



The variation of the accounting treatments for donations in the holy sites with the unified accounting system

تباين المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية في العتبات المقدسة مع النظام المحاسبي الموحد
*أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري *وليد حامد عطشان السلامي

Abstract:

The holy shrines in Iraq are institutions aimed at providing public service to pilgrims from inside and outside Iraq, which requires them to provide sources of funds from various sources to cover their needs and carry out their various activities that require dependence on diversifying their sources of funding in addition to relying heavily on receiving donations from Visitors and other donors from inside and outside Iraq. The research derives its importance from the necessity of finding proper accounting treatments for receipt of cash donations and recording them in the accounting records and showing them appropriately in the financial reports of the holy thresholds and the need to understand their privacy and achieve their goals prescribed by the laws and regulations governing their work. The problem of research is the insufficient accounting system applied in the thresholds In terms of cash and in kind and vows, including conditional and unconditional, and the researcher assumed the adaptation of accounting treatments contained in the consolidated accounting system for In accordance with the specificity of the status of cash donations received from the Holy Writings. Through this hypothesis, the researcher reached a number of conclusions, most notably the lack of adherence to the two holy points in the accounting treatments contained in the unified accounting system and reliance on personal judgment in adopting accounting treatments for cash donations.

The most important recommendations are the adoption of the accounting treatments contained in the unified accounting system to suit the specificity of the holy thresholds with the keeping of a record for the purpose of control and control according to the model proposed by the researcher.

المستخلص :

تعد العتبات المقدسة في العراق من المؤسسات الهادفة لتقديم خدمة عامة لزائري العتبات المقدسة من داخل العراق وخارجه الامر الذي يتطلب منها توفير مصادر أموال من منابع مختلفة؛ لتغطيه احتياجاتها والقيام بأنشطتها المتنوعة التي تستلزم الاعتماد على تنوع مصادر تمويلها بالإضافة الى اعتمادها بصورة كبيرة على استلام التبرعات من الزائرين والمتبرعين الآخرين من داخل العراق وخارجه. ويستمد البحث اهميته من ضرورة ايجاد معالجات محاسبية سليمة لاستلام التبرعات النقدية وقيدها في السجلات المحاسبية واطهارها بصورة ملائمة في التقارير المالية للعتبات المقدسة، وضرورة استيعاب خصوصيتها وتحقيق اهدافها المرسومة بموجب القوانين والانظمة التي تحكم عملها، وهنا تكمن مشكلة البحث في عدم كفاية النظام المحاسبي المطبق في العتبات المقدسة في معالجة التبرعات النقدية المستلمة لاختلاف تصنيفاتها وانواعها فمنها النقدية والعينية والنذور ومنها المشروطة وغير المشروطة، وعليه افترض الباحث تكييف المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد لكي يتلاءم مع خصوصية حالة التبرعات النقدية المستلمة من العتبات المقدسة ومن خلال تلك الفرضية توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها عدم التزام العتبتين المقدستين في المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد والاعتماد على الاجتهاد الشخصي في تبني المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية، ؛ وعليه يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات اهمها اعتماد المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد ليتلاءم مع خصوصية العتبات المقدسة مع مسك سجل لغرض الرقابة والسيطرة وحسب النموذج المقترح من الباحث.

المقدمة Introduction

يمثل نظام المعلومات المحاسبي العمود الفقري لأي وحدة اقتصادية او إدارية سواء كانت ذات نشاط هادف لتحقيق الربح او غير هادف للربح، وتبغى تحقيق اهداف معينة اسست من اجلها ويتطلب لتحقيق هذه الاهداف مجموعة من النظم المحاسبية الرئيسية والفرعية تعمل بصورة منتظمة. وان اي نشاط في الوحدات له مردود مالي فالأمر يحتاج لوجود نظام محاسبي كفوء يساعد متخذو القرارات في اتخاذ القرارات الرشيدة والصائبة والمتعلقة بتخصيص واستخدام الموارد التي تسهم في اعداد الخطط والسياسات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي بناء على ما توفره التقارير المالية من معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب. ولاختلاف النظم المحاسبية من وحدة اقتصادية وإدارية الى أخرى باختلاف اهدافها وطبيعة عمل كل وحدة؛ لذا لا توجد نماذج محاسبية عامة ملائمة لتطبيقها على كافة الوحدات الادارية والاقتصادية، وبما ان العتبات المقدسة من الوحدات المتنوعة الاهداف سيتناول هذا البحث النظام المحاسبي الموحد المطبق في العتبات المقدسة وتباين المعالجات

المحاسبية للتبرعات النقدية في العتبات المقدسة مع النظام المحاسبي الموحد. وعليه قُسم البحث الى خمسة مباحث: المبحث الاول وقد تناول منهجية البحث، اما المبحث الثاني فقد تناول النظام المحاسبي الموحد، واما المبحث الثالث فقد تناول النظام المحاسبي المطبق في العتبات المقدسة، وفي المبحث الرابع درس تباين المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية في العتبات المقدسة مع النظام المحاسبي الموحد، وكان المبحث الخامس هو الجزء الذي ضم الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول : منهجية البحث Methodology of the Research

منهجية الدراسة تمثل خطة العمل المعدة من الباحث؛ لبيان وتشخيص مشكلة الدراسة وتحديد ماهيتها، والإجابة عما يبدو لها من إشكالات معرفية وتطبيقية عن طريق محاولة الوصول إلى فهم الظاهرة المدروسة والعلاقات بين متغيراتها، وبذلك فإن المنهجية هي خطوة في تحقيق الأهداف التي يسعى الباحث الى تحقيقها من خلال هذا البحث، وتتضمن المنهجية مشكلة البحث وأهميته وأهدافه والفرضيات القائم عليها فضلاً عن الحدود الزمانية والمكانية واسلوب جمع البيانات كما يأتي :

١. مشكلة البحث Research Problem

هناك أنواع للتبرعات النقدية المستلمة من العتبات المقدسة منها التبرعات النقدية المشروطة وغير المشروطة، وهذه التبرعات تختلف معالجاتها المحاسبية بين العتبات المقدسة، وتكمن مشكلة البحث في عدم كفاية النظام المحاسبي المطبق في العتبات المقدسة لمعالجة التبرعات النقدية المستلمة لاختلاف تصنيفاتها.

