

أهمية اعداد الموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والأداء في

تخصيص موارد العامة للدولة

The importance of preparing the investment budget according to the program and performance budget in allocating the state's public resources

حسين علي سعيد

أ.م.د. ايمان شاكر محمد

الجامعة العراقية / كلية الإدارة والاقتصاد

hussein.a.saeed@aliraqia.a.edu.iq

iman.alridha@aliraqia.edu.iq

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٤/٩/٣٠

تاريخ استلام البحث: ٢٠٢٤/٨/٢٨

المستخلص

هدف البحث على ابراز أهمية اعداد الموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية لكون مشكلة البحث تمثلت في صعوبة تخصيص الموارد المالية في ظل الموازنة التقليدية بالشكل الأمثل وعند استخدام أسلوب البرامج والأداء لاعداد الموازنة الاستثمارية سيسهم هذا الأسلوب في تخصيص هذه الموارد والذي ينعكس بدوره على مستوى أداء هذه الوحدات، وتم اعتماد المنهج التطبيقي في عرض الدراسات السابقة وكل مايتعلق بالجانب النظري للبحث من خلال عرض مفهوم الموازنة الاستثمارية فضلاً عن مفهوم موازنة البرامج والأداء، أما الجانب العملي من



مجلة العلوم المالية والمحاسبية
العدد الثامن عشر/ حزيران ٢٠٢٥
الصفحات ١٧٩ – ٢٠٨

بحث مستل من رسالة ماجستير .

البحث جرى اعتماد آلية مقترحة في اعداد الموازنة الاستثمارية باعتبارها أحد اساليب التقييم ومراقبة الاداء التي يستوجب اتباعها ، وبعد تحليل معطيات البحث تم التوصل الى مجموعة من الإستنتاجات كانت ابرزها ان موازنة البرامج والأداء ستساهم في تخصيص الموارد المالية للعينة محل البحث واستثمار هذه الموارد التي تم تخصيصها وفق الأسلوب المقترح في تنفيذ مشاريع أخرى لها اولوية ثانوية ، كما ان الأسلوب التقليدي في اعداد الموازنة الاستثمارية باته لا يواكب التطورات والحجم الهائل في كمية المشاريع المقترحة والذي تسبب في تأخر تنفيذ اغلب مشاريع العينة محل البحث ، كما أوصى الباحثان بضرورة اعتماد موازنة البرامج والأداء في الاعداد للموازنة الاستثمارية للعينة محل البحث من اجل مراقبة أداء مشاريعها الاستثمارية وتخصيص الموارد العامة للدولة بشكل الأمثل والكفوء.

Abstract:

The aim of the research is to highlight the importance of preparing the investment budget according to the program and performance budget in government units, because the problem of the research was the difficulty of allocating financial resources under the traditional budget in an optimal manner, and when the program and performance method is used to prepare the investment budget, this method will contribute to the allocation of these resources, which in turn is reflected at the level performance of these units, The applied approach was adopted in presenting previous studies and everything related to the theoretical side of the research by presenting the concept of investment budgeting as well as the concept of program and performance budgeting. As for the practical side of the research, a proposed mechanism was adopted in preparing the investment budget as it is one of the methods of evaluation and monitoring of performance that must be followed, After analyzing the research data, a set of conclusions were reached, the most prominent of which was that budgeting programs and performance will contribute to allocating financial resources to the sample under study and investing these resources that were allocated according to the proposed method in implementing other projects that have secondary priority, and the traditional method of preparing the investment budget has become stale, It does not keep pace with

developments and the huge amount of proposed projects, which caused a delay in the implementation of most of the sample projects under study, The researchers also recommended the necessity of adopting program and performance budgets in preparing the investment budget for the sample under study in order to monitor the performance of its investment projects and allocate the state's public resources in an optimal and efficient manner.

المقدمة

تعد الموازنة الاستثمارية أداة تخطيطية ورقابية لتحقيق اهداف الموازنة العامة للدولة وهي الشق الثاني من الموازنة العامة ، وفي العراق فأن الوزارات كافة والدوائر غير المرتبطة بوزارة تقوم بأعداد دراسات تفصيلية لمشاريعها المقترحة وأرسالها الى وزارة التخطيط ، ليتم بعد ذلك توحيدها و اعدادها على شكل موازنات ومن ثم ارسالها الى وزارة المالية، و باتت الموازنة التقليدية تواجه العديد من المشكلات من حيث اعداد التقديرات والتقارير المالية المعدة خلال تنفيذ الموازنة ، لذلك أصبحت هناك ضرورة ملحة لتطوير اعداد الموازنة الاستثمارية بأسلوب موازنة البرامج والأداء كمحاولة لاصلاح نظام اعداد الموازنة التقليدية لما لهذا الأسلوب من مميزات تتمثل في إعطاء صورة دقيقة عن المخرجات وما تم تحقيقه من اهداف ولاسيما فيما يتعلق بتخصيص الموارد المالية للمشاريع الاستثمارية اذ يتم التركيز فيها على تحديد برامج الخدمات التي تلزم الوحدة حكومية بتأديتها ، وتقدير تكلفة كل برنامج من هذه البرامج واتخاذ بيانات التكلفة اساساً لتحديد التخصيصات المالية التي تخصص للوحدات الحكومية ووضع مقاييس لقياس ما تم إنجازه من تلك البرامج وتقييم أداء الوحدات الحكومية في تخصيص الموارد المالية العامة المتاحة.

١- المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة

١.١ مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث بصعوبة تخصيص الموارد المالية في ظل الموازنة التقليدية بالشكل الأمثل وعند استخدام اسلوب البرامج والأداء لاعداد الموازنة الاستثمارية سيسهم

ولذا يمكن عرض مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :-

١- هل ان عملية التخطيط والاعداد للموازنة الاستثمارية في العراق بأسلوبها الحالي التقليدي وفق موازنة البنود يعطي تصور واضح عن كفاءة استخدام الموارد العامة للدولة من قبل الوحدات الحكومية .

٢- هل تساهم عملية الاعداد للموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والأداء بتخصيص الموارد المالية للموازنة العامة بالشكل الأمثل.

٢.١-هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :-

١- بيان مدى إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في اعداد الموازنة الاستثمارية التي ستسهم في تخصيص الموارد العامة للدولة.

٢- التعرف على مفهوم الموازنة الاستثمارية ومفهوم موازنة البرامج والأداء وكيفية القيام بعملية الاعداد للموازنة الاستثمارية ومتابعة هذه الخطط والأهداف من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء .

٣.١-أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذا البحث في جانبين يمثل الجانب الأول المدخل المفاهيمي والحاجة الى ابراز أهمية تطبيق موازنة البرامج والأداء في اعداد الموازنة الاستثمارية لتحقيق الاهداف المنشودة لكونها من اهم أدوات التخطيط المالي للموازنة العامة للدولة .

اما الجانب الثاني المدخل التطبيقي الذي يهدف الى تعزيز الكفاءة والفاعلية والمساءلة عند اعداد الموازنة الاستثمارية من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء لتحسين وتطوير الخدمات في المشاريع الاستثمارية .

٤.١- فرضية البحث :

١- ان اعداد الموازنة الاستثمارية بأسلوب الموازنة التقليدية لا تعطي تصور واضح عن كفاءة وفاعلية استخدام الموارد العامة للدولة من قبل الوحدات الحكومية مما سبب هدر في المال العام واللجوء الى ابرام ملحق عقد لتكملة انجاز المشروع بعد تأخره عن الفترة

المتعاقد عليها وهذا يعتبر ضعف واضح في أسلوب الموازنة التقليدية لمراقبة أداء المشاريع.

٢- ان استخدام موازنة البرامج والأداء في الاعداد للموازنة الاستثمارية سيسهم في تخصيص الموارد العامة للدولة بالشكل الأمثل وسيساعد على مراقبة أداء تنفيذ المشاريع وفق ما مخطط له.

٥.١ - حدود البحث

- الحدود المكانية : وزارة الصحة / دائرة صحة بغداد الكرخ.

- الحدود الزمانية : للفترة الممتدة ما بين عام ٢٠١٣-٢٠٢٣.

٦.١ - أدوات جمع البيانات :

- جرى استخدام الكتب والدوريات والرسائل والاطاريح والبحوث الأجنبية والعربية والعراقية والشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) .

- القرارات والتوجيهات الحكومية وتعليمات تنفيذ الموازنة الخاصة بعملية التخطيط للموازنة بشكل عام والموازنة الاستثمارية بشكل خاص.

٧.١ - منهج البحث

يستند البحث في الجانب النظري إلى المنهج الاستنباطي في عرض الدراسات والأدبيات السابقة وكل مايتعلق بالمدخل المفاهيمي للموازنة الاستثمارية وموازنة البرامج والأداء ، أما الجانب العملي فقد تم الإعتماد على المنهج الاستقرائي لمعرفة مدى إمكانية الاعداد للموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والأداء وباستعمال جداول المشاريع الاستثمارية والحسابات الختامية لعام ٢٠٢٣ الخاصة بدائرة صحة بغداد / الكرخ والسجلات والتقارير والدراسات والكشوفات الهندسية المعدة لتنفيذ مشروع (هدم وإعادة بناء شعبة اللجان الطبية في البياح).

