة المؤسسات المقترضة على الوفاء بالتزاماتها و ذلك استناداً إلى كشفها المحاسبية، تطور التحليل المالي و ما يزال يتطور في شكل تقنيات مالية تستند أصلاً إلى استعمال النسب المالية و مقارنتها و تحليلها و من ثم اتخاذ القرار فيما يتعلق بنشاط المؤسسة.

إن التحليل المالي إذن - و هو من أهم مواضيع الإدارة كذلك - يعتبر دراسة للمعلومات و البيانات المحاسبية و المالية المتنوعة الخاصة بالمؤسسة بغية الوصول إلى تشخيص (Diagnostic) دقيق للوضع المالية للمؤسسة أي إجراء تحليل للسياسات المالية للمؤسسة في دورة مالية أو دورات متعاقبة و محاولة تفسير الأسباب التي أدت على هذه النتيجة أو تلك مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة و الضعف و من ثم اقتراح ما يلزم من حلول و سياسات مالية.

2-2 - ماهية التحليل المالي :

إن غايات و أهداف التحليل المالي يمكن إجمالها في :
- تحديد العلاقة القائمة بين المؤسسة و محيطها و هذه العلاقة لا تقف فقط عند الناحية المالية بل تتعداها إلى الوظائف الأخرى مثل الإنتاج و التسويق ... إلخ.

- اختبار مدى كفاءة العمليات المختلفة.
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة و صلاحية السياسات المالية المتبعة في المؤسسة.
- التخطيط لسياسات مالية مستقبلية.

و الرقابة الداخلية عن طريق متابعة الإنجازات و مقارنة
الاحرفات.

إن التحليل المالي يستعمل كمادة أولية لإنتاج المعلومات البيانات
الحاسبية الناتجة عن العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة و إذا كنت
تريد في هذا تطويع التحليل المالي ليشمل بيانات النشاط المحاسبي الحكومي
فإن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل التقنيات المستعملة في تسديد النفقات
و تحصيل الإيرادات العمومية تعتبر محاسبة بالمعنى المتعارف عليه ؟

إن إجابة على مثل هذا السؤال تقتضي استعراض النظريات المحاسبية
المختلفة و محاولة تلمس مواصفات للمحاسبة العمومية فيها.

3 - النظريات المحاسبية :

إن النظرية عبارة عن أفكار عامة تحاول أن توضح بعض الحقائق
أو هي الإيضاح للمبادئ الخاصة بعلم أو فن معين و بعبارة أخرى تكون
نظرية نتاجا للعقل في محاولة استيضاح الحقيقة و قد عرفت جمعية
المحاسبين الأمريكيين النظرية المحاسبية على أنها " مجموعة متناسقة
و مترابطة من المفاهيم و الفروض و الأحكام العملية و المنطقية التي تسهل
عمل المحاسب و توضح له الأمور و ترشده في تعريف و قياس
و إيصال المعلومات الاقتصادية و البيانات إلى ذوي العلاقة (2).

إن النظريات المحاسبية عديدة و سنقصر اهتمامنا على أربع منها فقط :

3-1 - نظريات الملكية الشخصية :

لقد أستخدم مصطلح " الملكية الشخصية " أساسا لتطبيق مبدأ القيد
المزدوج (La partie double) في المحاسبة بشكل منطقي للوصول إلى
المعادلة المحاسبية :

$$\sum \text{الموجودات} (*) - \sum \text{المطالب} (*) = \text{حق صاحب أو أصحاب المشروع}$$

و نطبق هذه النظرية على النشاط الاقتصادي المتمثل في صورة مؤسسات
مملوكة من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص حيث يكون مسك الدفاتر
المحاسبية مرتكزا على أساس "نظرية الملكية " على الأسس التالية :

- أ - اعتبار الموجودات (الأصول) ملكا لصاحب أو أصحاب المؤسسة.
- ب - اعتبار المطالبات التزامات على صاحب أو أصحاب المؤسسة.
- ج - الاستناد إلى مفهوم الثروة بحيث ينظر على نواتج (إيرادات)
المؤسسة و مصاريفها على أنها عناصر موجبة و سالبة من أجل حساب

حق صاحب أو أصحاب المؤسسة الذي يؤثر على راس المال سلباً و إيجاباً عند إجراء المفاضلة بين الإيرادات و المصاريف.