٢. أهمية البحث Research Importance :

ضرورة ايجاد معالجات محاسبية سليمة لاستلام التبرعات النقدية وقيدها في السجلات المحاسبية وازهارها بصورة ملائمة في التقارير المالية للعتبات المقدسة، وضرورة استيعاب خصوصيتها وتحقيق اهدافها المرسومة بموجب القوانين والانظمة التي تحكم عملها .

٣. هدف البحث Research Objectives :

يهدف البحث الى التعرف على الاختلاف في المعالجات المحاسبية المطبقة في العتبات المقدسة مع النظام المحاسبي الموحد وإيجاد المعالجات المحاسبية السليمة لحالة استلام التبرعات النقدية في العتبات المقدسة في ظل تنوع مصادرها وأنواعها .

٤. فرضية البحث Research Hypothesis :

تطبيق المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد يتلاءم مع خصوصية حالة التبرعات النقدية المستلمة من العتبات المقدسة في ظل تنوع مصادرها وأنواعها .

٥. حدود البحث Research Lines :

تناول البحث دراسة تطبيقية في عينة من العتبات المقدسة، إذ شملت الدراسة الحالية العتبة الحسينية المقدسة والعتبة العلوية المقدسة.

٦. الاسلوب العلمي :

سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته ولتحقيق أهداف البحث في الجانب النظري سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في تناول المعالجات المحاسبية وخصوصيتها في العتبات عينة البحث.

المبحث الثاني : النظام المحاسبي الموحد

يعد النظام المحاسبي الموحد صورة من صور التوحيد المحاسبي؛ لأنه يحدد جميع جوانب التطبيق المحاسبي ابتداءً من الدليل المحاسبي وانتهاءً بإعداد الحسابات الختامية. ويشكل خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل متطلبات اقتصاد السوق. وعولمة الاقتصاديات؛ لأن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية كما أن النظام المحاسبي يركز على مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكم عمليتي القياس والتوصيل فيه. كذلك يعتمد على أسس تمكنه من شمولية التطبيق (الحميري، ٢٠١٧: ١٢). ولاختلاف النظم المحاسبية من وحدة اقتصادية وإدارية إلى أخرى باختلاف أهدافها وطبيعة عمل كل وحدة؛ لذا لا توجد نماذج محاسبية عامة ملائمة لتطبيقها على كافة الوحدات الإدارية والاقتصادية، وبما أن العتبات المقدسة من الوحدات المتنوعة الأهداف -كما أشرنا سابقاً- بأن العتبات هي وحدات غير هادفة لتحقيق الأرباح سنبين في هذا المبحث أن النظام المطبق في العتبات المقدسة بشكل خاص كونها منظمات هادفة لتحقيق الربح كما أجاز لها القانون هو النظام المحاسبي الموحد. وعليه اعتمدت العتبات المقدسة تطبيق النظام المحاسبي الموحد في إعداد تقاريرها المالية.

١- مفهوم النظام المالي المحاسبي الموحد .

أن الربط بين الحسابات المالية والحسابات القومية والموازن الاقتصادية والاحصائية سمة أساسية من السمات المميزة للنظام المحاسبي الموحد؛ لتوفر قاعدة واسعة من البيانات، لاستخراج تلك الموازين التي تعد من المتطلبات الأساسية للتخطيط الاقتصادي السليم وترشيد القرارات الاقتصادية، وبذلك يمثل النظام المحاسبي الموحد حلقة من حلقات تطور المحاسبة (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ١١) . وعرف النظام المحاسبي الموحد بأنه مجموعة العمليات والأنشطة والإجراءات التي يتم بموجبها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة ويتضمن مسك السجلات وفق دليل الحسابات وخطوات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ١١) . وأن النظام المحاسبي الموحد يعمل على تجميع البيانات عن طريق استخدام الأسس والقواعد والمبادئ والمستندات والسجلات في الوحدات الاقتصادية المرتبطة بالموجودات وطرق احتساب الاندثار وتكوين رأس المال وتقسيم المخزون، ونتيجة لذلك يؤدي إلى توفير قاعدة كبيرة من البيانات الضرورية لاستخراج الموازين المعبرة عن المتطلبات الرئيسية للتخطيط الاقتصادي والرقابة وترشيد القرارات الاقتصادية (الدليمي، ٢٠٠٥: ٥٨).

٢- اهداف النظام المحاسبي الموحد .

ان الهدف الرئيس للنظام المحاسبي الموحد توحيد الاسس والقواعد والمصطلحات ويمكن اجمال مجموعة من الاهداف التي يعمل النظام المحاسبي الموحد على تحقيقها اهمها (المستوفي، ٢٠٠٥: ٧١) :

١- توفير البيانات الضرورية والادوات التحليلية للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كافة الاصعدة؛ لتوفير مجموعة من البيانات بالإضافة الى الموازنات التخطيطية وقوائم الحسابات الختامية التي تمثل جانباً مهماً من الاطارات الاحصائية اللازمة للتخطيط والرقابة .

٢- ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية؛ لتكون حسابات الوحدة الاقتصادية مصدراً من المصادر التي يعتمد عليها المحاسب القومي في اعداد الحسابات القومية، لتصبح للبيانات المحاسبية دلالة احصائية واقتصادية.

٣- تجميع وتبويب وتخزين وتسهيل البيانات المحاسبية المختلفة؛ لتجهيز كافة البيانات اللازمة والضرورية لكافة اجهزة الوحدة الاقتصادية في وقت واحد دون اعادة تكرارها .

