



Changes in Foreign Exchange Rates under International Accounting Standard (IAS 21) and Their Impact on Financial Statements

Bdour Shaker Sunaid

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies, University of Baghdad

bodour.shaker1001a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 5/12/2024

Assist. Prof. Dr. Saad Salman Awad

The Arab Institute for Accountants & Legal

Awadsaad65@gmail.com

Published: 31/12/2025

Accepted: 16/1/2025

Abstract

The research aims to show the change in foreign currency rates in the specializations of foreign companies and its impact on finances, by identifying the financial and tax impact and any application of the International Accounting Standard No. (21) IAS in Iraq and multinational companies to show and audit the applications and differences that arise when starting to write International Accounting Standard No. (21) IAS. The research included the presentation and analysis of the financial statements of the branch of the Italian joint-stock company (X) / Iraq branch, which is a company specialized in providing engineering, consulting, construction and maintenance services in the oil, gas and energy sector. The research reached a set of conclusions and recommendations, the most important of which is that the financial statements prepared by the research sample company that provides engineering, consulting, construction and maintenance services in the oil, gas and energy sector It does not express the effects of changes in foreign currency prices. The most important recommendations are that the accounting treatments for foreign currency exchange rates are in accordance with International Accounting Standards (21-8) and the preparation of financial statements according to Standard No. (1) "Presentation of Financial Statements" and the effect on the result of the activity and on taxable income.

Keyword: Exchange rates, International accounting standards.

التغير في أسعار صرف العملة الأجنبية على وفق معايير المحاسبية الدولية (٢١) IAS وتأثيره على البيانات المالية

أ.م.د. سعد سلمان المعني

المعهد العربي للمحاسبين القانونيين

بدور شاكر سنيد

جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

يهدف البحث الى بيان التغير في أسعار صرف العملة الأجنبية في فروع الشركات الأجنبية وانعكاسها على القوائم المالية وذلك من التعرف على الاثر المالي والضريبي وأمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) IAS في العراق وعلى الشركات متعددة الجنسيات لبيان وتدقيق المعالجات والفروقات الناتجة عند تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) IAS وقد تضمن البحث عرض وتحليل القوائم المالية لفرع شركة (X) المساهمة إيطالية الجنسية / فرع العراق هي شركة متخصصة في تقديم خدمات الهندسة والاستشارات والتشييد والصيانة في قطاع النفط والغاز والطاقة وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها أن القوائم المالية المعدة من قبل الشركة عينة البحث التي تقدم خدمات الهندسة والاستشارات والتشييد والصيانة في قطاع النفط والغاز والطاقة لا تعبر عن آثار التغير في أسعار العملة الأجنبية أما التوصيات أهمها ان المعالجات المحاسبية لاسعار صرف العملة الاجنبية على وفق معايير المحاسبة الدولية (٢١ - ٨) واعداد القوائم المالية وفق معيار وفق معيار رقم (١) "عرض القوائم المالية" وأثر على نتيجة النشاط وعلى الدخل الخاضع للضريبة .

الكلمة المفتاحية: أسعار الصرف، معايير المحاسبة الدولية.

المقدمة introduction

شهدت العقود الأخيرة تطوراً اقتصادياً هائلاً في العراق أدى إلى انتشار الشركات الدولية (الشركات متعددة الجنسية) وامتداد نشاطها ليعطي العديد من المجالات وهناك بعض القصور بالمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة بشأن المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية، فضلاً عن ضعف التزام شركات القطاع العام والخاص بمتطلبات المعايير المحلية أو المعايير الدولية ذات الصلة بالمحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية وتوحيدها للوحدات الأجنبية، وتتمثل مشكلة الدراسة في تأثير التغيرات وتقلب أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، مما يؤثر على مبلغ الضرائب الذي سيتم التحاسب عليه، وعليه تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء التعرف على الاثر المالي والضريبي عند تطبيق معيار (٢١) AIS وامكانية تطبيق معيار (٢١) AIS في العراق وعلى الشركات الأجنبية وبالاخص العاملة بالصناعة النفطية وقد تم تقسم البحث الى المبحث الاول منهجه البحث ودراسات سابقة والمبحث الثاني الاطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بأثار التغير في أسعار صرف العملة الاجنبية والمبحث الثالث الاطار العملي لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) والمعايير المحاسبية ذات الصلة والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

١. المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١.١ منهجية البحث

١.١.١ مشكلة البحث

تكمن المشكلة في تأثير التغيرات وتقلب أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، مما يؤثر على مبلغ الضرائب الذي سيتم التحاسب عليه، هذه التغيرات قد تؤدي إلى تغيرات كبيرة في نتائج أعمال الشركات، خاصةً فيما يتعلق بالاستثمارات في المشاريع الكبيرة التي تتضمن عقوداً ثابتة بالعملات الأجنبية. تغيرات أسعار الصرف يمكن أن تؤثر على تكاليف المشاريع، الإيرادات المتوقعة، والأرباح، يمكن صياغة التساؤل الآتي:

✓ ماهو تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي (21) IAS على القوائم المالية؟

٢.١.١ أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في تحليل تأثير تغيرات أسعار الصرف الأجنبية على القوائم المالية وتقديم أدلة قوية للمديرين والمشرفين والمستثمرين لتقييم المخاطر واتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية المناسبة، يمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

أ- التأثير المالي والاقتصادي:

- تغيرات أسعار الصرف الأجنبية تؤثر بشكل كبير على النتائج المالية للشركات والمشروعات، مما يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية أو خسائر في العمليات التجارية. البحث يساعد على فهم هذا التأثير وتقدير التكاليف بدقة.

ب- التقارير المالية السنوية والفصلية:

- يتطلب تقديم تقارير مالية دقيقة وشفافة الإفصاح عن التأثير المالي لتغيرات أسعار الصرف الأجنبية، مما يوفر معلومات شاملة عن النتائج المالية والأرباح والمخاطر.

٣.١.١ أهداف البحث:

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

- أ- التعرف على الاثر المالي والضريبي عند تطبيق معيار (21) IAS.
- ب- امكانية تطبيق معيار (21) IAS في العراق وعلى الشركات الأجنبية وبالاحص العاملة بالصناعة النفطية

٤.١.١ فرضية البحث:

يؤثر تطبيق معيار (21) IAS الى عدالة القوائم المالية الشركات الاجنبية كونها فروع شركات اجنبية عاملة في العراق

٥.١.١ منهج البحث:

يعتمد الباحث على المنهج الاستنباط لتغطية الجانب النظري من البحث من خلال الاستعانة بالبحوث والرسائل والاطارح وكافة المصادر المتاحة والتي يتمكن الباحث من الوصول اليها، أما الجانب التطبيقي فاعتمد على المنهج الاستقرائي من خلال فيتناول تطبيق المعيار ٢١ بالمقارنة مع البيانات المالية عينة البحث التي تم اعدادها بواسطة النظام المحاسبي الموحد

٦.١.١ حدود البحث:

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث بالعام ٢٠٢٠ وذلك لتوفر البيانات المالية لاغراض البحث والتحليل لكونها بيانات حديثة ومصادق عليها.

الحدود المكانية: شركة (X) ولم يُسمح للباحث بكتابة اسم الشركة لذلك تمت الاشارة اليه بـ (X) والتي تمارس نشاط خدمات الهندسة والاستشارات والتشييد والصيانة في قطاع النفط والغاز والطاقة.

٧.١.١ مصادر جمع البيانات:

اعتمد البحث على البيانات المالية والتقارير السنوية للشركة عينة البحث، القوانين والتشريعات والأنظمة ذات العلاقة، كذلك المواقع الالكترونية فضلاً عن: الكتب، الدوريات العربية والأجنبية، والرسائل والأطارح والبحوث العلمية.

٢.١ دراسات سابقة:

١- دراسة نعمان ٢٠١٠

العنوان	معايير المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية وترجمة القوائم المالية ومشاكل تطبيقها في العراق بالتطبيق على عينة من شركات القطاع العام
الهدف	تهدف هذه الدراسة بيان مفهوم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية وأهميتها، وتحليل أبرز المعايير العالمية والدولية والمحلية ذات الصلة بالمعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية، المذكورة، هذا وقد استندت الدراسة إلى جانبين أحدهما نظري والآخر تطبيقي.
الاستنتاج	وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:- ١- تتمثل أهم المشاكل الناجمة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية للوحدات الأجنبية في كيفية تحديد سعر الصرف المناسب لإثبات تلك المعاملات، وتحديد العملة الوظيفية لتلك الوحدات.

٢- عدم إصدار قاعدة محاسبية محلية بشأن القوائم المالية الموحدة من قبل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق، ولاسيما في ظل الظروف البيئية المستجدة وحاجة العراق للنهوض بقطاع الاستثمارات ومنها الاستثمارات الأجنبية.	
--	--