٨.١ - الدراسات السابقة

يعرض هذا المبحث الدراسات التي استطاع الباحثان جمعها والإطلاع عليها، التي تخصصت بعرض جوانب مختلفة بموضوع الدراسة الحالية وقد كان لهذه الدراسات

الأثر في جانبها النظري والعملي .

• دراسة / الزاملي و محمد ٢٠١٤ - بحث منشور (مجلة العلوم الاقتصادية / جامعة البصرة).

عنوان الدراسة	مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة
هدف الدراسة	يهدف هذا البحث إلى تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ووضع البرامج لكل مشاريع الحكومة المحلية مستقبلاً بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الوحدات المطبقة لهذا الأسلوب.
أداة البحث	دراسة تطبيقية على مشاريع قطاع التربية والتعليم التي تقوم بتنفيذها الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ضمن موازنة عام ٢٠١١ .
أبرز الاستنتاجات	١-إن استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء يزود متخذي القرار بالمعلومات والبيانات المالية والإدارية ، التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهام المنوطة بها وتحقيق الهدف. ٢-أسلوب الموازنة التقليدي لا يوضح الالتزامات المترتبة على الحكومة اتجاه تنفيذ مشاريع تنمية الأقاليم ، إذ يوضح أسلوب موازنة البرامج والأداء ما على الحكومة من التزامات.
التوصيات	١- التحول من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية وبالأخص المشاريع الاستثمارية لتنمية الأقاليم. ٢- تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع تنمية الأقاليم للمحافظات مع معالجة نواحي الضعف.

• دراسة / الفهد وآخرون ٢٠١٧ - بحث منشور (معهد البحوث والدراسات جامعة السادات/مصر)

عنوان الدراسة	أهمية التحول من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء (تجربة بلدية دبي)
هدف الدراسة	يهدف البحث في إمكانية تطوير نظام المعلومات المحاسبي في القطاع الحكومي وخاصة تطوير منهج اعداد الموازنة العامة بمحاولة اظهار اثار تطبيق منهج موازنة البرامج والأداء على بلدية دبي

أداة البحث	يتطلب البحث تجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر بطرق عديدة مثل استخدام قوائم الاستقصاء او المقابلات الشخصية والاستعانة بخبرات ذوي الخبرة من السادة أساتذة الجامعات والممارسين عملياً وغيرهم .
أبرز الاستنتاجات	من خلال استعراض موازنة البرامج والأداء يجد الباحث انه لا بد من ان يؤخذ هذا البحث بعين الاعتبار من قبل المعنيين وان يتم تريع الخطى باتجاه تطبيق هذه الموازنة ، لا سيما من اجل اتاحة الفرصة لتخفيض العجز الدائم في الموازنات وتقديم احسن الخدمات للمواطنين واعتماد موازنة البرامج والأداء ليس بلامر السهل لذلك لا بد من خلق بيئة مناسبة لتطبيقها من خلال تعديلات قانونية وقواعد تنظيمية كتعزيز اللامركزية.
التوصيات	تعميم ثقافة الأداء كمرحلة أولى ومن ثم ما يلي: ١- السعي نحو صياغة اهداف الأجهزة الحكومية في شكل نتائج محددة قابلة للقياس الكمي. ٢- ضرورة تبني الدولة سياسة تقسيم اية خدمات تقدم للجمهور الى نوعين اما خدمة مجانية يكوّن معيار قياس الأداء معيار اجتماعيا او خدمة اقتصادية يكون مقياس الأداء فيها مقياس اقتصاديا.

• دراسة / الخفاجي ٢٠٢٠ - أطروحة دكتوراه (جامعة بغداد) .

عنوان الدراسة	إطار مقترح لاعداد موازنة البرامج والاداء وإنعكاسه على ترشيد الانفاق العام وفاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية.
هدف الدراسة	تقديم اطار مقترح لاعداد الموازنة العامة يساعد على التحول من موازنة البنود نحو موازنة البرامج والأداء بما يتناسب مع خصوصية البيئة العراقية.
أداة البحث	اعتمد الباحث على استعراض بيانات الموازنات العامة للعراق للسنوات ٢٠١٠-٢٠١٨ والمقارنة بين الانفاق الفعلي وبين التخصيصات المقررة بموجب قوانين الموازنة العامة وأيضاً اعتمد على استمارة الاستبانة وزعت على أصحاب الاختصاص .

١-يرتبط مفهوم المساءلة بشكل وثيق بالاداء الحكومي فبعد ان كانت الموازنة بشكلها التقليدي تركز على المدخلات ، أصبحت المساءلة تدور حول مدى الالتزام وامتثال وحدات الانفاق الحكومية لتعليمات الموازنة العامة في التقيد بالانفاق على البنود المحددة بوثيقة الموازنة العامة. ٢-يمكن تحقيق الفاعلية في وحدات الانفاق العام عندما يكون هناك رؤى واهداف واضحة واستراتيجيات محددة ، بينما يمكن تحقيق الكفاءة عندما تمتلك وحدة الانفاق العام تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت واعتماد معايير الجودة في العمل.	أبرز الاستنتاجات
١-ان يكون تخصيص الموارد العامة من اعلى الى ادنى مع منح وحدات الانفاق العام مزيداً من الصلاحيات لعمليات المناقلة لتحقيق الأهداف وتشديد المساءلة تجاه حالات الإهمال والتبذير والاختفاق. ٢-تحديد الاطار العام للموازنة العامة الجديدة التي تستند الى البرامج والأداء، فمن المناسب للعراق في الوضع الراهن تطبيق موازنة استعراض الأداء ، وذلك لبساطة متطلباتها قياساً بالنوعين الاخرين من موازنات الأداء وبالشكل الذي يتماشى مع طبيعة البنى التحتية لوحدات الانفاق العام.	التوصيات

• دراسة / SRITHONGRUNG-2017 - بحث منشور(مجلة الموازنة العامة والمحاسبة والإدارة المالية)

Capital Budgeting and Management Practices: Smoothing Out Rough Spots in Government Outlays (ممارسات الموازنة الاستثمارية والإدارة : تذليل النقاط الصعبة في النفقات الحكومية)	عنوان الدراسة
الغرض من الدراسة هو فهم ما اذا كان التخطيط الرأسمالي طويل الاجل والممارسات الإدارية الموصى بها في الادبيات يمكن ان تخفف من التقلبات في الانفاق الرأسمالي لحكومة الولاية والناجم عن قيود قيود مختلفة ، ويمكن ان يكون للنفاقت الاستثمارية المتقلبة السلبية الاتية :- ١.عدم الكفاءة في المشروع. ٢.احتمال ضعيف للقدرة على الحفاظ على وضع مالي جيد.	هدف الدراسة

أداة البحث	تم استخدام تحليل البيانات احصائياً لمعرفة تأثيرات ممارسات تخطيط رأس المال والإدارة على تقلبات الاتفاق الرأسمالي.
أبرز الاستنتاجات	١- اعتماد ميزانية رأسمالية منفصلة كأداة خاصة لمراجعة المشاريع الاستثمارية يمكن ان يقلل من تقلبات الاتفاق الرأسمالي. ٢- ان استخدام الإيرادات المخصصة للمشروع الاستثمارية لتمويل اجمالي النفقات من الممكن ان يؤدي الى الحد من التقلبات.
التوصيات	يوفر الباحث بعض التوصيات لممارسي موازنة الدولة ، حيث ان تخطيط وإدارة رأس المال على المدى الطويل قد يساعد في موازنة الاثار غير المرغوب فيها لعدم اليقين مثل الضغوط المالية ، والقرارات السياسية و النقص غير المتوقع في الإيرادات

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :-

١- تمتاز هذه الدراسة بتخصصها بموضوع الموازنة الاستثمارية من ناحية الاعداد باستخدام موازنة البرامج والأداء.

٢- إنّ هذه الدراسة جاءت مكتملة وشاملة للدراسات السابقة حيث ان معظم الدراسات التي تناولت فكرة تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية اكدت بضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي .

٢- المبحث الثاني : الجانب النظري

١.٢- مفهوم الموازنة الاستثمارية :-

تعد الموازنة الاستثمارية جزء من الموازنة العامة لذا ان مفهومها يرتبط بنفس مفهوم الموازنة العامة ، وتتضمن ما يتم اعتماده من تخصيصات مالية لتنفيذ المشاريع الاستثمارية طويلة الاجل كالطرق والجسور والمشاريع الصناعية والزراعية فالأساس المستخدمة في تقسيم الموازنة الاستثمارية.(مشكور واخرين :٢٥:٢٠١٨) ، وتعتبر مصدر رئيسي لتمويل المشاريع المهمة للمجتمع و لها تأثير مباشر على حياة الناس في البلد وان مستوى تنفيذ هذه الموازنة يظل مقياساً لاداء الحكومة.(2014،304: Ogujiuba&Ehigiamusoe) ، ويرى(Srithongrung:2018,4) ان الموازنة

الاستثمارية تعتبر بمثابة عملية مراجعة خاصة للحكومة لتخطيط الانفاق الذي يستلزم استنزاف مواردها على المدى الطويل.