٤- الاستفادة من مزايا هذا النظام في تسهيل المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات الاخرى .

٣- مقومات النظام المحاسبي الموحد.

يتكون النظام المحاسبي الموحد من مجموعة من العناصر والمقومات اهمها :

اولاً : الدليل المحاسبي :

هو عبارة عن الوعاء الرئيسي لمحتويات النظام المحاسبي الموحد الذي يوفر للوحدة الاقتصادية ما تحتاج من حسابات؛ لتطويرها نتيجة نشاطها ويتم من خلاله تحليل المعاملات الاقتصادية وتصنيفها لتستطيع تحقيق الاهداف العامة التي يحتاجها النظام المحاسبي الموحد وتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية حيث تنقسم الحسابات بالدليل المحاسبي الى ثلاثة اقسام هي(المستوفي، ٢٠٠٥: ٧١) :

١- **حساب المركز المالي:** تهدف الى تطوير المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية، وتنقسم الى ثلاثة اقسام: الموجودات، والمطلوبات، وحقوق الملكية .

٢- **حسابات مراقبة المراكز:** تعمل على قياس كفاية اداء وظائف المشروع وتحديد اماكن التلكؤ وحصر التكاليف.

٣- **حسابات النتيجة :** تعمل على تطوير نتيجة نشاط المنشأة عن الفترة المالية من ارباح او خسائر وتكون على قسمين: هما الايرادات، والمصروفات .

ثانياً : شرح الدليل :

وهو احد المكونات الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد؛ لأنه يبين مفاهيم ومبادئ الحسابات المختلفة والفرعية لمراقبة الحسابات الاجمالية ويضع حدوداً للاجتهادات الفردية في اجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالحسابات

المالية من اصول وخصوم واستخدام وموارد بانواعها المختلفة فهو يضع الملامح الاساسية للمعالجات المحاسبية وفقاً للحسابات المالية في الوحدة الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام (المستوفي، ٢٠٠٥: ٧١) .

ثالثاً: المعالجات القيدية :

اولت اللجنة الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد المعالجات القيدية اهتماماً كبيراً وشكلت لجنة فرعية بعد مشورة بعض المختصين فيها. ومن مهام اللجنة المختصة دراسة كل حساب واظهاره في القيد باعتماد الاساليب والطرق الهادفة الى تسهيل وتبسيط الاجراءات مع مراعاة اسس الضبط والرقابة (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ١٠٩) .

رابعاً: مستندات القيد الرئيسية :

هي احدى المكونات الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد حيث يتم تسجيل العمليات الخاصة بنشاط الوحدة بعد ان تقوم الادارة بتدقيقها، ثم اعداد التقارير اللازمة للمستويات الادارية المختلفة وتعود اهميتها لما يأتي (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٢٧٥):

١- تعد ادلة اثبات موضوعية يمكن العودة اليها للتأكد من صحة العمليات .

٢- تستند إليها صحة النتائج المحاسبية .

٣ - لا اهمية للأرقام المسجلة بالسجلات المحاسبية ما لم تعزز بمستندات ثبوتية.

خامساً: المجموعة الدفترية :

يمتاز النظام المحاسبي الموحد بقدرته على التطبيق في كافة النشاطات الانتاجية والخدمية اي يندرج بالتطبيق من مستوى الوحدة الى المستوى القومي. ولكل وحدة من الوحدات اهداف مختلفة وبناءً على ذلك فان النظام المحاسبي الموحد وحد السجلات المحاسبية وطريقة استعمالها اي جعل سجلاتها عامة بالإمكان استخدامها في اي قطاع او نشاط انتاجي او خدمي بعد اجراء بعض التعديلات عليه (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٢٧٥).

سادساً: الحسابات الختامية والقوائم المالية :

ان المصب المحاسبي النهائي لجميع مسميات الدليل المحاسبي بعد اجراء المعالجات المحاسبية عليها هي الحسابات الختامية والقوائم المالية، اذ الزم النظام المحاسبي الموحد اعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية في ١٢/٣١ سنوياً حيث ان الحسابات الختامية والقوائم المالية تمثل المرآة التي تعكس نتائج القياس والافصاح المحاسبي (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٢٧٥).

٤- مجالات تطبيق النظام المحاسبي الموحد .

يعد النظام المحاسبي الموحد نقطة الانطلاق لإصلاح الأوضاع المالية والمجتمع قبل ظهور العولمة والتجارة الدولية لمساعدة المخططين لوضع خطط مدروسة ومحكمة ومد المشرفين بالمعلومات والبيانات التي تساعدهم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي قد تظهر في المشروع وتصيب أهدافه في الوقت المناسب وقبل ان ينهار المشروع كلياً وتجنب الأضرار التي تصيب الاقتصاد القومي؛ لذلك أصبح من الضروري ان يتبع نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد ليشمل كافة مؤسسات ومنشآت القطاع العام الانتاجية (سلع وخدمات التي تعمل وفق اسس اقتصادية والتي تهدف الى تغطية كلف انتاجها وبغض النظر عن ارتباطها الاداري مع مراعاة ما يلي) (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ١٦):

- ١- تطبيق النظام على دواوين هذه المؤسسات باعتبار ان نفقاتها توزع على المنشآت التابعة لها.
- ٢- تطبيق النظام على مراكز التدريب التي تعمل لصالح الجهات الانتاجية كافة؛ لأن نفقاتها توزع على المنشآت الانتاجية المستفيدة منها.
- ٣- يشمل نطاق النظام منشآتها ودور النشر والطباعة والتوزيع لاعتبارها منشآت انتاجية بصرف النظر عن حجم الدعم والاعانات الحكومية لها.
- ٤- يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع منشآت القطاع العام التي تمارس اعمال التشييد والمراكز الاستثمارية والمختبرية المتعلقة باعتبارها من الجهات التي يتعامل معها على اسس اقتصادية.
- ٥- يشمل جميع منشآتها القطاع العام السياحية لكون التعامل معها يجب ان يكون على اسس اقتصادية. اما الجهات المستثناة من تطبيق النظام الموحد هي :
 - أ- الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزءاً من موازنة الدولة لاعتبارها مؤسسات حكومية.
 - ب- الادارات المحلية وامانة العاصمة وجميع البلديات.
 - ج- المصارف.
 - د- شركات التأمين.