٢- دراسة قنبر ٢٠١٧

العنوان	تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية على الارباح الخاضعة للضريبة والتحاسب الضريبي للشركات الاجنبية العاملة في العراق ودوره في جذب الاستثمارات
الهدف	يهدف هذا البحث الى الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تحظى بقبول دولي وذلك للإسهام في التطور الاقتصادي للبلد من خلال جذب الاستثمارات الأجنبية لذلك يسعى البحث الى تحديد المعايير المحاسبية الدولية المؤثرة في الارباح الخاضعة للضريبة والتحاسب الضريبي.
الاستنتاج	وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها: ١- تحظى المعايير المحاسبية الدولية بدرجة كبيرة في جذب الاستثمارات الأجنبية لأنها تولد الثقة لدى المستثمرين، إذ يمكنها من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة الدولية، هذا من جانب ومن جانب آخر إضفاء المزيد من الملاءمة والعدالة الضريبية من خلال قابلية القوائم المالية لفهم كونها واكبت التغيرات البيئية الدولية وبالتالي تحسين العلاقة بين المكلف والسلطة الضريبية. ٢- تمثل المعايير المحاسبية الدولية المرشد الأساس الذي يحقق التوافق بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات المالية مما يساعد على جعل الكشوفات المالية ملائمة وقابلة للفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة (المكلف، السلطة الضريبية) وعلى المستوى الدولي.

٣- دراسة: Rui Mano 2015

العنوان	Unveiling the Effects of Foreign Exchange Intervention التحقق من تأثير اسعار الصرف على العائد
الهدف	ولتحقيق هدف البحث واختبار الفرضية تم اختيار أحد المصارف الأجنبية المستثمرة في البيئة المحلية لمعرفة تأثير المعايير المحاسبية الدولية في عملية التحاسب الضريبي، وتحقيق عدالة التحاسب الضريبي.
الاستنتاج	وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها: ١- تحظى المعايير المحاسبية الدولية بدرجة كبيرة في جذب الاستثمارات الأجنبية لأنها تولد الثقة لدى المستثمرين، إذ يمكنها من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة الدولية، هذا من جانب ومن جانب آخر إضفاء المزيد من الملاءمة والعدالة الضريبية من خلال قابلية القوائم المالية لفهم كونها واكبت التغيرات البيئية الدولية وبالتالي تحسين العلاقة بين المكلف والسلطة الضريبية.

٢- تمثل المعايير المحاسبية الدولية المرشد الأساس الذي يحقق التوافق بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات المالية مما يساعد على جعل الكشوفات المالية ملائمة وقابلة للفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة (المكلف، السلطة الضريبية) وعلى المستوى الدولي.	
--	--

٤- دراسة (JALA RAZAY 2021)

العنوان	Accounting implication on Foreign Currency Transaction التأثيرات المحاسبية على المعاملات التجارية بالعملة الأجنبية
الهدف	تحديد النقاط التي يمكن تحسينها من خلال سياسات وإجراءات محاسبية محسنة. ومن خلال ذلك، يمكن تحسين دقة وشفافية الإفصاح المالي للشركات وتعزيز الثقة بين المستثمرين والأطراف المعنية الأخرى
الاستنتاج	أن إدارة التأثيرات المحاسبية للعمليات بالعملة الأجنبية يمكن أن تسهم في تحسين الجودة والدقة في الإفصاح المالي والتقارير المالية للشركات مما يعزز الشفافية ويساعد في توفير معلومات دقيقة وموثوقة للمستثمرين والجهات المعنية الأخرى

وقد أسهم البحث الحالي الى أعداد القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) والمعايير المحاسبية ذات الصلة بالنسبة للشركات الأجنبية (التابعة) وليس الشركات الام لان هذا المعالجات المحاسبية تختلف وفقاً للمعيار المحاسبية الدولي (٢١) وهي ماتسمى بالعملة الأجنبية.

٢. المبحث الثاني:

١.٢ الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بأثار التغير في أسعار صرف العملة الأجنبية

١.١.٢ مفهوم المعاملات بالعملة الأجنبية

ترتب على العلاقات التجارية المتبادلة بين أطراف محلية وأخرى خارجية نشوء ما يسمى بالمعاملات الأجنبية وازدادت هذه المعاملات بعد إصدار العديد من الاتفاقيات بهذا الشأن وانضمام الكثير من الدول إلى هذه الاتفاقيات، حيث تختلف عملية قياس وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية عن المعاملات التي تتم بالعملة المحلية. (القاضي ودحود، ٢٠٠٤: ٣٢٤-٣٢٢)

ويقصد بالمعاملة الأجنبية قيام الوحدة الاقتصادية بشراء أو بيع سلع أو خدمات بعملة أجنبية أو إقراض أو اقتراض أموال بعملة أجنبية أو إجراء عقود تبادل بعملة أجنبية أو معاملات أخرى تتم بعملة أجنبية. (القاضي وحمدان، ٢٠٠٨: ٢٦٤)

وتعامل العملة الأجنبية في كل بلد كما لو كانت سلعة أو وسيلة للسوق النقدية. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال تشتري العملات الأجنبية وتباع بواسطة البنوك التجارية. وهذه المعاملات الأجنبية هي تحقق مصلحة للبنوك من جهة ولزبائنها من الشركات متعددة الجنسية. (Mosich and Larsen , 1985 : 741)