٢.٢- تعريف الموازنة الاستثمارية :

عرفها (بريكي :٢٠١٣، ص٤) بأنها موازنة هدفها التخطيط والرقابة على المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها زيادة في الأصول الثابتة (أراضي ، ووسائل النقل ، والمباني ، والمعدات والآت وغيرها من الموجودات) او إحلال أصول جديدة بدل القديمة او تطوير للأصول او صيانتها بما يتماشى مع التطور التكنولوجي المعاصر ، وان تقديرات التكلفة تشمل كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل هذه النفقات وفترة التنفيذ.

وتعرف أيضاً الموازنة الاستثمارية بأنها عملية او نظام من الإجراءات الإدارية التي تربط برنامج تحسين الموجودات طويل الاجل بالطرق التي سيتم استخدامها لدفع تكاليف تلك التحسينات وتنص على تنفيذ هذه الخطط المالي والمادية طويلة الاجل.(Srithongrung et al:2019:6)

٣.٢- أهمية الموازنة الاستثمارية :-

تتمثل أهمية الموازنة الاستثمارية بالآتي:- (Wilson:2010:551)

١- تعتبر كدليل للعمليات حيث تصف المشاريع والبرامج التي تقوم بها الوحدة الحكومية ، وتوفر مقاييس موضوعية للتقدم نحو تحقيق الأهداف .

٢- تساهم في إدارة وتخطيط المال العام بشكل سليم للوحدات الحكومية.(الحمداني وعبد الحميد:٢٠١٨، ص٤٨٩)

٣- تساعد الموازنة الاستثمارية في تحقيق الملكية العامة للمشاريع ، وتعزيز تقديم الخدمات بأستخدام الابتكار او التكنولوجيا الحديثة.(Augustine:2022:2689)

٤.٢- متطلبات اعداد المشاريع الاستثمارية :

تقع على عاتق وزارة التخطيط مسؤولية ومهمة اعداد الأسس التفصيلية لتحضير الموازنة الاستثمارية وجمع وتوحيد متطلبات اعداد المشاريع الاستثمارية ومناقشتها مع

الوحدات الحكومية.(الزامي:٢٠١٤،ص٢٨) ، حيث تقوم هذه الوحدات بأرسال استمارة الجدوى الخاصة بالمشاريع الاستثمارية والتي تتضمن بيانات رئيسية عن المشروع والمعلومات الأولية وتحديد الحالة الراهنة.(وزارة التخطيط / دائرة تخطيط القطاعات)

وسيتم توضيح المكونات الأساسية لتقرير المشروع الاستثماري حيث يتضمن التقرير دراسة تفصيلية تأخذ بالاعتبار ما يلي :- (تعليمات رقم ١ لسنة ١٩٨٤ المعدلة سنة ١٩٩٠، ٥٤)

١- المعلومات الأولية وتحديد الحالة الراهنة : تشمل هذه المرحلة جمع المعلومات وإجراء المسوحات الميدانية والتحليلات المكتبية اللازمة والمتعلقة بالبرنامج بهدف الوصول الى تحديد الوضع الراهن مع الاخذ بنظر الاعتبار.

- ❖ عدد السكان في الوقت الحاضر والمستقبل حسب البيئة والجنس وفئات العمر.
- ❖ اعداد ونسب السكان المستفيدين من الخدمات حسب البيئة والجنس وفئات العمر.
- ❖ الاضرار الناجمة عن عدم تقديم الخدمات بصورة كاملة.
- ❖ الغرض من الخدمات المتوفرة حالياً (سنة الأساس) مع كافة المعلومات المتعلقة بذلك.

❖ الجهات والمؤسسات المسؤولة عن تقديم الخدمات مدار البحث.

تحديد الأهداف والاحتياجات: بعد الحصول على صورة كاملة عن الوضع الراهن في سنة الأساس يتم تحديد الأهداف المتوسطة والبعيدة المدى ويتم ذلك وفق تدرج الاحتياجات والامكانيات المتاحة والاهداف الوطنية وخطط التنمية القومية وعلى هذا فأن الامر يتطلب على وجه التحديد ما يلي:- (تعليمات رقم ١ لسنة ١٩٨٤ المعدلة، ٥٥)

- ❖ الأهداف الكمية والنوعية على المدى البعيد(١٥) سنة قادمة.
- ❖ الأهداف الكمية والنوعية التفصيلية على المدى المتوسط (٥) سنوات قادمة.
- ❖ تحديد الاحتياجات وتوزيعها المكاني والزمني مع المخططات الأولية بذلك.

٢- ترجمة الاحتياجات الى برامج ومشاريع عمل وهذا يتطلب ما يلي:-
(الدباج: ٢٠١٤، ص ٥٦)

❖ تحديد اعداد واحجام وتفاصيل المشاريع والاعمال المقترح تنفيذها مع مواقعها الجغرافية.

❖ وفي ضوء الأولويات تحدد المشاريع المقترح تنفيذها على المدى المتوسط (٥) سنوات الأولى مع مواقعها الجغرافية.

وتقوم وزارة التخطيط بمراجعة وتدقيق البيانات الواردة في استمارة دراسة الجدوى الاقتصادية الخاصة بكل مشروع استثماري ومناقشتها مع الوحدات الحكومية وتجري هذه المناقشات وفقاً لتواريخ ومواعيد محددة لكل وزارة خلال شهر آب من كل عام ومن خلال هذه المناقشات تحدد التخصيصات المالية لكل مشروع من المشاريع التي تم اقتراحها من قبل هذه الوحدات والتي يتقرر ادراجها ضمن المنهج الاستثماري للوزارات والجهات غير مرتبطة بوزارة. (المصدر: الموقع الرسمي لوزارة التخطيط) ، وبعدها تقوم الوزارة بأعداد تعليمات تنفيذ المشاريع وإصدار القرارات الخاصة بالبرامج الاستثمارية وتنمية الأقاليم وحسب الصلاحيات المخولة لوزير التخطيط ومتابعة بيانات الأنفاق الاستثماري وتقديم الاستشارات المالية بناء على الطلبات الواردة من الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة في شأن المشاريع الاستثمارية وتنسيق مقترحات الموازنة الاستثمارية قطاعياً لرفع كفاءة التنفيذ. (قانون وزارة التخطيط رقم (١٩) لسنة ٢٠٠٩).

٥.٢ - مفهوم موازنة البرامج والاداء :

ان موازنة البرامج والأداء تمثل الاستخدام المنهجي لمعلومات الأداء لابلإغ قرارات تخصيص الموازنة لارشاد تخطيط الموازنة وغرس قدر اكبر من الشفافية والمساءلة في جميع مراحل عملية اعداد الموازنة من خلال توفير المعلومات للجهات المعنية حول أغراض الانفاق والنتائج المتحققة. (Blazey & Nicol:2018:7)

ولتطبيق هذا الأسلوب وتحويل الأنشطة الحكومية الى برامج تشتمل على اوجه النشاط المختلفة ، مما يتطلب من كل وزارة او الجهات غير مرتبطة بوزارة القيام باعداد برامجها وعلى شكل أنشطة مختلفة والذي قد تشترك فيه مع وزارات اخرى ، وعلى وحدات الاداء التابعة لكل وزارة القيام بالتنفيذ وتكون مسئولة عن ذلك الجزء الموكل لها ، ويتم تحديد تكلفة كل جزء من هذه الاجزاء الخاص بكل وحدة اداء عبر ما يتم انفاقه خلال الفترات المتعاقبة والمرتبطة بتنفيذ البرنامج والتي قد تستمر لعدد من السنوات.(الخفاجي : ٢٠١٣ ، ص٢٨)

٦.٢- تعريف موازنة البرامج والاداء :-

موازنة البرامج والأداء تعتمد على البرامج والمشاريع التي تجمع النفقات مع هدف مشترك يشير بالنسبة لمعظم البرامج الى النتيجة التي يهدف البرنامج والمشروع الاستثماري الى تحقيقها وقياس معايير الأداء وفق تخصيصات الموازنة الاستثمارية.(Minjire & Ogollah 2017:2) ، لذا تعرف على انها نهج في اعداد الموازنة على أساس الأداء او الأداء الوظيفي المراد تحقيقه ، بمعنى اخر ان موازنة البرامج والأداء تربط بين مكونين هما الموازنة والانفاق مع النتائج المطلوب تحقيقها(المخرجات). (Ateh et al:2019:56)، كما عرف المؤتمر القومي لمشروع الولايات في الولايات المتحدة الامريكية موازنة البرامج والاداء بأنها (بيان يستخدم الاهداف لتوضيح السبب الذي لاجله سيتم انفاق الاموال، اذ انها عبارة عن طريقة يتم تخصيص الاموال لانجاز الاهداف المرسومه مستندة الى البرامج والمشاريع الاستثمارية وقياس النتائج ، فهي تختلف عن المدخل التقليدي للموازنة لانها تركز على النتائج من الانفاق لما سيتم شراؤه بالاموال وليس على كمية الاموال المتاحة).(سلمان وياسين: ٢٠١٦ ، ص٤٩٢)