٥- الاسس التي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد :

من الاسس التي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد هي (ديوان الرقابة المالية المعدل ، ٢٠١١) :

- ١- التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري، وبين الاعتيادي والاستثنائي.
- ٢- وضع الاسس التي تميز راس المال الاحتياطي (الملكية العامة) من ملكية الوحدة من حيث المعالجة المحاسبية والتبويب لأهداف راس المال.

٣-تبويب الاصول الثابتة بصورة عامة حسب استخداماتها وطبيعتها في النشاط وعلى اساس التمييز بين الطاقات الانتاجية المستقلة والمشروعات التي لم تنتهياً للاستقلال بمعنى التمييز بين الموجودات الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ مما يسهم في قياس حجم الاستثمار ونوعيته.

٤- اعتماد اسلوب قيد الاستحقاق بفرض توفير البيانات التي يتطلبها المحاسب القومي لأهداف التخطيط والرقابة
٥- اعتماد الحسابات المتقابلة ضمن حسابات الميزانية ضمن الوحدة الاقتصادية لإظهار التزامات الوحدة والمركز المالي.

٦- ترتيب وتبويب الحسابات.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المطبق في العتبات المقدسة.

يعتمد النظام المحاسبي المطبق بالعتبة الحسينية المقدسة على دورتين مستنديتين لإثبات جميع العمليات المالية أي وجود نوعين من المستندات والدفاتر الرئيسية والفرعية التي تستخدمها العتبة في تعاملاتها المالية لإظهار بيانات متجانسة بنتائج جميع التصرفات المالية، وقد تم اقراره من قبل الادارة العليا بالتشاور مع اصحاب الاختصاص في مجال المحاسبة لعدة اسباب:

١- فصل التصرفات المالية التي ترد عن طريق المنح الحكومية ومبالغ الموازنة الاستثمارية الخاصة بالمشاريع ومبالغ تنمية الاقاليم او الزائر /دولار (الحسابات الحكومية)، والمبالغ التي ترد عن طريق الضريح المطهر وقسم الهدايا والنذور والاستثمار (التخصيصات الشرعية).

٢- يمكن ان تقدم النتائج في نهاية كل شهر ولكل نوع من الحسابات الحكومية او التخصيصات الشرعية باشكالها لإحكام الرقابة الداخلية والسيطرة على استلام الاموال وصرفها واعداد الموازين الشهرية.

٣- جميع العمليات المالية الخاصة بالموارد المالية التي جاءت عن طريق الدولة باختلاف انواعها تم فرزها بدورة مستندية خاصة عن الموارد المالية التي جاءت عن طريق التبرعات؛ لذلك ستجد الجهات الرقابية المختصة السهولة عند مراجعتها.

اولاً: المجموعة المستندية:

يقصد بها المستندات المعتمدة بإعداد القيود الخاصة بعمليات الصرف والتسوية والقبض وتتضمن:

- ١- **مستندات القبض:** بما ان العتبة المقدسة لها دورتين محاسبيتين فهي تمسك مستندات قبض للدورة الاولى والمختصة بالاموال الشرعية بمصطلح العتبة، والاخر يختص بالمنحة الحكومية وهناك مستند قبض لدى قسم الهدايا والنذور وهو مخصص لاستلام التبرعات والهدايا والنذور (النقدية والعينية) المستلمة من الغير وتشمل:
أ- مستند قبض التبرعات العينية. ب- مستند قبض التبرعات النقدية. ج - مستند قبض المنحة الحكومية.
- ٢- **مستندات الصرف:**

أ-مستند الصرف للأموال الشرعية. ب-مستند صرف التبرعات النقدية. ج-مستند صرف المنحة الحكومية.

٣- مستند قيد اليومية: تستخدم نماذج ومستندات فرعية أخرى تشمل:

أ- قائمة الرواتب. ب-قائمة الايفاد. ج- مستند الادخال المخزني. د- مستند الاخراج المخزني.

ثانيا: **المجموعة الدفترية:** ان النظام المحاسبي الموحد حدد السجلات المستخدمة كأطار عام مع ملاحظة ترك النظام حرية اختيار المجموعة الدفترية التي تتلاءم وطبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة، فأعطى النظام المحاسبي الموحد للوحدات الاقتصادية حرية اختيار ما يلائمها من السجلات او الاضافة اليها او الاستغناء عن بعضها (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٢٥٧). وبما ان العتبة الحسينية المقدسة تستخدم دورتين مستديتين من خلالهما يتم اثبات جميع العمليات المالية (دورة مستندية للمنح الحكومية ودورة مستندية للاموال الشرعية) وبذلك افرد النظام المطبق في العتبة المقدسة مجموعة دفترية خاصة بالمنح الحكومية ويمكن تقسيم السجلات المستخدمة في العتبة الى مجموعتين دفتريتين هما:

أ-**المجموعة الدفترية الرئيسية:**

هي تمثل الاموال الشرعية مضافاً اليها المنح الحكومية وتضم هذه المجموعة السجلات الآتية:

١٠١. سجل اليومية العام. ١٠٢. سجلات الاستاذ العام. ١٠٣. سجل استاذ الايرادات.

١٠٤. سجل استاذ المصاريف. ١٠٥. سجل استاذ البنوك. ١٠٦. سجل استاذ الصندوق

١٠٧. سجل استاذ المخزون. ١٠٨. سجل استاذ السلف. ١٠٩. سجل استاذ الموجودات .