٢.١.٢ مفهوم سعر الصرف Concept and types of exchange rate

يتضمن هذا المطلب تحديد لمفهوم سعر الصرف بشكل عام وسعر الصرف المحلي والأجنبي بشكل خاص اذ تمتلك كل دولة عملة معينة تعتمد عليها في تسوية مبادلاتها الداخلية تحظى بقبول عام وتقي بأغراض التبادل

المحلي (Local Exchange)، إلا أن ظهور الحاجة الى التبادل العالمي (Global Exchange) والتجارة الخارجية (Foreign Trade) بين الدول المختلفة العملات، وكون كل عملية تبادل للسلع والخدمات أقرنت بعملية تبادل لعملات الدول المصدرة والمستوردة، مما تطلب إيجاد علاقة مشتركة بين البلدان تسهل عملية التبادل وهنا ظهر سعر الصرف كوسيلة لتسهيل المبادلات الدولية.

ويعرف سعر الصرف (exchange rate) بأنه (هو السعر الذي يتم به تبادل أحد العملات بعملة أخرى في سوق الصرف الاجنبي). (PARKIN:2010, 212)

ويمكن أن يعرف سعر الصرف بأنه أداة ربط بين الاقتصاد الخارجي بالاقتصاد الداخلي، وهو عدد الوحدات المطلوبة من العملة المحلية لمبادلتها بوحدة واحدة من العملة الاجنبية أو عدد الوحدات المطلوبة من العملة الأجنبية لمبادلتها بوحدة واحدة من العملة المحلية، فمن خلاله يتم ترجمة الاسعار بين الدول، ويمارس تأثيره على الاقتصاد الداخلي من خلال استقرار الاسعار والنمو الاقتصادي وعلى الاقتصاد الخارجي من خلال ميزان المدفوعات والقدرة التنافسية). وبالتالي يعد سعر الصرف بمثابة المرآة التي ينعكس عليها مركز الدولة التجاري مع العالم الخارجي من خلال العلاقة بين الصادرات والأستيرادات.

٣.١.٢ أنواع أسعار الصرف

يمكن تصنيف أسعار الصرف إلى أنواع وتصنيفات متعددة بحسب عدد الوحدات أو بحسب قيمة العملة ومنها:

أ- سعر الصرف الأسمي

يُعدُّ سعر الصرف الأسمي هو السعر النسبي بين عملتين، أي عدد الوحدات النقدية من عملة ما واللازمة لشراء عملة أخرى، ويمثل السعر الرسمي بين عملة وأخرى في تأريخ معين بغض النظر عن القوة الشرائية لتلك العملة للسلع والخدمات (عباس ، ٢٠٠٣ : ١)، ويحدد سعر الصرف الأسمي لعملة بلد ما تبعاً للطلب والعرض عليها في سوق الصرف في لحظة زمنية معينة، وينقسم إلى سعر صرف اسمي معمول به فيما يخص المبادلات الجارية الرسمية، وسعر صرف موازي وهو سعر معمول به في الأسواق المحلية الموازية (علوان ، ٢٠١٣ : ٤٣٩).

ب- سعر الصرف الحقيقي

يمثل سعر الصرف الحقيقي سعر الصرف الأسمي، معدلاً على وفق نسبة مستوى الأسعار المحلية بالنسبة إلى مستوى الأسعار في الخارج، ويعد سعر الصرف الأسمي المعدل بالأسعار النسبية بين بلدين، والذي يأخذ بنظر الاعتبار الفروقات في معدلات التضخم بين البلدين وكذلك يعبر عن القوة الشرائية للعملة (Terra , 2015: 104) ويمكن تصنيف سعر الصرف بحسب وقت التعامل، فهناك نوعان من التعاملات وهما على النحو الآتي

أولاً: سعر الصرف الفوري

ويعرف بأنه سعر الصرف الفوري بين عملتين أزاء بعضهما البعض في التعاملات الفورية، وفي الواقع العملي للتعاملات عادة يؤثر أثناء يومين بين الشراء أو البيع الفوري والتبادل الفعلي للعمليات لغرض فسح المجال للمصادقة وأجراء المعاملات الورقية وتصفية المدفوعات، ومن ثم فإن سعر الصرف الفوري خاص بالتعاملات المباشرة. (Mishkin, 2012: 424) (العامري، ٢٠١٣ : ١٢٩ - ١٣٣).