إن نظرية " الملكية الشخصية " تركز على مالك أو ملاك المؤسسة و ليس على هذه الخيرة نفسها لذلك فإن مهمة المحاسبة في هذه الحالة تكمن في متابعة التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمؤسسة و كيفية تدوينها في قائمة المركز المالي.

3-2 - نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :

عندما تطور شكل المؤسسات و ظهرت أشكال أخرى خاصة شركات المساهمة التي تحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة من ناحية و تتفصل فيها المؤسسة لتصبح ذات شخصية معنوية مستقلة أي انفصلت الملكية عن الإدارة مما يؤدي بطبيعة الحال على استحالة تسيير جميع المساهمين للمؤسسة، كان حتمياً أن تظهر طبقة جديدة تتمثل في المنظمين أو الإداريين تأخذ على عاتقها وظيفة القيام بأعمال الإدارة و من ثم دعى هذا الوضع الجديد إلى ظهور أسس و مفاهيم جديدة للنظرية المحاسبية فأصبحت بذلك تمسك الحسابات الخاصة لأعمال المؤسسة لتقدم نتيجة نشاطها عن دورة مالية معينة إلى المساهمين و الدائنين و ذوي العلاقة من أجل تقييم مدى نجاح الإدارة و كفاءتها و كذلك قياس معدل الربحية للمؤسسة و مدى تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله المؤسسة.

إن التطور الذي حصل بموجب هذه النظرية هو اعتبار المؤسسة محورا للعمليات المحاسبية و ليس أصحابها مما يجعل هدف المحاسبة حينئذ هو تسجيل النشاط الذي تقوم به المؤسسة ثم إعداد تقارير مالية عن هذا النشاط و يعتبر إذن صافي الدخل دخلاً للمؤسسة إلى أن يعلن عن كيديات توزيعه.

3-3 - نظرية الحقوق المتبقية :

إن نظرية الحقوق المتبقية هي تعبير عن أسلوب معين من أساليب الملكية المتعددة التي تخضع لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة، و تعتبر هذه النظرية حلاً توفيقياً بين نظرية الملكية الشخصية و نظرية الشخصية المعنوية المستقلة بحيث يعتبر جميع المستثمرين في المؤسسة خارجين عنها ما عدا حملة الأسهم العادية و على هذا الأساس يكون :

الموجودات - الالتزامات و حقوق معينة = الحقوق المتبقية

الحقوق المعينة حقوق الدائنين و الالتزامات قصيرة
المدد حقوق حملة الأسهم الممتازة إن وجدت.

من المفيد من هذه النظرية العلاقة هو تزويد حملة الأسهم العادية
بمعلومات أكثر فائدة و وضوح لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية

4-4 - نظرية الأموال المخصصة :

تستند هذه النظرية العلاقة القائمة بين مالك أو ملاك
المؤسسة و الموجودات كحقوق الملكية التي تبنى عليها نظرية الملكية
الشخصية و كذلك تستبعد مفهوم تشخيص المؤسسة كشخصية معنوية مستقلة
من حيث كونها وحدة اقتصادية و قانونية في نظر القانون حسب مفهوم
نظرية الشخصية المعنوية المستقلة، و بدلا من ذلك تقدم هذه النظرية على
أسس اعتبار الوحدة الإنتاجية أو أي وحدة مركز نشاط كأساس
للملكية و تركز من ثم هذه النظرية على الأموال بدلا من التركيز على
صاحب أو أصحاب المؤسسة و مفهوم الأموال حسب هذه النظرية يشمل
صناعة من الموجودات و الموارد النقدية تخصص أو ترصد لأداء غرض
معين في شكل أنشطة و وظائف اقتصادية تعتبر التزامات على هذه
الموجودات و الموارد.