٧.٢- أهمية موازنة البرامج والأداء :

ويمكن تحديد أهمية موازنة البرامج والأداء بالاتي :-

- ١- تعتبر موازنة البرامج والأداء أداة جيدة للتخطيط الاستراتيجي وتحديد الأهداف ، وتحسين فهم البرامج الشاملة في الحكومة ، كما تساعد على ربط أنشطة الوحدات الحكومية بالنتائج وتوفير التقييم والمساءلة.(Alain&Melege:2017:161)
- ٢- ان جل عيوبها لا تعود الى الأنموذج فقط وانما تنصب على المتطلبات الواجب تحقيقها من اجل تنفيذ هذه الموازنة وتحديد الأهداف لجميع الوحدات الحكومية بشكل دقيق ، مع مراعات صعوبة تحديد بعض البرامج والمشاريع ، ويمكن التغلب على هذه العقاقب بعدة وسائل على سبيل المثال من خلال رفع المستوى في التخطيط واجراء الدراسات اللازمة للبرامج والمشاريع الاستثمارية الحكومية .
- ٣- ان المضي في تبني هكذا نوع من الموازنات ينسجم مع التطورات التي تشهدها الوحدات الحكومية الأمر الذي يتطلب قيام هذه الوحدات بتطوير الأساليب والسياسات الإدارية والمالية القديمة واستبدالها بمنهج جديد يساعد في تسريع النمو الاقتصادي المستهدف.

٨.٢ - اعداد الموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والاداء:

- تحتاج موازنة البرامج والأداء الى العديد من المتطلبات والمستلزمات التي لا بد من توفرها لانجاح تطبيق هذه الموازنة في اعداد الموازنة الاستثمارية وهي كالتالي :-
- (حسن واخرون :٢٠٢٣، ص٣١١)
- ١- تحديد الأهداف المراد تحقيقها بشكل دقيق وعلمي واضح وذكرها بأختصار في شكل قائمة ويتم تقسيمها الى برامج استثمارية ومن ثم تحديد المشاريع والأنشطة الواجب تنفيذها.
- ٢- استخدام أسس محاسبة التكاليف في حساب كلف برامج الوحدات الحكومية اذ يعد استخدام التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي من الإجراءات المتقدمة في العمل الإداري.(رشيد واخرون:٢٠٢٣، ص٧٠-٧١)
- ٣- تحديد مؤشرات الأداء التي تمثل المقاييس التي يتم بها قياس مدخلات ومخرجات نتائج البرامج والمفيدة في عملية التخطيط الاستراتيجي لاي برامج وأداء.

٤- الأسس المحاسبية التي تلائم التحول من الموازنة التقليدية الى موازنة البرامج والأداء عند اعداد الموازنة الاستثمارية هو تعديل وتكييف النظام المحاسبي والمالي بشكل نشيط وكفاء ليتلائم مع إجراءات التطبيق وهذا يتطلب ايضاً التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق ، اذ يرى بأن الاسس المحاسبية التي تلائم أسلوب موازنة البرامج والأداء هو أساس الاستحقاق الذي يتم الاعتراف بالمال او القيمة في الوقت الذي يتم تحمل مسؤولية الدفع ، وعلى هذا الأساس فإن الأموال المكتسبة هي الأموال التي تلقينا او نتوقع الحصول عليها ، التكلفة حتى الان هي كل الأموال التي دفعناها او نتوقع دفعها . (Halpin&Bolivar:2009:15)

٩.٢ - مراحل تخصيص الموارد العامة للدولة وفق موازنة البرامج والأداء:

ان ضعف الأداء في تنفيذ المشاريع هو عدم كفاية مراقبة وتقييم المشاريع الاستثمارية وان موازنة البرامج والأداء لها رؤية واضحة واهداف متطابقة لتخصيص الموارد العامة لأن من أولويات هذه الموازنة هو تعزيز كفاءة وفاعلية الموازنة وأهدافها وتفعيل دور المساءلة بشكل اكبر من الموازنة التقليدية حيث ان هذا النوع من الموازنات لها طرقها واساليبها الخاصة في التخطيط والأعداد للموازنة الاستثمارية من اجل ترشيد المال العام وتخصيص الموارد العامة المتاحة.(رشيد وآخرون :٢٠٢٣، ص٨٣) ، حيث تسعى موازنة البرامج والأداء الى ضمان الاستخدام الأمثل لهذه الموارد وتحقيق الرفاهية للمجتمع وضمان ادخار الموارد المتاحة للأجيال القادمة.(الخفاجي:٢٠٢٠، ص٣٤) ، حيث تتضمن موازنة البرامج والأداء مجموعة من الاجراءات والآليات التي تهدف الى تعزيز الروابط بين التخصيصات المالية المقدمة للوحدات الحكومية ونتائجها او مخرجاتها من خلال استخدام مقاييس الأداء التي تساعد على اتخاذ القرارات بخصوص تخصيص الموارد العامة المتاحة ويمكن من خلال هذه المقاييس تقييم كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية وكذلك تعتبر هذه المقاييس كأداة تساعد الجهات الرقابية في المساءلة عن تخصيص الموارد العامة للدولة.(Bonomi et al:2019,5) ، ولكون المساءلة ترتكز على نتائج العمليات

الرقابية فأنها تشكل أداة لتوجيه السلوك لان الشعور بحصول المساءلة بموجب نتائج الرقابة يفرض على العاملين ومتخذي القرار إعطاء عناية اكبر لجعل النتائج المترتبة على قراراتهم متساوية مع الخطط الموضوعة مسبقاً. (خالد :٢٠٢٠، ص٥٥)

١٠.٢- استخدام محاسبة التكاليف ضمن اسلوب موازنة البرامج والأداء:

ان اعداد الموازنة الاستثمارية وفق أسلوب البرامج والاداء يتطلب القيام بالآتي:-
(محمد:٢٠٠٦، ص١٨٥-١٨٨)

١- تحديد البرنامج ضمن الموازنة الاستثمارية والذي يتضمن معلومات عامة عن البرنامج الاستثماري مثل اسم البرنامج ورقم البرنامج والامتداد الزمني لهذا البرنامج كما يتم توضيح فترة تنفيذ البرنامج ومراقبة الأداء وفق تواريخ محددة ومتفق عليها.

٢- تحديد المشاريع التي تكون ضمن البرنامج الاستثماري حيث يقسم البرنامج الاستثمارية الى عدد من المشاريع التي تمثل جزء من العمل الذي يتضمنه البرنامج ، ولان العينة محل البحث تقوم بعدد من المشاريع التي تخدم الواقع الصحي سيكون لها برنامج استثماري يخدم هذا الواقع من اجل تحقيق الهدف الرئيسي.

٣- تحديد الأنشطة التي تكون ضمن كل مشروع من مشاريع البرنامج الاستثمارية حيث يمثل كل نشاط جزء من عمل هذا المشروع ويمكن تقسيمها كالتالي :
(نشاط اعمال تهيئة الموقع ، نشاط الاعمال المدنية ، نشاط الاعمال الكهربائية ، نشاط الاعمال التأسيسات المائية، نشاط الاعمال الميكانيكية).

٤- تحديد الفعاليات التي تكون ضمن كل نشاط من أنشطة المشروع الاستثمارية حيث تمثل كل فعالية جزء من عمل هذا النشاط مثل (اعمال البناء بالطابوق هي فعالية ضمن نشاط الاعمال المدنية).

٥- تحديد الفعاليات الساندة هنالك عدد من الاجراءات والاعمال التي تكون ساندة للمشروع ولاكن تكون تكاليفها غير مباشرة وهذه الفعاليات تساهم في عمل المشروع بصورة غير مباشرة مثل (عقد اجتماع يضم عدد من مقدمي العطاءات وكذلك أجور الإعلان عن المشروع المقترح).

بعد ان تم تقسيم البرنامج الاستثماري الى عدد من المشاريع وكل مشروع قسم الى عدد من الأنشطة يتم بعدها تخصيص الفعاليات الى النشاط المعني واعتباره تكلفة مباشرة تساهم في انجاز المشروع ، اذ ان من خلال تحديد تكلفة هذه الفعاليات والانشطة يمكن توفير مستوى عالي من التخطيط للموازنة الاستثمارية والمساءلة عن الموارد وقياس مدى تحقق الأهداف.