ثانياً: سعر الصرف الآجل

يتفق العملاء فيما بينهم اليوم على تبادل العملات في وقت محدد في المستقبل، وهو (شهر واحد، ثلاثة أشهر، ستة أشهر، تسعة أشهر، سنة واحدة)، وهذا ما يطلق عليه سعر الصرف الآجل في سوق الصرف الأجنبي وهو خاص بالتعاملات الآجلة. (صاير: ٢٠١٨، ٣٠)

٤.١.٢ المعاملات بالعملة الأجنبية

ان الشركات التي تتعامل في اعمالها التجارية بعملات متعددة سوف تواجه خطر غير متوقع نتيجة التقلبات التي تتعرض لها العملة الأجنبية الناجمة من التغيرات في اسعار الصرف التي تتطلب من الوحدة تجنبها.

(Sivakmar&Sarkar:8)

ويقصد بالمعاملة بالعملة الأجنبية بانها انشطة اقتصادية مقومة بعملة اخرى تختلف عن العملة التي تسجل الشركة فيها احداثها الاقتصادية (Jeffrey et al,2008,507)

كما عرفت Jeter&chaney المعاملة بالعملة الأجنبية بانها المعاملات التي تتطلب دفع او استلام (تسوية) بالعملة الأجنبية، وتضيف ان المعاملات مع شركة اجنبية بالعملة المحلية لا تعد معاملة بالعملة الأجنبية بسبب تسويتها بالعملة المحلية اما المعاملة بالعملة الأجنبية يتم تسويتها بالعملة الأجنبية والتي تعرض الوحدة لمخاطر التغيرات في سعر الصرف التي تحدث بين تاريخ عقد الصفقة وتاريخ تسويتها. (Jeter&Chaney,2007,546-547)

٥.١.٢ أسعار الشراء وأسعار البيع للعملات الأجنبية

العملات الأجنبية مثلها مثل أي سلعة يتم التعامل بها عادة في اسواق منظمة يطلق عليها اسواق الصرف الأجنبي. وتتمثل تلك الأسواق في شبكة من البنوك التجارية والبنوك المركزية والسامسة في المراكز المالية الهامة (مثل نيويورك ولندن وطوكيو) حيث يتم التعامل في اوامر البيع والشراء المتعلقة بالعملات الأجنبية باستعمال الاتصالات السلكية واللاسلكية (Jeter and Chaney ,2001:577-578).

وان للتعامل في أسواق العملات الأجنبية اتجاهين إذ يعطى سعران للعملة، الأول يسمى سعر الشراء وهو السعر الذي على أساسه تشتري الوحدة الاقتصادية المعلنة العملة الأجنبية المسماة، أما السعر الثاني فهو سعر البيع الذي يمثل السعر الذي على أساسه تباع العملة من قبل الوحدة نفسها (العصار وشريف، ٢٠٠٠:٦٢).

وان الفرق بين السعرين، سعر الشراء وسعر البيع يسمى (المدى) وهو الفرق بين المعدلات الفورية للبيع والشراء والتي تعكس إجمالي ربح التاجر في العملة الأجنبية. (Jeter .D& Chaney 2012:680)

٦.١.٢ المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية:

عندما تزاوّل الوحدة الاقتصادية نشاطها داخل البيئة المحلية لها فلا تحتاج إلى عملات أجنبية ولن تواجه أي مشاكل محاسبية تتعلق بالترجمة طالما أن عملياتها قد تمت بالعملة المحلية لكن هذه المشاكل تنشأ عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات أجنبية لذلك يمكن تحديد ثلاثة تواريخ مرتبطة بالقياس المحاسبي للمعاملات بالعملة الأجنبية (Siegel & Shim,

2006: 893 – 894)

أ- تاريخ حدوث المعاملة وتسجيلها بالدفاتر ويتم استعمال سعر الصرف السائد في تلك الفترة لإثبات العملية التي تمت بالعملة الأجنبية.

ب- تاريخ اعداد قائمة المركز المالي في هذا التاريخ ممكن ان تكون هناك حسابات مدينة او حسابات دائنة لم تنته (تحسم) بعد لذلك نضطر الى تعديل (أجراء تسويات) في تلك الحسابات، بسبب تقلبات اسعار الصرف للعملات المختلفة. وغالباً ما تحدث خسائر أو مكاسب بين هذين التاريخين.

ج- تاريخ انتهاء المعاملة (تاريخ الحسم) اي السداد او التحصيل بالعملة الأجنبية وأيضاً غالباً ما تحدث مكاسب او خسائر في هذا التاريخ نتيجة اختلاف اسعار الصرف بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ

السداد او التحصيل (Beams:2012:464)

٧.١.٢ المعيار الدولي للمحاسبة رقم (٢١) IAS "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

في بيئة الأعمال العالمية المتزايدة التعقيد، تلعب تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية دورًا حاسمًا في تحديد النتائج المالية للشركات التي تعمل عبر الحدود. يتناول المعيار الدولي للمحاسبة رقم (21) IAS كيفية تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية للشركات وكيفية معالجة هذه التغيرات محاسبياً. يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تكون التقارير المالية التي تتضمن عمليات متعددة العملات دقيقة وشفافة، مما يتيح للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين فهم التأثيرات المالية الحقيقية لهذه التقلبات على أداء الشركات.