١١٠. سجل استاذ التخصيصات. ١١١. سجل استاذ المدينين. ١١٢. سجل استاذ الدائنين.

١١٣. سجل استاذ الحسابات المتقابلة بالقيمة الرمزية. ١١٤. سجل استاذ حقوق الملكية الموقوفة.

ب- **المجموعة الدفترية الفرعية:**

هي تمثل السجلات المخصصة للمنح الحكومية وفقاً للموازنة العامة للدولة، حيث يجب ان تكون السجلات لها علاقة وثيقة بالنظام المحاسبي المعمول به التي تثبت فيها كل المعاملات المالية المتعلقة بالمنحة الحكومية في سجلات خاصة منفصلة عن سجلات الانشطة الاخرى وهي كما يأتي:

١- سجل اليومية العامة. ٢- سجل المشاريع تحت التنفيذ. ٣- سجل المقاولات.

٤- سجل المصروفات. ٥- سجل الصندوق. ٦- سجل استاذ الحسابات الشخصية وحساب الامانات:

٧- سجل استاذ الحسابات الشخصية (السلف).

ثالثا: **الدليل المحاسبي المطبق في العتبة الحسينية المقدسة .**

استخدمت العتبة الحسينية المقدسة دليلا محاسبيا خاصا بها وفقا لاجتهادات شخصية متخذة من دليل النظام المحاسبي الموحد دليلا استرشاديا لها .

مصادر تمويل العتبات المقدسة:

لا يمكن التكهن بموارد العتبة المقدسة المقدمة من الزوار العراقيين او الاجانب سواء كانت عينية او نقدية؛ لأنها مسألة غيبية وتعتمد على المناسبات لما تتمتع به العتبة المقدسة من خصوصية تنفرد بها عن باقي المؤسسات؛ لان اغلب وارداتها تعتمد على ما يرد عن طريق الضريح المقدس والاضرحة الشريفة الاخرى التابعة لها وما يتبرع به الزائرون. وبعد صدور قانون ادارة العتبات المقدسة رقم (١٩) لسنة ٢٠٠٥م اصبح للعتبة المقدسة مورد اخر للتمويل عن طريق موازنة المالية وتقديم المنح الحكومية على الموازنة الجارية والتخصيصات ضمن الابواب الخاصة بالموازنة الاستثمارية ابتداء من عام ٢٠٠٧م .

١-ايرادات شباك الضريح المقدس. ٢-ايرادات الواردة عن طريق قسم الهدايا والنذور.

٣-ايرادات الواردة عن طريق الاقسام الاستثمارية. ٤-ايرادات المنح الحكومية.

المبحث الرابع :

تباين المعالجات المحاسبية المطبقة في العتبتين المقدستين مع المقارنة بالمعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد.

سنبين في هذا المبحث المعالجات المحاسبية المطبقة في العتبة الحسينية المقدسة، ثم مقارنتها بالمعالجات المحاسبية في العتبة العلوية المقدسة والنظام المحاسبي الموحد.

المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية.

التبرعات النقدية تمثل الاموال المقدمة من المتبرعين للمرقد المطهر قد تكون هذه الاموال مقيدة بشروط معينة او قد تكون مطلقة (للعتبة المقدسة حق التصرف بها فيما تراه مناسباً وفق للخطط الموضوعية) وتشمل :

اولاً: المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية بالعملة العراقية (الدينار العراقي) .

١-تبرعات نقدية مشروطة (مقيدة) :

هي مبالغ مقدمة من قبل المتبرعين للعتبة المقدسة وتكون مخصصة؛ لتحقيق هدف معين بحيث لا يجوز صرفها بغير تخصيصها.

أ- العتبة الحسينية المقدسة

استخدمت العتبة الحسينية المقدسة المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية بالدينار العراقي كآلاتي :

١٠ عند استلام المبلغ يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

XX من ح/ صندوق ١٨١

XX الى د/ دائنون ودائنة متنوعة ٢٦

د/ حسابات دائنة تحت التسوية / قسم الهدايا والنذور ٢٦٣١

شرح القيد / يتم تسجيل هذا القيد قبل اعداد كشف في حركة الاموال المستلمة من قسم الهدايا والنذور حيث يتم استلام المبلغ ويوضع في الصندوق لحين اعداد الكشف في نهاية الشهر من القسم.
٢٠٢ بعد اعداد الكشف من قسم الهدايا والنذور وتدقيقه من قسم التدقيق الداخلي في نهاية الشهر يسجل القيد المحاسبي الآتي :

XX من د/ دائنون ودائنة متنوعة ٢٦

د/ حسابات دائنة تحت التسوية / قسم الهدايا والنذور ٢٦٣١

XX الى د/ التخصيصات ٢٣

د/ مخصص تعمير القبة ٢٣٥٥.١٠

د / مخصص التذهيب ٢٣٥٥.١٣

د/ مخصص شراء ثريات ٢٣٥٥.١٥

د/ مخصص شراء عطر ٢٣٥٥.٢٠

د/ مخصص شراء رؤية الامام ٢٣٥٥.٢١

د/ مخصص المفروشات ٢٣٥٥.٢٢

د/ مخصص بطانيات ٢٣٥٥.٢٤

د/ مخصص شراء لحم للفقراء ٢٣٥٥.٢٧

د/ مخصص شراء لحم للمضيف ٢٣٥٥.٣٠

وغيرها اكثر من ١٠٠ مخصص

شرح القيد / يتم اعداد كشف بكامل المبالغ المستلمة من الاشخاص المتبرعين للعتبة الحسينية المقدسة ويرسل هذا الكشف مع وصولات القبض الى قسم التدقيق لتدقيقها، ثم يرسل الى قسم الحسابات لغرض اعداد القيود اللازمة حيث يتم فتح حساب لكل تخصيص يتضمن المبلغ المتبرع به والموقوف على هدف معين لحين صرف المبلغ لتحقيق الهدف ويتم وفقاً لما يأتي :