٣- المبحث الثالث : الجانب العملي

١.٣- الأسلوب المتبع من قبل العينة محل البحث في اعداد الموازنة الاستثمارية:

تقوم العينة محل البحث باعداد مشاريعها الاستثمارية عن طريق ملء استمارة الجدوى الاقتصادية الصادرة من قبل وزارة التخطيط / دائرة تخطيط القطاعات والتي تتضمن بيانات رئيسية عن اسم المشروع وموقعه الجغرافي والكلفة الكلية المقدرة للمشروع ومدة التنفيذ مع توضيح الهدف من تنفيذ المشروع الاستثماري على المدى المتوسط والبعيد وتحديد الاحتياجات وتوزيعها المكاني والزمني وفق المخططات الأولية وكذلك تحديد الحالة الراهنة من خلال المعلومات الأولية عن عدد السكان ومعدل نصيب الفرد من خدمات المشروع حيث تقوم الدائرة بتحديد نوع المشروع والاضرار الناجمة في حال عدم تنفيذ هذا المشروع و ترفق التفاصيل على شكل ملحق خاص بالدراسة مع بيان الآثار الاجتماعية والاقتصادية والمردود الإيجابي عن تنفيذ المشروع ، ويقوم القسم الهندسي باعداد البيانات الفنية الخاصة بتأييد توفر تخصيص قطعة الأرض بالمساحة الكافية والملائمة للتنفيذ وايضاً توفر الخدمات التحتية للمشروع مثل (الطرق ، الماء ، الكهرباء ، الصرف الصحي) وغيرها من الأمور الفنية المهمة وعلى الدائرة القيام بتحديد طريقة وأسلوب التعاقد واستحصال كافة الموافقات ذات العلاقة بالمشروع قبل المباشرة والتنفيذ واعداد دراسة اقتصادية من خلال القيام باعداد جدول التدفقات النقدية الخارجة للمشروع والذي يتضمن تكلفة رأسمالية وتكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة وحسب سنوات التنفيذ.

وبعد ان تم اجراء كافة متطلبات ادراج المشروع ضمن الموازنة الاستثمارية للعينة

محل البحث قام قسم الأمور الهندسية بأعداد كشف هندسي يخص مشروع هدم وإنشاء شعبة اللجان الطبية وبتكلفة تخمينية قدرها (٢ ٤٦١ ٠٠٠ ٠٠٠) ملياري واربعمائة و واحد وستون مليون دينار بعد ان تم مفاتحة الجهات المختصة المتمثلة بوزارة التخطيط و وزارة المالية و تم اجراء اعلان عن تنفيذ المشروع وحسب أساليب التعاقد التي تم ذكرها في المبحث الأول والصادرة من وزارة التخطيط .

٢.٣ - تحليل نفقات الموازنة الاستثمارية لعينة البحث :

تشكل وزارة الصحة احد أبواب الموازنة ودائرة صحة بغداد الكرخ تمثل (قسم) وهي إضافة اجمالية الى مستوى الوزارة (باب) ، ويتبع الأسلوب التقليدي في الاعداد للموازنة الاستثمارية بما يؤمن رقابة مالية صارمة على نفقات المشاريع ، ويستخدم في تحقيق ذلك التصنيف الإداري والنوعي لنفقات الموازنة الاستثمارية ، وتلتزم الوحدات الحكومية الخدمية بأتباعه وفقاً للتعليمات الصادرة عن وزارة المالية ، فضلاً عن ذلك يكون أسلوب تبويب الموازنة الاستثمارية هو المحدد لطبيعة السجلات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وأسس التبويب وفق طبيعة مخرجات النظام من المعلومات الناتجة عن القوائم المالية التي تعد خلال وفي نهاية السنة، ويتم تسجيل بيانات الموازنة الاستثمارية في حسابات الرقابة وبذلك يؤمن احكام الرقابة على نفقات المشاريع الاستثمارية لدائرة صحة بغداد الكرخ.

٣.٣ - بيانات المشروع الاستثماري / الختامي لعام ٢٠٢٣ :

قامت الجهة المنفذه والمتعاقدة مع العينة محل البحث بالمباشر بتنفيذ المشروع بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٢٩ وتم انجازه في مطلع عام ٢٠٢٣ لاسباب تتعلق بالالزمة الاقتصادية والمالية في عام ٢٠١٤ وغيرها من الأسباب حيث تعتبر هذه الفترة طويلة تجاوزت المدة المتفق عليها في العقد المبرم بين الدائرة والجهة المنفذه (شركة بدر العامة) لانجاز المشروع والبالغة مدته (٤٥٠) يوم وتم معالجة هذا التأخير من خلال اجراء قيود حساب امانات المشاريع من قبل وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم الخطة الاستثمارية حسب كتابهم المرقم ٦٧٠٠ في ٢٠٢١/٥/٢ بعد ان تم ابرام ملحق عقد

مشروع هدم وإنشاء شعبة اللجان الطبية رقم (٣) لسنة ٢٠٢١ بين الطرفين ويتضمن هذا الملحق بعض الفقرات الآتية:-

١- منح الطرف الثاني مدة قدرها (٢٧٨) مائتان وثمانية وسبعون يوماً للفقرات غير المنفذة و (٩٨) ثمانية وتسعون يوماً لفقرات كشف الاندثار حسب الامر الإداري ذي العدد ٩٠٦٦ في ٢٧/٨/٢٠٢٠ و (١٤) أربعة عشر يوماً لاستلام الموقع من قبل المقال استناداً للامر الإداري المرقم ٨٢٨٦ في ٩/٦/٢٠٢١.

٢- يكون مبلغ الفقرات الغير منفذة للمشروع (٦٠٠ ٧٣٣ ٤٦٤ ١) مليار وأربعمائة وأربعة وستون مليون وسبعمائة وثلاثة وثلاثون ألف وستمائة دينار لاغيرها ومبلغ كشف الاندثار (١٠٠ ٦٦٥ ٠٠٠) مائة مليون وستمائة وخمسة وستون ألف دينار عراقي لاغيرها ينفذ من مبلغ الاحتياط للمشروع استناداً الى الامر الإداري المرقم ٨٠٩٤ في ٣/٦/٢٠٢١.

٣- إضافة مبلغ الاحتياط البالغ ١٠% من مبلغ العقد الأصلي استناداً الى كتاب وزارة الصحة المرقم ٧٣٧٥٧ في ٣/١١/٢٠١٩ وكتاب وزارة التخطيط المرقم ٢١١٥٦ في ١/٩/٢٠١٩.

ويرى الباحثان ان أسباب التأخير بتنفيذ المشروع وضعف مراقبة الأداء في أسلوب الموازنة التقليدية أدى الى قيام الطرف الأول (دائرة صحة بغداد الكرخ) الى ابرام ملحق العقد أعلاه واعداد كشرف هندسي خاص بفقرات الاندثار في مشروع بناية شعبة اللجان الطبية وحسب الامر الإداري المرقم ٩٠٦٦ في ٢٧/٨/٢٠٢٠ وبمبلغ (١٠٠ ٦٦٥ ٠٠٠) مائة وستمائة وخمسة وستون ألف دينار لاغيرها تتحملة دائرة صحة بغداد الكرخ من النسبة المحجوزة والبالغة ٢٠% من تكلفة المشروع المقترح تنفيذه وهذا يعتبر هدر في موارد العامة المحدودة للدولة، علماً ان البيانات المبينه أعلاه تم الحصول عليها من العقد المبرم بين الدائرة والجهة المنفذه.

٣.٤- استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف المخرجات:

لغرض مساعدة دائرة صحة بغداد الكرخ في التخطيط والاعداد لموازنتها الاستثمارية

لابد من تحديد المشاريع والأنشطة ضمن كل برنامج استثماري وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء ومن هنا جاءت الحاجة الى استعمال نظام إدارة التكلفة المتكامل الذي يفترض ان هذه الأنشطة والفعاليات هي التي تستهلك الموارد المالية المتاحة وهي التي تسبب التكلفة وان المخرجات تحدث الكلف من خلال هذه الأنشطة والفعاليات.