إن نظرية الأموال المخصصة تقوم على المعادلة المحاسبية التالية :
الموجودات و الموارد المخصصة = القيود على استخدام الموجودات
و الموارد

بحيث تمثل الموجودات الخدمات المتوقعة بالنسبة للأموال و تعتبر المطالب
قيودا على بعض أو كل الأموال أو الموارد، كما يمثل رأس المال المستخدم
أو المستثمر قيودا قانونيا أو ماليا على استعمال الموجودات بمعنى أن رأس
المال المخصص يجب المحافظة عليه بدون أي صرف إلا بموجب
صلاحيات محددة تسمح بإنفاقه كليا أو جزئيا، و بالمثل تمثل تخصيصات
الأرباح المجمعة قيودا مفروضة من الإدارة و الدائنين أو المتطلبات القانونية
- و تمثل الأرباح المتبقية بدون توزيع أو تخصيص قيودا على
الموجودات بحيث لا يجوز التصرف في الأموال إلا حسب الأغراض التي
خصصت من أجلها، و بهذا المفهوم تكون جميع الحقوق عبارة عن قيود
مفروضة إما قانونيا أو تعاقديا أو إداريا أو ماليا أو حسب اعتبارات خاصة.

لقد وجد مفهوم هذه النظرية قبولا و مجالا للتطبيق في القطاع
الحكومي و المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح على اعتبار أن

الأمر في المؤسسات ذات الطابع الإداري يتعلق لأموال ممنوحة لها لأداء غرض خدمي معين.

وبالنظر إلى المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في ضوء هذه النظرية فإنه يمكن القول بوجود وحدة محاسبية تمثل محورا للعمليات المالية و التقارير و إن كانت هذه الوحدة المحاسبية تتفرد بخصائص معينة نظرا لمباشرتها نشاطا حكوميا له هو الآخر مجموعة من الخصائص.

4 - قصور نظام المحاسبة العمومية عن إنتاج ما يلزم من معلومات :

تتباين أنظمة المحاسبة العمومية (3) المطبقة حاليا في الدول النامية و إن كانت لا تختلف في جوهرها فإن هذا التباين يتمثل في اختلاف الإجراءات المحاسبية من ناحية و في نظام القيد المتبع من ناحية أخرى و إن كانت هذه الأنظمة تشترك في كونها تعاني نقصا شديدا من نتيجة إعداد و توفير البيانات و المعلومات الضرورية أو عدم تطوير استخدام هذه البيانات في ما يمكن أن يساعد الإدارة في مباشرة مهام التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات بكفاءة عالية (4).

إن ضرورة متابعة نتائج العمليات المالية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أمر يقتضيه أكثر من مقام و من ثم فالتركيز على التقارير المالية الدورية سواء اليومية أو الشهرية أو السنوية لابد أن يكون إلزاميا و متزامنا كذلك مع إعداد تقارير يومية و شهرية عن وضع السيولة النقدية للخرينة العامة للدولة متضمنة التدفقات الخاصة بها للفترات المقبلة وفق العوامل الأساسية المؤثرة في السيولة النقدية حسب الظروف الخاصة بالدولة، ناهيك عن الأهمية الكبرى و الأساسية للتقارير التي تتضمن تحليلا للبيانات المحاسبية و المؤشرات ذات الأهمية الخاصة في حدود تطبيق الخطة المالية و الانحرافات السلبية و الإيجابية و الاقتراحات التي تطرح كحلول أو بدائل.

إلى جانب عدم استخدام بيانات المحاسبة العمومية وفق ما يمكن أن يقدم للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري دفعا من ناحية التسيير و اتخاذ القرار الجيد، فإن نظام المحاسبة العمومية الجزائي (5) في حد ذاته يعاني من نقص شديد من ناحية إعداد و توفير البيانات و المعلومات الضرورية و التي يمكن أن تساعد الإدارة العامة في مباشرة مهام التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار بكفاءة عالية و بناء على معطيات قريبة جدا من الواقع (6).