• عند القيام بصرف المبلغ المتبرع به على ما خصص له من المتبرع تكون المعالجات المحاسبية كالاتي :

XX من د/ السلفة

XX الى د/ صندوق المركز ١٨١

وعند تسوية المبلغ من اللجنة او القسم يسجل القيد الآتي :

XX من د/ الاستخدامات ٣

XX الى د/ سلفة

• اذا كان الصرف نقديا يكون قيد صرف المبلغ كالاتي :

XX من د/ الاستخدامات ٣

XX الى د/ صندوق المركز ١٨١

وهنا يتم الاعتراف بالمبالغ التي تم تخصيصها من المتبرع حيث يتم جعل حساب التخصيصات مديناً

وحساب الايرادات دائناً، وعليه تم تخفيض التخصيصات كما في القيد المحاسبي الآتي:

XX من د/ التخصيصات ٢٣

د/ مخصص تعمير القبة ٢٣٥٥.١٠

د / مخصص التذهيب ٢٣٥٥.١٣

د/ مخصص شراء ثريات ٢٣٥٥.١٥

د/ مخصص شراء عطر ٢٣٥٥.٢٠

د/ مخصص شراء رؤية الامام ٢٣٥٥.٢١

د/ مخصص المفروشات ٢٣٥٥.٢٢

د/ مخصص بطانيات ٢٣٥٥.٢٤

د/ مخصص شراء لحم للفقراء ٢٣٥٥.٢٧

د/ مخصص شراء لحم للمضيف ٢٣٥٥.٣٠

وغيرها اكثر من ١٠٠ مخصص

XX الى د/ ايرادات هدايا وتبرعات الزائرين / دينار ٤١١

أ- العتبة العلوية المقدسة :

تفرق العتبة العلوية بين هذا الحساب وحسب طلب المتبرع فاذا كان المبلغ المتبرع به لشراء اصول حيث

تكون المعالجات المحاسبية للنقد المستلم كما في القيد في ادناه:

XX من د/ النقدية ١٨١

XX الى د/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

٢٦٦١	د/ امانات اعمار مشاريع العتبة
٢٦٦١٢	د/ امانات شراء سيارات نقل الزائرين
٢٦٦١٣	د/ امانات شراء الات ومعدات
٢٦٦١٤	د/ امانات شراء اثاث مختلف
٢٦٦١٥	د/ امانات شراء عدد وادوات

٠١ عند شراء الاصول المخصصة من المتبرع يسجل القيد الآتي:

XX من د/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

٢٦٦١	د/ امانات اعمار مشاريع العتبة
٢٦٦١٢	د/ امانات شراء سيارات نقل الزائرين
٢٦٦١٣	د/ امانات شراء آلات ومعدات
٢٦٦١٤	د/ امانات شراء اثاث مختلف
٢٦٦١٥	د/ امانات شراء عدد وادوات

XX الى د/ النقدية ١٨١

٠٢ عند تحويل الاصل الى حساب المخصص له يكون القيد كالاتي :

١١٢١	XX من د/ مباني
١١٤١	XX د/ وسائل نقل وانتقال
١١٣١	XX د/ الآلات ومعدات
٤٣٥٦	XX الى د/ ايراد الهدايا والتبرعات

٠٣ يقفل في نهاية السنة مبلغ ايراد الهدايا والتبرعات في حساب الاحتياطي العام كما في القيد الآتي :

٤٣٥٦	XX من د/ ايراد الهدايا والتبرعات
٢٢٢	XX الى د/ الاحتياطي العام

٠٤ اذا كان المبلغ المتبرع به اصل متداول تكون المعالجات المحاسبية :

١٨١	XX من د/ النقدية
٢٦٦١	XX الى د/ تأمينات مستلمة
٢٦٦١٨	د/ تأمينات شراء مستلزمات سلعية متنوعة
٢٦٦١٩	د/ تأمينات شراء كتب وادعية

وعند شراء المواد يسجل القيد الآتي :

XX من د/ تأمينات مستلمة ٢٦٦١

د/ تأمينات شراء مستلزمات سلعية متنوعة ٢٦٦١٨

د/ تأمينات شراء كتب وادعية ٢٦٦١٩

XX الى د/ النقدية ١٨١

٥. عند شراء بحسب المبلغ المستنفذ يسجل القيد الآتي:

XX من د/ مخزن متنوعات ١٣٥

XX الى د/ ايراد الهدايا والتبرعات ٤٣٥٦

٦. في نهاية السنة يقفل حساب الايراد الخاص بالتبرعات بحساب الاحتياطي العام .

XX من د/ ايراد الهدايا والتبرعات ٤٣٥٦

XX الى د/ الاحتياطي العام ٢٢٢

ج - النظام المحاسبي الموحد :

XX من د/ الصندوق ١٨١

XX الى د/ تبرعات مستلمة ٤٨٣١

ونلاحظ وجود اختلافات في اعداد القيود المحاسبية اعلاه بين النظام المحاسبي الموحد وكل من العتبتين

المقدستين فضلاً عن اختلافهما فيما بينهما في عملية تسجيل وتبويب القيود المحاسبية.

٢- تبرعات نقدية غير مشروطة (غير موقوفة) :

وهي والتبرعات النقدية المستلمة من العتبة المقدسة والواردة من المتبرعين دون وضع شروط على اوجه اتفاق تلك

التبرعات وترك حرية التصرف بها الى العتبة وحسب ما تراه مناسباً وحسب الخطط الموضوعة من قبلهم، وقامت

العتبة المقدسة باعتماد المعالجات المحاسبية الآتية:

أ- العتبة الحسينية المقدسة :

نفس المعالجات المذكورة في اعلاه باستثناء قيد التخصيص ٢٣ فهو يتضمن مخصص تعمير عام ٢٣٥٥٠٩ فقط حيث ان المتبرع لا يضع قيد على المبلغ فتكون حرية التصرف في هذا المبلغ للعتبة المقدسة فيوضع على هذا الحساب لحين انفاقه.