أولاً: خلفية عامة حول معيار رقم (21) IAS

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (21) IAS "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كجزء من الجهود المبذولة لتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى العالمي. يحدد هذا المعيار الإطار العام لمعالجة البنود المالية التي تتعلق بالعملات الأجنبية في القوائم المالية، ويشمل ذلك كيفية ترجمة العمليات المالية الأجنبية، وتحديد العملة الوظيفية، وكيفية معالجة فروقات الصرف التي تنشأ عن التغيرات في أسعار العملات. (ابو نصار واخرون ٢٠١٩)

ثانياً: تحديد العملة الوظيفية وفق معيار رقم (21) IAS

العملة الوظيفية هي العملة التي تعكس البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها الشركة. يتطلب تحديد العملة الوظيفية من الشركات مراعاة عدة عوامل، منها:

أ- العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار البيع والسلع والخدمات: تعتبر هذه العملة مؤشراً رئيسياً على البيئة الاقتصادية الأساسية للشركة.

ب- العملة التي تنافس بها الشركة: تشير إلى العملة التي تُجري بها الشركة عملياتها وتتعامل بها في السوق.

ج- العملة المستخدمة في التمويل: تشمل القروض والتسهيلات الائتمانية التي تعتمد عليها الشركة لتمويل عملياتها. إن تحديد العملة الوظيفية بدقة أمر ضروري لضمان أن البيانات المالية تعكس بدقة الأداء المالي الحقيقي للشركة.

(Salim Ali bhai:578 .2023)

ثالثاً: معالجة فروقات أسعار الصرف: فروقات أسعار الصرف هي التغيرات التي تحدث عند ترجمة البنود المالية من العملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية. يمكن لهذه الفروقات أن تؤثر بشكل كبير على النتائج المالية للشركة، خاصة في فترات التقلبات الكبيرة في أسعار العملات. يتطلب معيار رقم (21) IAS من الشركات معالجة فروقات أسعار الصرف بطرق مختلفة بناءً على طبيعة المعاملة:

فروقات البنود النقدية: يتم إدراجها في بيان الدخل كإيرادات أو مصروفات.

فروقات البنود غير النقدية: تعتمد معالجتها على كيفية تقييم هذه البنود؛ فإذا كانت مقيمة بالتكلفة التاريخية، تظل فروقات الصرف ثابتة، أما إذا كانت مقيمة بالقيمة العادلة، فيتم تعديل الفروقات مع التغيرات في أسعار الصرف.

(Salim Ali bhai:.2023.579)

رابعاً: الإفصاح عن فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية: يشدد معيار رقم (21) IAS على أهمية الإفصاح

الشفاف عن فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية. يجب على الشركات تقديم معلومات كافية حول:

أ- سياسات إدارة العملات الأجنبية: تشمل استراتيجيات التحوط وأدوات التحوط المستخدمة.

ب- فروقات الصرف المؤثرة على بيان الدخل: يتعين على الشركات الإفصاح عن مدى تأثير فروقات أسعار الصرف على نتائجها المالية.

٨.١.٢ القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية يتطلب دقة وامتثالاً للمعايير لضمان تقديم معلومات مالية موثوقة وشاملة. إعداد القوائم المالية للشركات وفق معايير المحاسبة الدولية يتطلب اتباع مجموعة من الخطوات والمبادئ. إليك خطوات إعداد القوائم المالية الرئيسية:

أولاً- إعداد القوائم المالية الأساسية

- أ- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية): تشمل الأصول، الخصوم، وحقوق الملكية.
- ب- قائمة الدخل: توضح الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل.
- ج- قائمة الدخل الشامل: تتضمن العناصر التي تؤثر على حقوق المساهمين ولكن لا تُعتبر جزءاً من صافي الدخل.
- د- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: توضح التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة.
- هـ- قائمة التدفقات النقدية: تعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

ثانياً- الإفصاح عن القوائم المالية

يتعين على الشركات الإفصاح عن بعض البنود، على النحو التالي:

- أ- الربح أو الخسارة الإجمالية للترجمة المتضمنة في تحديد صافي الدخل للفترة.
- ب- يجب تقديم تحليل لحساب حقوق الملكية التكميلي للترجمة في بيان منفصل أو ملاحظة أو كجزء من قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- ج- التغيرات في معدل الصرف التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية وتأثيرها على المعاملات غير المستقرة بالعملة الأجنبية، إذا كانت كبيرة.