العمليات المالية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري لا تتعدى الدورية (les états financiers) أو السنوية و الحساب الإداري (Le compte administratif) التي يعدها الأمر بالدفع و التي لا تختلف عن الدورية و حساب التسيير (Le compte de gestion) التي يعدها حساب المكلف (Le comptable assignataire) دون أن تتضمن هذه تقرير و الحسابات تحليلا للبيانات المحاسبية و المؤشرات ذات الأهمية خاصة في حدود تطبيق الخطة المالية الموضوعية و الانحرافات السلبية و الإيجابية و الاقتراحات التي تراها بشأنها.

كما أن نتائج تنفيذ الموازنة العامة السنوية لا تظهر إلا بعد مرور سنوات مما لا يمكن من أن يستند القرار المالي على نتائج التنفيذ السابقة.

4-1 - نقائص ذات طابع قانوني :

إن القراءة المتمعنة للقانون 12/90 الصادر في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية تجعلنا نخرج بالملاحظات التالية :

* الملاحظة الأولى تتعلق بمحتوى المادة الأولى التي تنص على " أن الأحكام التنفيذية لقانون المحاسبة العمومية نسري على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري " و تضيف كذلك أن هذا القانون يحدد " التزامات الأمرين بالدفع و المحاسبين العموميين و كذا مسؤولياتهم و تطبيق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها "، بحيث يفهم من محتواها بأن باقي المؤسسات التي لم تذكر لا تعتبر معنية بأحكام هذا القانون رغم أنها تطبق قواعد و إجراءات المحاسبة العمومية في تسييرها المالي كـالجامعة و المستشفيات... الخ و نعتقد أن عدم ذكرها ليس من باب السهو فهي مؤسسات تحتل حيزا متميزا على الصعيدين الاقتصادي و الاجتماعي و ربما حتى السياسي في حين أن المؤسسات التي ذكرت هي فعلا مؤسسات ذات طابع إداري.

إن تطبيق مؤسسات كالجامعة و المستشفى... إلخ لقواعد المحاسبة العمومية يضعها من تحصيل الحاصل ضمن خانة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لكن يطرح إشكالا مهما يتمثل في عدم طغيان الطابع الإداري على هاتين المؤسستين إذ تقدمان خدمات

- أحيانا بمقابل - دون هدف ربحي و من ثم فإن تسميتها بالمؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي تفرض نفسها بإلحاح.

* الملاحظة الثانية تنصرف إلى محتوى المادة السادسة و العشرون التي جاءت فيها قائمة بالمؤسسات العمومية التي يكون على رأسها مسؤولون لهم صفة الأمر بالدفع الأساسي و من ضمنها المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تدخل مؤسسات مثل الجامعة و المستشفيات ضمنها بتحصيل الحاصل و اعتبارا لتطبيق قواعد و إجراءات المحاسبة العمومية غير أن رئيس الجامعة مثلا ليس أمرا بالدفع أساسيا رغم أنه على رأس مؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية و بالكيان المالي الخاص بها.

* الملاحظة الثالثة تتعلق بنص المادة السابعة و العشرون الذي جاء فيه ما يلي : " الأمرون بالدفع الثانويون مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة الثالثة و العشرون " حيث يظهر تناقض آخر إذ يفهم من هذه المادة بأن الأمرين بالدفع الثانويين لا يمكن أن تكون لهم إلا صفة رؤساء المصالح غير الممركزة و يكون بذلك قد تم إستثناء رؤساء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

4-2 - نقائص ذات طابع محاسبي و تقني :

يمكن إجمال هذه النقائص في ما يلي :

* فيما يتعلق بالمبدأ المتمثل في الفصل بين الأمر بالدفع و المحاسب المكلف و الذي تناولته المواد 55، 56، 57، لم يتم تحديده بالدقة التي تسمح بتطبيقه عمليا من جهة و بالشكل الذي يمنع حدوث تداخل و تعطيل حقوق الدائنين. إذ أن الأساليب التي وردت في المواد المذكورة لا تعد أسبابا كافية بالمعنى العملي الدقيق (7).