ب - العتبة العلوية المقدسة :

تعمل العتبة المقدسة على تسجيل القيود المحاسبية للنقد المستلم وكما يأتي :

XX من د/ النقد ١٨١

XX الى د/ ايراد هدايا وتبرعات الزائرين ٤٣٥٦

وفي هذه المعالجة المحاسبية يتم الاعتراف بالنقد المستلم كإيراد، وفي نهاية السنة يتم اعتماد المعالجة المحاسبية الآتية:

XX من د/ ايراد هدايا وتبرعات الزائرين ٤٣٥٦

XX الى د/ الاحتياطي العام ٢٢٢

ج - النظام المحاسبي الموحد :

عند استلام التبرعات وفق النظام المحاسبي اذا كانت متعلقة بالدخل تسجل على حساب ايراد التبرعات واذا كانت متعلقة بالاصول فتكون على حساب الاحتياطي العام.

ونلاحظ وجود اختلافات في القيود المحاسبية اعلاه بين النظام المحاسبي الموحد وكل من العتبتين المقدستين فضلاً عن اختلافهما فيما بينهما في عملية تسجيل وتبويب القيود المحاسبية.

ثانياً : المعالجات المحاسبية للتبرعات النقدية بالعملة الاجنبية .

وهي الاموال التي يستلمها قسم الهدايا والنذور وتكون بالعملة الاجنبية (دولار امريكي ودولار

كندي ودرهم امارتي وليرة سورية وغيرها) من المتبرعين وتكون مخصص لهدف معين، وقد تكون مشروطة وغير مشروطة .

١ - العتبة الحسينية المقدسة :

أ- عند استلام المبلغ يسجل القيد المحاسبي الآتي:

XX من د/ حسابات متقابلة مدينة بالقيمة الرمزية ١٩٣

د/ صندوق الهدايا والنذور/(ق.ر) عملات اجنبية /دولار امريكي ١٩٣٠٧

د/ صندوق الهدايا والنذور/(ق.ر) عملات اجنبية / دولار كندي ١٩٣٠٨

د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / باوند استرالي ١٩٣٠٩
د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / ريال سعودي ١٩٣١٠
د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / درهم اماراتي ١٩٣١١
.....الخ

XX الى د/ حسابات متقابلة دائنة بالقيمة الرمزية ٢٩٣

د/ اصحاب الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار امريكي ٢٩٣٠٧
د/ اصحاب الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار كندي ٢٩٣٠٨
د/ اصحاب الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / باوند استرالي ٢٩٣٠٩
د/ اصحاب الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / ريال سعودي ٢٩٣١٠
د/ اصحاب الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / درهم اماراتي ٢٩٣١١
.....الخ

ب- عند احالة العملات الاجنبية الى اللجنة المخصصة لتصرف العملة لغرض تحويل العملات الاجنبية الى دينار عراقي يكون القيد المحاسبي كالآتي :

XX من د/ حسابات متقابلة مدينة بالقيمة الرمزية ١٩٣

د/ لجنة تصريف العملة / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار امريكي ١٩٣٣٨
د/ لجنة تصريف العملة / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار كندي ١٩٣٣٩
د/ لجنة تصريف العملة / (ق.ر) عملات اجنبية / باوند استرالي ١٩٣٤٠
د/ لجنة تصريف العملة / (ق.ر) عملات اجنبية / ريال سعودي ١٩٣٤١
د/ لجنة تصريف العملة / (ق.ر) عملات اجنبية / درهم اماراتي ١٩٣٤٢
.....الخ

XX الى د/ حسابات متقابلة مدينة بالقيمة الرمزية ١٩٣

د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار امريكي ١٩٣٠٧
د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / دولار كندي ١٩٣٠٨
د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / باوند استرالي ١٩٣٠٩
د/ صندوق الهدايا والنذور / (ق.ر) عملات اجنبية / درهم اماراتي ١٩٣١٠
.....الخ

ج - عند تصريف العملة من لجنة التصريف وايداع المبلغ بصندوق العتبة المقدسة يكون هناك قيدين محاسبين الاول غلق الحسابات المتقابلة التي كانت بذمة لجنة التصريف بعكس القيد المحاسبي لها وانشاء قيد محاسبي بين الصندوق الى حساب المخصصات ٢٣ كما ورد في حالة النقد العراقي المشروط (المقيد) :

XX	من د/ الصندوق ١٨١
XX	الى د/ التخصيصات ٢٣
٢٣٥٥.١٠	د/ مخصص ترميم القبّة
٢٣٥٥.١٣	د / مخصص التذهيب
٢٣٥٥.١٥	د/ مخصص شراء ثريات
٢٣٥٥.٢٠	د/ مخصص شراء عطر
٢٣٥٥.٢١	د/ مخصص شراء رأية الامام
٢٣٥٥.٢٢	د/ مخصص المفروشات
٢٣٥٥.٢٤	د/ مخصص بطانيات
٢٣٥٥.٢٧	د/ مخصص شراء لحم للفقراء
٢٣٥٥.٣٠	د/ مخصص شراء لحم للمضيف
	وغيرها اكثر من ١٠٠ مخصص

د - يغلق الحساب اعلاه عند صرف المبلغ للغرض المحدد من اجله كما في القيد المحاسبي الآتي :

	من د/ التخصيصات ٢٣
٢٣٥٥.١٠	د/ مخصص ترميم القبّة
٢٣٥٥.١٣	د / مخصص التذهيب
٢٣٥٥.١٥	د/ مخصص شراء ثريات
٢٣٥٥.٢٠	د/ مخصص شراء عطر
٢٣٥٥.٢١	د/ مخصص شراء رأية الامام
٢٣٥٥.٢٢	د/ مخصص المفروشات
٢٣٥٥.٢٤	د/ مخصص بطانيات
٢٣٥٥.٢٧	د/ مخصص شراء لحم للفقراء
٢٣٥٥.٣٠	د/ مخصص شراء لحم للمضيف

XX
الى ح/ ايرادات هدايا وتبرعات الزائرين / دينار ٤١١
وغيرها اكثر من ١٠٠ مخصص

٢- العتبة العلوية المقدسة :

لا تسجل العتبة العلوية المقدسة قيود محاسبية عند استلام النقد الاجنبي وانما تقوم على تشكيل لجنة لاستلام النقد الاجنبي وتعمل اللجنة على تصريف العملات الاجنبية الى العملة العراقية (الدينار)، ثم تعمل على تسجيل القيود المحاسبية وفقاً لما ورد سابقاً.