ترى الباحثة أن المعيار الدولي للمحاسبة رقم (21) IAS آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" يلعب دوراً حيوياً في تحقيق الشفافية والدقة في إعداد التقارير المالية للشركات التي تعمل في بيئات متعددة العملات. إذ أن تأثيرات تقلبات أسعار الصرف يمكن أن تكون جوهرية، ليس فقط على نتائج الشركة المالية، ولكن أيضاً على قدرتها على التخطيط المالي واتخاذ القرارات الاستراتيجية. من خلال الالتزام بمعيار رقم (21) IAS، يمكن للشركات تحديد العملة الوظيفية بدقة، ما يتيح لها ترجمة العمليات المالية بشكل صحيح ومعالجة فروقات الصرف بطريقة تعكس التأثير الحقيقي لهذه التغيرات على أدائها المالي.

٣. الإطار العملي لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) والمعايير المحاسبية ذات الصلة.

١.٣ آثار التغير بأسعار الصرف على البيانات المالية للشركات الأجنبية العاملة في العراق

تتأثر بتغير أسعار الصرف الشركة (X) المساهمة - فرع العراق عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) IAS "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ستكون هناك اختلافات كبيرة واثار مالية من حيث العرض والانتقال الى قوائم تتوافق مع الإفصاح المحاسبي وفق المعيار وبالتالي سيكون هناك اختلاف من ناحية الدخل الخاضع للضريبة بالنقص او الزيادة وللتوضيح الفروقات بين طبيعة المعالجات المحاسبية وفق المفاهيم والاطر المتعارف عليها بمجال الاثبات والقياس والاعتراف وكما في أدناه

٢.٣ حسابات المركز المالي

أ- المدينون

أولاً- مدينون عالم خارجي:-

ليكون رصيد حساب مدينون عالم خارج بعد اعادة تقييمه من قبل الباحثة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) ومقارنة مع احتساب الشركة حيث انها قامت باحتساب رصيد نهاية السنة على ١٤٧٠ فقط دون الاخذ بنظر الاعتبار رصيد معاملات الأشهر السابقة واحتساب فروقات عملات أجنبية.

جدول (١) رصيد حساب مدينون عالم خارجي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) IAS

سعر الصرف		مبلغ المعاملات دولار		التاريخ
دائن	مدين	دائن	مدين	
	21,571,502	1,182	18,250	تاريخ حدوث المعاملة ٢٠٢٠/١١/١٥
	853,404,000	1,182	722,000	رصيد المعاملات لغاية ٢٠٢٠/١٢/٢٠
	874,975,502		740,250	اول مدة
21,571,500.00		1470	18,250	تسدد معاملة في ٢٠٢٠/١٢/٢٢ بعد تغير سعر الصرف ١٤٧٠
	22,785,367.50	1,470	15,500.25	معاملات حدثت بعد ٢٠٢٠/١٢/٢٠
	207,936,000	288	722,000	ارباح فروقات عملات لرصيد نهاية السنة
21,571,500.00	1,105,696,869١.50		1,496,000	مجموع مدين ودائن
1,084,125,369.50	رصيد حساب مدينون عالم خارجي بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢١			
1,084,125,370.00	مدينون عالم خارجي وفقاً لحساب الشركة			

المصدر: أعداد الباحثين

قيد رقم (١) " المدينون والاييرادات الاخرى "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
		١٨		٢٦,٨٢٧,٥٠٠
			د/ النقدية (١٤٧٠ * \$١٨,٢٥٠)	
		١٦	٢١,٥٧١,٥٠٠	
			د/ المدينون (١١٢٨ * \$١٨,٢٥٠)	
١٦١٥	١٦١		د/ مدينون تجاريون	
			د/ مدينون عالم خارجي	
		٤٩	٥,٢٥٦,٠٠٠	
			د/ الإيرادات الأخرى (\$١٨,٢٥٠ * ٢٨٨)	
			د/ إيرادات عرضية	
٤٩٢١	٤٩٢		د/ أرباح فروقات عملة	

- يتم إثبات الزيادة في حساب المدينون بالمعاملة الحاصلة والبالغة (\$١٥,٥٠٠.٢٥) وبسعر الصرف الجديد وفقاً لأساس الإستحقاق وكما موضح بالقيود الآتي:

قيد رقم (٢) "اثبات الزيادة بحساب المدينون"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
		١٦		٢٢,٧٨٥,٣٦٧,٥
			د/ المدينون (١٤٧٠ * \$١٥,٥٠٠.٢٥)	
١٦١٥	١٦١		د/ مدينون تجاريون	
			د/ مدينون عالم خارجي	
		٤٢	٢٢,٧٨٥,٣٦٧,٥	
			د/ إيرادات النشاط الجاري	