* إن جمود و ثقل تقنيات المحاسبة العمومية بالإضافة إلى ضيق أفق النصوص التنظيمية للقواعد العامة يجعل المؤسسة العمومية الإدارية و ذات الطابع غير الربحي تعاني كثيرا من عدم القدرة على التكيف مع معطيات المحيط الاقتصادي و المالي الذي يتطلب سرعة اتخاذ القرار و بلفظ الروتين الرسمي الممل.

* على اعتبار أن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و ذات الطابع غير الربحي متجانسة إلى حد بعيد فإنه لا توجد هيكلية تنظيمية بيروقراطية نموذجية تأخذ بعين الاعتبار سرعة صرف و تحصيل الأموال العمومية و نؤطر التسيير المالي تأطيرا جيدا.

* إن الاستهلاك الجيد و العقلاني و التدريجي و الفعال للاعتمادات يصطدم
مع إجراءات تنفيذ الميزانية بحيث إن عدم استهلاك اعتماد فصل
السنة (ن) لا يعني بالضرورة إلغاؤه أو الإنقاص منه في السنة
(ن + 1). بحيث يعتبر معيار استهلاك الاعتمادات معيارا إيجابيا بصفة
حرة و هذا يتناقض من الأساس مع مبدأ العقلانية و التشف و الاستخدام
الأساسي للاعتمادات.

* إن إجراءات تنفيذ الموازنة بشكلها الحالي لا تسمح دائما بتسوية نفقات
تتم الأخير من السنة المدنية (ن) قبل نهايته من جهة كما أن الاستلام في
الضمانات (La prise en compte) للاعتمادات لا يتم غالبا إلا بعد مضي
سنتين أو أكثر من السنة (ن + 1).

* إن عرض و تقديم البيانات المحاسبية بالنسبة للدولة في قانون ضبط
الموازنة و في حسابي الإدارة و التسيير بالنسبة للمؤسسة، لا يعبر بشكل
جيد عن النشاط المالي للمؤسسة كما لا يسمح باستغلال هذه البيانات و من
ثم تحليلها.

* إن الأعوان الذين ينصرفون فعلا في الأموال العمومية الموضوعة تحت
تصرف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري لا علاقة لهم من حيث
التخصص و نوع النشاط بالمهام الموكلة إلى المؤسسة، و على اعتبار أن
تنفيذ المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري للمهمة التي أوكلت لها يتطلب،
من بين ما يتطلب، وضع خطة للتنفيذ لها جانب مالي، فإن المراقب المالي
و المحاسب اللذين ينتميان إلى وصاية أخرى لا يفكران بالمنطق
الاستراتيجي للمؤسسة بل بمنطق الشك في كل شيء إلى حين توفر العكس
أو المبررات المادية.

* لا تحظى المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري بأي نوع من الاستقلالية
خاصة في الجانب المالي فصرف مبلغ معين يأخذ طريقا طويلا يضيع
مصالح الدائنين كما ينقص من مصداقية المؤسسة تجاه دائنيها.
.../.../يتبع.

الهوامش

(*) نقصد هنا بالقطاع الحكومي كل المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تتلقى اعتمادات من المركزية العامة للدولة.

(1) أنظر: Raymond-Alain Tiétart – le management - Edition alger 1996-p.5 Dahleb/

(2) أنظر: American Accounting Association-A statement of basic accounting theory Illinois/1966-PP.1-3

(3) تسمى أيضا المحاسبة الحكومية على اعتبار أن تطبيقها يقتصر على المؤسسات التابعة للقطاع الحكومي.

(4) مبارك حجير – الإدارة المالية ومنهج اتخاذ القرارات – مكتبة عن الشمس / القاهرة 1976، ص 72-180.

(5) أنظر القانون رقم 21/90 الصادر في 15/08/1990 المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

(6) لم يظهر خلال ثلاثين عاما تقريبا من الموازنات النهائية التي تسمى قانون ضبط الموازنة سوى تقريبا أربعة!

(7) ذكر الأسباب.