٣- النظام المحاسبي الموحد:

يعتمد النظام المحاسبي الموحد على اساس وحدة النقد (بالدينار العراقي) وبالتالي تعالج العملات المختلفة لتحويلها الى الدينار العراقي ثم تثبتت القيود المحاسبية كما ورد سابقاً.
ويرى الباحث ان هناك تقارب في هذه المعالجة المحاسبية بين النظام المحاسبي الموحد وبين العتبة العلوية وهناك اختلاف بينهما وبين العتبة الحسينية المقدسة.

ومن خلال ماورد اعلاه يرى الباحث ان الاجتهاد الشخصي من قبل العتبتين المقدستين في وضع معالجات محاسبية غير وارده في النظام المحاسبي الموحد وان الخروج عن النظام المحاسبي الموحد غير مبرر وغير مجدي وادى الى ارباك في وضع المعالجات المحاسبية وكما بين الباحث ذلك سابقا فضلا عن اختلاف المعالجات المحاسبية بين العتبتين المقدستين عينة البحث، وكذلك استخدام بعض الحسابات في غير المورد المحدد لها في النظام المحاسبي الموحد.

وبما ان النظام المحاسبي الموحد يتميز بالمرونة في مسك سجلات محاسبية بما يلاءم طبيعة نشاط الوحدات الاقتصادية، يرى الباحث امكانية استخدام هذه المرونة في معالجة المبالغ النقدية المستلمة سواء كانت تلك المبالغ عن تبرعات نقدية مشروطة او غير مشروطة وحسب المعالجات المحاسبية الوارده في النظام المحاسبي الموحد مع مسك سجل خاص يستخدم لغرض الرقابة والسيطرة على التبرعات النقدية المشروطة وفقا للنموذج المقترح الاتي:

حساب التبرعات المشروطة المستلمة (.....)

البيانات	مبلغ المستند/ دينار	تاريخ المستند	نوع المستند	رقم المستند	المبالغ / دينار		
					الرصيد	دائن	مدين
المجموع							

وبأستخدام السجل المقترح وفق النموذج الموضح أعلاه نستطيع معرفة رصيد كل حساب من التبرعات النقدية المشروطة من حيث المبالغ المستلمة والجهة المتبرعة وتاريخ أستلام التبرع المشروط وأوجه أنفاقه وتاريخ ذلك الانفاق والرصيد المتبقي سواء في نهاية السنة المالية أو في أي وقت تحتاج إدارة العتبات المقدسة معرفة المتوفر لديها من هذا التبرع وحسب نوعية وبالتالي يحقق هدف النظام المحاسبي الموحد في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للإدارة والجهات المستفيدة الأخرى وفي الوقت المناسب.

وبالتالي لاتحتاج إدارة العتبات المقدسة أي معالجات محاسبية معتمدة على الاجتهاد الشخصي ولا تتلائم مع المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد .

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في الجانبين النظري والعملي للبحث يمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها كالاتي :

١. لم تعتمد العتبات المقدسة معالجات محاسبية موحدة لحالة التبرعات النقدية المستلمة من الزائرين والمتبرعين من داخل العراق وخارجه .

٢. ظهور حساب مخصصات بغير المفهوم المحاسبي لها ضمن حسابات العتبة الحسينية المقدسة حيث تم تثبيت التبرعات والهدايا والنذور على هذا الحساب وليس على باب الازداد.

٣. قيام العتبتين المقدستين باستخدام قيود محاسبية وفقا لاجتهاداتهم الشخصية .

٤. لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد الى معالجات قيدية للتبرعات النقدية المشروطة .

٥. النظام المحاسبي المطبق في العتبتين المقدستين يطبق اجراءات محاسبية مخالفة لما في النظام المحاسبي الموحد مما ينتج تقارير مالية لا توفر معلومات مفيدة لمستخدميها.

التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يقترح الباحث عدد من التوصيات التي يأمل منها ان تسهم في توحيد المعالجات المحاسبية لحالة استلام التبرعات النقدية في العتبات المقدسة :

١. ضرورة اعتماد المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد من قبل العتبات المقدسة مع مسك سجل التبرعات النقدية المشروطة وحسب النموذج المقترح من قبل الباحث.

٢. ضرورة قيام العتبة الحسينية المقدسة بتصحيح استخدام حساب المخصصات بما يتلاءم مع النظام المحاسبي الموحد والمفهوم المحاسبي لحساب المخصصات.

٣. يجب على العتبتين المقدستين تبني الاسس العلمية الصحيحة للمعالجات المحاسبية وتضع حدا للاجتهادات الشخصية .

المصادر :

- ١- الحميري ، حنان عبد الامير ، تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للافصاح عن المعلومات البيئية ، دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء ،رسالة ماجستير ،كلية الادارة والاقتصاد ، كربلاء ٢٠١٧.
- ٢- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية ٢٠١١.
- ٣- المستوفي ، صاحب حميد وعبد الرزاق خالد الحياتي النظام المحاسبي الموحد والمعالجات الدفترية ، دار الزمان للطباعة ٢٠٠٥.
- ٤- الدليمي ، وليد خالد صالح ، إجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق ، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٥.