• اختبار وتطبيق محاسبة التكاليف في اعداد الموازنة الاستثمارية :

قام الباحثان بالاعتماد على بيانات شهادات السلف المقدمة من قبل الجهة المنفذه بعد اكمال كل ذرعة عمل لأحتساب تكاليف الفعاليات الخاصة بكل نشاط عمل وتم استخدام كميات ذرات العمل الفعلية كأساس للأحتساب حيث تبلغ المساحة الكلية للبناية (٧٢٠) م^٢ وهذه البيانات تسهل من عملية احتساب التكلفة لغرض اعداد المشروع وفق موازنة البرامج والأداء وهي كالتالي:-

جدول رقم (١) تقدير نفقات المشروع وفق أسلوب موازنة البرامج والاداء

ت	الفعاليات	اسم النشاط : اعمال تهيئة الموقع		
		(١) الكمية	موجه التكلفة	(٢) السعر
		(٣)=(١*٢) المجموع		
١	اعمال الهدم	٦٢٠.٩٦	م٢	٤٠٠٠٠
٢	فحص التربة	جملة	قطعي	٦٠٠٠٠٠٠
٣	تجهيز المواد والقيام بالحفر الشاقولي	٩٠٠	م٣	١٠٠٠٠
٤	رفع الأنقاض	٤٣٤.٤٤	م٢	٢٠٠٠٠
٥	تجهيز مواد وفرش سببيس مع الحدل لتهيئة الموقع	٧٠٢.٣٤	م٢	١٣٠٠٠
	اجمالي مبلغ النشاط			٥٧٦٥٧٦٢٠
ت	الفعاليات	اسم النشاط : الاعمال المدنية		
		(١) الكمية	موجه التكلفة	(٢) السعر
		(٣)=(١*٢) المجموع		
١	تربيع الجلود والحدل	٧٠٢.٣٤	م٣	١٢٠٠٠
٢	تجهيز المواد وفرش طبقة من السببيس مع الحدل	٢١٠.٧	م٣	٣٨٠٠٠

٣	صب الأساس الحصير بالكونكريت	٤٢١	٣م	٣٨٠٠٠٠	١٥٩٩٨٠٠٠٠
٤	تجهيز المواد وصب طبقة من التعمية	٧٠٢.٣٤	٢م	٥٠٠٠٠	٣٥١١٧٠٠٠
٥	تجهيز المواد والقيام باعمال هدم السياج الخارجي	٧٦	٢م	٢٠٠٠٠	١٥٢٠٠٠٠
٦	صب الجدران الكونكريتية	٥٧.٣٥٦	٣م	٤٧٥٠٠٠	٢٧٢٤٤١٠٠
٧	البناء بالطابوق	٧٤٨.٥٨	٣م	٢٥٠٠٠٠	١٨٧١٤٥٠٠٠
٨	صب بالكونكريت المسلح السقف والجسور	٥٥٠.٨٥	٣م	٤٠٠٠٠٠	٢٢٠٣٤٠٠٠٠
٩	تطبيق سيراميك الجدران	٦١٠	٢م	٣٣٠٠٠	٢٠١٣٠٠٠٠
١٠	تجهيز المواد والقيام بالبياض بالجص	٢٨٠٠	٢م	١٣٠٠٠	٣٦٤٠٠٠٠٠
١١	تجهيز المواد والقيام بالصب تحت الكاشي بالاسمنت	٦٠٠	٢م	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠
١٢	تجهيز المواد والقيام بالترتيف	٥٠٠	٢م	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠
١٣	تطبيق بايات الدرج بالمرمر	٨٠	عدد	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠
١٤	اعمال تغليف وتجهيز مواد الاعمدة للمصنع والمدخل	٦٠	٢م	٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
١٥	تطبيق سيراميك الحمامات	٦١٠	٢م	٣٣٠٠٠	٢٠١٣٠٠٠٠
١٦	تجهيز مواد وتطبيق ارضيات الحمامات بالسيراميك	١٣٥	٢م	٤٥٠٠٠	٦٠٧٥٠٠٠
١٧	اعمال ليخ الجدران الداخلية بالاسمنت	٤٠٠	٢م	١٢٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠
١٨	تجهيز وعمل البورسلين الاسباني	٤٠٠	٢م	٦٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠٠
١٩	عمل الوجهات الخارجية بالمرمر مع استخدام الحديد	٩٠٠	٢م	١٢٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠٠٠
٢٠	تجهيز المواد والقيام ببناء كاونترات استعلامات	١٥	م.ط	١٢٥٠٠٠	١٨٧٥٠٠٠
٢١	تجهيز والقيام بعمل زجاج كيرتن للشباك الامامي	١١٨	٢م	٣٠٠٠٠٠	٣٥٤٠٠٠٠٠٠
٢٢	عمل ارضيات للمداخل الرئيسية	٤٥٠	٢م	٢٥٠٠٠	١١٢٥٠٠٠٠
٢٣	اعمال السياج الخارجي بناء وليخ	٥٤	م ط	٤٥٠٠٠٠	٢٤٣٠٠٠٠٠٠
٢٤	عمل ازالة نفس نوع المرم مع التطبيق	٦٠٠	م.ط	١٧٠٠٠	١٠٢٠٠٠٠٠٠

٢٥	تجهيز المواد وتطبيق الارضيات بالمرمر	١٨٥٠	م٢	٦٠٠٠٠	١١١٠٠٠٠٠
٢٦	عمل سقف ثانوي	٢٠٣٢	م٢	٣٥٠٠٠	٧١١٢٠٠٠٠
٢٧	تغليف الاستعلامات الداخلية بالمرمر	٢٤	م٢	٧٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
٢٨	صب الممرات الخارجية سمك ١٠ سم	١٢٠	م٢	٨٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠٠
٢٩	فرش وحدل السبيس	٥٠٠	م٢	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠
٣٠	اعمال الأبواب الخشبية	٢٥	م٢	٦٥٠٠٠٠	١٦٢٥٠٠٠٠
٣١	الاطار الحديدي لتثبيت الشبابيك	٥٢	عدد	٦٠٠٠٠	٣١٢٠٠٠٠
٣٢	تجهيز والقيام بتغيير مواصفات صب البادول	٢٨٨	م.ط	٢٥٠٠٠	٧٢٠٠٠٠٠
٣٣	عمل سلم طواره	١٧٠	م٢	٦٠٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠٠٠٠
٣٤	عمل وتركيب الابواب الخشبية	٥٠	عدد	٦٥٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠٠٠٠
٣٥	عمل أبواب خشب كبيرة	٢	عدد	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
٣٦	تركيب باب حديد كبس وجهين مع الصبغ	١	عدد	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
٣٧	عمل وتركيب أبواب حديد	٦	عدد	٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
٣٨	اعمال اللبخ الخارجي بالاسمنت	٤١٠	م٢	١٢٠٠٠	٤٩٢٠٠٠٠٠
٣٩	اعمال نثر اللبخ الخارجي بالاسمنت الأبيض	٥٥٠	م٢	٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠٠
٤٠	عمل وتركيب شبابيك البني في سي	١٦٠	م٢	١١٢٥٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٤١	اعمال تركيب أبواب البني في سي	١٧	عدد	٣٥٠٠٠٠	٥٩٥٠٠٠٠٠٠
٤٢	اعمال التسطيح	٧٥٠	م٢	٣٥٠٠٠	٢٦٢٥٠٠٠٠٠
٤٣	تغليف أعمدة السياج الخارجي بالحجر الأبيض	٤٠	م٢	١١٠٠٠	٤٤٠٠٠٠٠٠
٤٤	تجهيز المواد وعمل سقيفة	١٦	م٢	٩٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠٠
٤٥	عمل جدار للمصعد واعمد المداخل بالمرمر	٦٠	م٢	٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠٠٠
٤٦	تغليف الواجهة الخارجية بالكابونت	٣٠٠	م.ط	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
	اجمالي مبلغ النشاط				١٤٣١٩٨٠٧٨٠

ت	الفعاليات	اسم النشاط : اعمال التأسيسات المائية		
		(١) الكمية	موجه التكلفة	(٢) السعر
(٣)=(١*٢) المجموع				
١	عمل المنهولات للمياه الثقيلة	٤	عدد	١٠٠٠٠٠
٢	عمل منهولات قياسات مختلفة	٢٥	عدد	٢٦٩٥٠٠٠
٣	تجهيز وصب وربط منهولات البناية مع بعضها	٢٢	عدد	١٥٠٠٠٠
٤	تجهيز وعمل انابيب قطر ١٥٠ ملم	٣٠	روطة	١٠٠٠٠
٥	اعمال انابيب المجاري الداخلية قطر ١٢٠ ملم	١٥٠	روطة	١٥٠٠٠
٦	التأسيسات المائية مع الصب لتغليف الانابيب	٨٥	م٢	٢٠٠٠٠
٧	تجهيز أنبوب ماء مع العمل ٢٠ملم	٨٠	روطة	١٥٠٠٠
٨	تجهيز أنبوب ماء مع العمل قياسات مختلفة	١٥٠	روطة	١٠٠٠٠
٩	تجهيز وتركيب مقاعد شرقية للحمامات	١٦	عدد	١١٠٠٠٠
١٠	تجهيز وتنشيت مغاسل فرفوري	١٨	عدد	١٥٠٠٠٠
١١	عمل مرازيب لتصريف الامطار	٩٠	م.ط	١٥٠٠٠
١٢	عمل نقاط تصريف ارضيه	٢٠	عدد	٤٥٠٠٠
١٣	تركيب سنك معدني	٣	عدد	٢٥٠٠٠٠
١٤	ربط خزانات مياه سعة ٢٠٠٠ لتر مع الملحقاتها	١	عدد	٥٠٠٠٠٠
١٥	ربط خزانات مياه سعة ١٠٠٠ لتر مع الملحقاتها	٥	عدد	٢٥٠٠٠٠
١٦	تجهيز والقيام باعمال حقن معالجة الارضه بانابيب	قطعي		٦٠٠٠٠٠٠
١٧	تجهيز وربط خزان ماء مغلون كيج ١٦	٥	عدد	٢٥٠٠٠٠
	اجمالي مبلغ النشاط			٢٩٨٠٥٠٠٠

ت	الفعاليات	اسم النشاط : اعمال التأسيسات الكهربائية		
		(١) الكمية	موجه التكلفة	(٢) السعر
		(١*٢) المجموع		
١	تجهيز وربط نقط الانارة مع بلك سويج ١٣ و ١٥ A	٧٣٢	عدد	٣٧٥٠٠
٢	تجهيز وربط بلك سويج ١٥ A مع نقاط تليفون دفن	١٠	عدد	٣٥٠٠٠
٣	تجهيز وربط نقاط بروجكتر انارة	١٢	عدد	٤٥٠٠٠
٤	تجهيز وربط قاطع ذو سعة ٦٣	٢	عدد	٢٥٠٠٠٠
٥	تجهيز وتثبيت شاشة LCD ٤٢ عقدة	٢	عدد	١٠٠٠٠٠٠
٦	تجهيز وربط دي في ار	٢	عدد	٢٥٠٠٠٠٠
٧	تجهيز وربط كاميرات مراقبة	٣٢	عدد	٢٥٠٠٠٠
٨	تجهيز وربط نقاط كاميرات وأجهزة هاتف وملحقات	٨٠	عدد	٥٠٠٠٠
٩	تثبيت وربط بدالة نوع سوني	١	عدد	٧٠٠٠٠٠٠
١٠	تجهيز مواد ومد كيبلات تليفون داخل الانابيب	٢٠٠	م.ط	٥٠٠٠
١١	تجهيز وعمل شبكة أرضية (ايرث ارضي)	قطعي		١٠٠٠٠٠٠
١٢	تجهيز ونصب محول كهرباء	١	عدد	٥٧٠٠٠٠٠
١٣	تجهيز ونصب معدات ضغط عالي مع الفيوزات	١	عدد	١٦٠٠٠٠٠
١٤	تجهيز وربط كيبل قياسات مختلفة	قطعي	م.ط	٣١٨٥٠٠٠
١٥	ربط وفحص كيبل مع بوري بلاستيك	٢٢٥	م.ط	٤٠٠٠٠
١٦	تجهيز وفحص وتثبيت بوردات رئيسية	٤	م.ط	٦٠٠٠٠٠٠
١٧	تجهيز وتثبيت نقطة ٣٢ امبير	٧٠	عدد	١٠٠٠٠٠
١٨	تجهيز وتثبيت نقاط سبلت مع الاسلاك	٥	عدد	٢٥٠٠٠٠
١٩	تركيب فانوس للسياج الخارجي	١٦	عدد	٣٥٠٠٠
٢٠	تجهيز ونصب سخان سعة ٤٠ لتر	١	عدد	٧٠٠٠٠
٢١	تجهيز وربط منظومة انذار حريق مع	١	عدد	٢٠٠٠٠٠٠

				لوح سيطرة	
٢٢	تجهيز وربط كاشف دخان	٧٣	عدد	٧٥٠٠٠	٥٤٧٥٠٠٠
٢٣	ربط مفتاح كسر جديد مع اسلاك نحاسية	٦٠	عدد	١٨٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠
٢٤	تجهيز مواد وربط مؤشر دلالة مع الاسلاك	٤	عدد	١٨٠٠٠	٧٢٠٠٠
٢٥	تجهيز وربط وفحص نقاط منبه حريق	٤	عدد	١٢٠٠٠	٤٨٠٠٠
٢٦	تجهيز مواد وعمل نقاط تليفون مع واير تليفون	٢٠	عدد	١٠٥٠٠	٢١٠٠٠٠
٢٧	تجهيز وتثبيت باب كهربائي سويسري	٢	عدد	١٠٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠
	اجمالي مبلغ النشاط				٢٣٣٤٥٥٠٠٠
اسم النشاط : الاعمال الميكانيكية					
ت	الفعاليات	(١) الكمية	موجه التكلفة	(٢) السعر	(٣)=(١*٢) المجموع
١	تجهيز وتثبيت سبلت يونت حجم ٤ طن	٢	عدد	٢٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
٢	تجهيز وتثبيت سبلت ٢ طن يونت	٥٣	عدد	١٠٠٠٠٠٠	٥٣٠٠٠٠٠٠
٣	تجهيز ونقل ونصب مولد كهرباء سعة ٦٠٠ كي في	١	عدد	٧٠٠٠٠٠٠ ٠	٧٠٠٠٠٠٠٠
٤	نصب منظومة اطفاءمع المعدات والمضخات	١	عدد	٥١٦٥٠٠٠ ٠	٥١٦٥٠٠٠٠
٥	تجهيز وتركيب وتشغيل وفحص مصعد نوع الماني	٢	عدد	١٣٥٠٠٠٠ ٠٠	٢٧٠٠٠٠٠٠٠
	اجمالي مبلغ النشاط				٤٤٩٦٥٠٠٠٠
	المجموع الكلي لجميع الأنشطة				٢٢٠٢٥٤٨٤٠٠

تم احتساب اجمال الأنشطة بالقيام بجمع كل نشاط في الجدول رقم (٢) أعلاه وكلائي :-
 قام الباحثان بحساب تكاليف الأنشطة من خلال الجدول رقم (٢) الذي يوضح
 تكاليف كل نشاط وفعالياته وبعده هذه الخطوة يتم تجميع التكاليف الاجمالية لكل
 نشاط رئيسي في الموازنة الاستثمارية ويتم اعداد قائمة موحدة بالانشطة وكذلك

الفعاليات الساندة للمشروع وبذلك تساهم هذه القائمة في تطوير الموازنة الاستثمارية وتستخدم هذه المعلومات الموجودة ضمن هذه القائمة في التخطيط للمشروع من خلال استخدام نظام إدارة التكلفة المتكامل في التخطيط والاعداد للموازنة الاستثمارية للعينة محل البحث ويمكن تعميمهم هذه القائمة في التخطيط والاعداد لباقي مشاريع دائرة صحة بغداد الكرخ وتوحيده بشكل برنامج استثماري مع اجراء التعديلات المناسبة في التخطيط حسب نوع البرنامج وما يتطلبه من معلومات ملائمة حول تحديد تكلفة كل مشروع استثمارية وانشطته وفعالياته في عينة البحث وتحديد موجبات التكلفة المناسبة لنوع النشاط وبذلك يمكن التخطيط لشكل الموازنة الاستثمارية على أساس الأنشطة وفق الجدول رقم (٣) ادناه.

جدول رقم (٢) الأنشطة الخاصة بالمشروع الاستثماري وتكلفة اليوم الواحد للنشاط ومدة الإنجاز.

ت	الانشايط	التقديرات المقترحة وفق أسلوب موازنة البرامج والاداء (١)	موجه التكلفة	
			مدة الإنجاز	تكلفة اليوم الواحد
			بالايام (٢)	(٣/٢) = (٣)
١	اعمال تهيئة الموقع	٥٧٦٥٧٦٢٠	٤٥	١ ٢٨١ ٢٨٠
٢	الاعمال المدنية	١٤٣١٩٨٠٧٨٠	٨٢٦	١ ٧٣٣ ٦٣٣
٣	اعمال التأسيسات المائية	٢٩٨٠٥٠٠٠	٩٠	٣ ٣٢٠ ٠٥٦
٤	اعمال التأسيسات الكهربائية	٢٣٣٤٥٥٠٠٠	٣٥٣	٦٦١ ٣٤٦
٥	اعمال ميكانيكية	٤٤٩٦٥٠٠٠٠	٣٣٥	١ ٣٤٢ ٢٣٩
المجموع		٢٢٠٢٥٤٨٤٠٠	١٦٤٩	٨ ٣٣٨ ٥٥٤
المجموع الكلي / المدة المتفق عليها حسب العقد = تكلفة اليوم الواحد		٢ ٢٠٢ ٥٤٨ ٤٠٠	٤٥٠ يوم	٤ ٨٩٤ ٥٥٢

ان اغلب الفعاليات ضمن النشاط الواحد تكون اعمالها متداخل بمعنى هناك فعاليات لنفس النشاط او لانشطة مختلفة تنفذ في نفس الوقت لضمان انجاز العمل بالسرعة الممكنة ، ومن خلال الجدول رقم (٣) أعلاه يمكن تحليل تكلفة الانفاق الاستثماري لكل نشاط ومعرفة تكلفة اليوم الواحد.

٤- المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

١.٤-الاستنتاجات

تضمن هذا المبحث مجموعة من الاستنتاجات والتي يمكن ايجازها بالاتي :

١- تعد الموازنة الاستثمارية أداة للتخطيط والرقابة على المشاريع الاستثمارية للدولة وذلك لما لها اهمية ودور بارز في تخصيص الموارد المالية وترشيد استخدامها ، لذا فأن عملية اعدادها لابد ان تستند الى مجموعة من الأسس العلمية والعملية الملائمة والسليمة.

٢- إنَّ اعداد الموازنة الاستثمارية وفق الأسلوب التقليدي باته لا يواكب التطورات الحجم الهائل في كمية المشاريع المنفذه في الوحدات الحكومية ، كون هذا الأسلوب تظهر الحسابات بشكل اجمالي وتركز على تحقيق الهدف.

٣- ان تبني موازنة البرامج والأداء في التخطيط للموازنة الاستثمارية سيعزز ايجابياً في معرفة وتحديد انحرافات الأداء المشاريع الاستثمارية للوحدات الحكومية.

٤- قيام العينة محل البحث بأبرام ملحق عقد بمبلغ (١٠٠ ٦٦٥ ٠٠٠) مائة وستمائة وخمسة وستون الف دينار لاجيرها يخص فقرات اندثار بناية المشروع بسبب تأخر التنفيذ مما سبب هدر في المال العام.

٥- هنالك ضعف واضح في عملية الاعداد للمشروع الاستثماري وزيادة في التقديرات المقترحة بنسبة ٢٠% تقريباً وهذا يؤثر على تخصيصات الموازنة الاستثمارية لبيقية مشاريعها وحرمان مشاريع أخرى من هذه التخصيصات.

٢.٤-التوصيات:

١- ضرورة تبني وزارة التخطيط ووزارة المالية وجميع الوحدات الحكومية تطبيق موازنة البرامج والأداء في التخطيط للموازنة الاستثمارية ، وذلك لكون تكاليف الأنشطة والفعاليات

واضحة وملموسة ويمكن تحديدها بسهولة وقياس مؤشرات أداء هذه الأنشطة.

٢- ضرورة اتباع منهجية علمية وعملية ملائمة وسليمة وفي جميع مراحل التخطيط والاعداد للموازنة الاستثمارية بحيث لا يقتصر الاعداد فقط على تنظيم جدول بمبالغ المشاريع ضمن الموازنة الاستثمارية وانما يتطلب متابعة ومراقبة الأداء والمقارنة مع ما تم التخطيط له وما تم تنفيذه فعلاً وبما يحقق التأكد من كفاءة أداء الوحدات الحكومية.

٣- ان من متطلبات اعداد الموازنة الاستثمارية وفق موازنة البرامج والأداء هو استخدام حسابات الكلفة ان يتم زيادة الوعي والجانب الثقافي للعاملين على اعداد الموازنة الاستثمارية اذ سيكون ضرورياً لايجاد قدرة على الفهم وقبول البيانات ذات العلاقة بالتكلفة الموجودة في تقارير التكلفة والأداء.

المصادر:

- القوانين والتعليمات والوثائق الرسمية

• تعليمات رقم ١ لسنة ١٩٨٤ المعدل سنة ١٩٩٠ .

• قانون وزارة التخطيط رقم (١٩) لسنة ٢٠٠٩ .

- الدوريات والبحوث العربية والرسائل والاطاريح.

١- الانباري ، مها احمد حسين ، (٢٠١٦) ، تكيف الموازنة الاستثمارية مع تغيرات أسعار النفط (دراسة تطبيقية في العراق) ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الجزائر .

٢- بريكي، وليد ، (٢٠١٣) ، الموازنة التقديرية وتأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز -وحدة ورقلة ،رسالة ماجستير ،جامعة قاصدي مرباح - ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارة.

٣- حسن ، عقيل عباس ، عبد اللطيف ،ناصر نور الدين ،قاسم ،محمد وليد مصطفى حسين،(٢٠٢٣) ، دور الموازنات في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء في الجامعات الحكومية العراقية (دراسة حالة على جامعة سامراء) ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية .

٤- الحمداني وعبد الحميد، بهاء حسين ،احمد رعد ،(٢٠١٨)، تطوير إعداد الموازنات الاستثمارية من خلال تقييم المشاريع الاستثمارية،مجلة العلوم الاقتصادية والادرية ، المجلد (٢٤) العدد (١٠٢) ،جامعة بغداد.

- ٥- الخفاجي ، حيدر جاسم حمزة ، (٢٠١٣) اعداد الموازنة الاستثمارية للدولة وإقرارها ما بين توجهات التخطيط الاستراتيجي والمتغيرات الاقتصادية والسياسية في العراق ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد .
- ٦- الخفاجي ، حيدر جاسم حمزة ،(٢٠٢٠) اطار مقترح لاعداد موازنة البرامج والأداء وانعكاسه على ترشيد الانفاق العام وفاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية العراقية،أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد.
- ٧- الخفاجي،حيدر جاسم حمزة ، العاني ، صفاء احمد محمد ،(٢٠٢٠) ، تعزيز فاعلية المساءلة في الوحدات الحكومية في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء ، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية ،المجلد(١٩) العدد (٢).
- ٨- خالد ، احمد محمد ، (٢٠٢٠) ، قياس الاداء في القطاع الحكومي وفق معايير الشفافية الداخلية و المساءلة والكفاءة والفاعلية : دراسة ميدانية في الوحدات الاقتصادية الحكومية،رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة العراقية.
- ٩- الدباج ، فلاح عبد باقر حسين ،(٢٠١٤) ، أنموذج مقترح لتدقيق أداء المشاريع الاستثمارية ، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .
- ١٠- رشيد واخرون، شلير عبد الرحمن (٢٠٢٣) ، انعكاسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تبني موازنة البرامج والأداء : دراسة تطبيقية في كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة دهوك ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية.
- ١١- الزاملي ، بهاء الدين فريد ،(٢٠١٤) مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة،رسالة ماجستير، جامعة البصرة.
- ١٢- سلمان،سهام محمد،(٢٠١٦)،استخدام موازنة البرامج والأداء لتطوير موازنة المشاريع الاستثمارية (محافظة بغداد/حالة دراسية)،الدبلوم العالي ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
- ١٣- مشكور واخرين ، سعود جايد (٢٠١٨) ، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية بحث تطبيقي في جامعة المثنى / العراق ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد(٨) العدد(٣) ،جامعة المثنى .

١٤- محمد، ايمان شاكر، (٢٠٠٦)، دور منهج إدارة الكلفة المتكاملة في التخطيط للموازنة العامة، أطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية.

– المصادر الاجنبية

- Alain, A. M. M., & Melegy, M. M. A. H. (2017). Program and performance budgeting system in public sector organizations: an analytical study in Saudi Arabian context. *International Business Research*, 10(4), 157-166.
1. Ateh, M. Y., Prasojo, E., & Huseini, M. (2019, November). The Impact of Performance Management Implementation on Effectiveness and Efficiency of Government Budget Use: Indonesian case. In *Eastern Regional Organization for Public Administration Conference (EROPA 2018)* (pp. 55-64). Atlantis Press.
 2. Augustine, A. A. (2022). Budgeting Techniques and Budgetary Control in Local Governments: Participatory Budgeting a Critical Instrument for Sustainable Development. *International Journal Of Management And Economics Invention*, 8(11), 2682-2693.
 3. Blazely, A. (2018). OECD best Practices for performance budgeting. *Organisation for Economic Co-operation and Development–2018*. *Резюме документа*: <https://one.oecd.org/document/GOV/PGC/SBO>, 7.
 4. Bonomi Savignon, A., Costumato, L., & Marchese, B. (2019). Performance budgeting in context: an analysis of Italian central administrations. *Administrative Sciences*, 9(4), 79.
 5. Halpin, D. W., & Senior, B. A. (2009). *Financial management and accounting fundamentals for construction*. John Wiley & Sons.
 6. Minjire, C. N., & Ogollah, K. (2017). Impact of Factors Affecting Programme Based Budgeting Performance in Government Organisations in Kenya. *Journal of Public Policy and Administration*, 2(1), 37-62.
 7. Ogujiuba, K. K., & Ehigiamusoe, K. (2014). Capital budget implementation in Nigeria: Evidence from the 2012 capital budget. *Contemporary Economics*, 8(3), 293-314.
- Secondly: Articles
8. Srithongrung, A. (2018). Capital budgeting and management practices: Smoothing out rough spots in government outlays. *Public Budgeting & Finance*, 38(1), 47-71.
 9. Srithongrung, A., Ermasova, N. B., & Yusuf, J. E. W. (Eds.). (2019). *Capital management and budgeting in the public sector*. IGI Global..
 10. Willson ,Earl R, Reck , Jacquelin , Kattelus ,Susan ,(2010),*Accounting For Governmental & Nonprofit Entities* , Boston Burr Ridge, IL Dubuque, IA Madison, WI New York San Francisco St. Louis Bangkok Bogotá Caracas Kuala Lumpur Lisbon London Madrid Mexico City Milan Montreal New Delhi Santiago Seoul Singapore Sydney Taipei Toronto.