- ويتم إثبات الأرباح المتولدة عن زيادة سعر الصرف وفقاً للآتي:

رصيد المدينون لغاية تاريخ التغيير في سعر الصرف - مبلغ المعاملات المدينة بعد تأريخ زيادة سعر الصرف * (١٤٧٠) -
 $(1182) = \text{أرباح فروقات عملة } 722,000 \$ = 15,500.25 - 737,500.25$
 قيد رقم (٣) " اثبات أرباح فروقات عملة "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
١٦١٥	١٦١	١٦	ح/ المدينون ح/ مدينون تجاريون ح/ مدينون عالم خارجي	٢٠٧,٩٣٦,٠٠٠
٤٩٢١	٤٩٢	٤٩	ح/ الإيرادات الأخرى ح/ إيرادات عرضية ح/ أرباح فروقات عملة	٢٠٧,٩٣٦,٠٠٠

ثانياً: حساب جارية مدينة:-

جدول (٢) رصيد حسابات جارية مدينة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٢١) IAS

المبلغ دينار	سعر الصرف	المعاملات/ دولار	التاريخ
15,008,205,940.50	1182	12,697,297.75	الرصيد لغاية ٢٠٢٠/١٢/٢٠
1,355,105,196.90	1470	921,840.28	معاملات في 28/12/202
3,656,821,752.00	288	.12,697,297.75	تضاف أرباح عملات أجنبية كما في ٢٠٢٠/١٢/٣١
20,020,132,897.00		13,619,138.03	الاجمالي

المصدر: أعداد الباحثين

- معاملات حسابات جارية مدينة حدثت بعد تغيير سعر الصرف في ٢٠٢٠/١٢/٢٨ فإنه تأثر بمعاملة واحدة
 بالزيادة بمبلغ (٩٢١,٨٤٠.٢٧) \$ * ١٤٧٠ = (١٣٣٥١٠٥١٩٦,٩) دينار ويتم إثبات القيد الآتي:

قيد رقم (٤) " اثبات معاملات حدثت بعد تغيير في اسعار الصرف "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
	١٦٣	١٦	ح/ المدينون (١٤٧٠ * ٩٢١٧٤٠.٢٨) ح/ حسابات جارية مدينة	١,٣٥٥,١٠٥,١٩٦.٩
	١٨٣	١٨	ح/ النقدية ح/ نقدية لدى المصارف	١,٣٥٥,١٠٥,١٩٦.٩

- يجري الإقرار بأرباح فروقات العملة وفقاً للمعادلة الآتية:

$$12,697,297.75 * (1182 - 1470) = 3,656,821,752 \text{ دينار مقدار الربح، ويثبت القيد الآتي:}$$

قيد رقم (٥) " اثبات والاعتراف بأرباح فروقات العملة "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	١٦٣	١٦	د/ المدينون د/ حسابات جارية مدينة		٣,٦٥٦,٨٢١,٧٥٢
٤٩٢١	٤٩٢	٤٩	د/ الإيرادات الأخرى د/ إيرادات عرضية د/ أرباح فروقات عملة	٣,٦٥٦,٨٢١,٧٥٢	

ب - الدائنون

أولاً- مجهزون عالم خارجي د/٢٦١٥

جدول (٣) رصيد حساب مجهزون عالم خارجي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١ IAS

سعر الصرف	مبلغ المعاملة دولار		التاريخ	
	سعر الصرف	دائن		مدين
70,920,000	1,182	60,000.00	معاملة وقعت 22/05/2020 بتاريخ	
7,852,025,835	1,182	6,642,999.86	لغاية ٢٠٢٠/١٢/٢٠	
7,922,945,836		6,702,999.86	اول المدة	
441,379,260	1,470	300,258.00	28/12/2020	
	70,920,000	1,470	60,000	تسديد المعاملة ٢٠٢٠/١٢/٢٢
1,913,183,959	288	6,642,999.86	خسائر عملات أجنبية كما في ٢٠٢٠/١٢/٣١	
10,277,509,055	70,920,000		المجموع مدين دائن	
10,206,589,056			رصيد حساب مجهزون عالم خارجي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١	
10,206,589,056	1470	6,943,257.86	رصيد وفقاً لحساب الشركة	

المصدر: أعداد الباحثين

- يتم إثبات القيد الآتي عند سداد مبلغ معاملة حدثت قبل تاريخ التغير بسعر الصرف بمبلغ (٦٠.٠٠٠) \$ بتاريخ

٢٠٢٠/١٢/٢٢

قيد رقم (٦) " اثبات معاملة حدثت قبل التغير في اسعار الصرف "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
٢٦١٥	٢٦١	٢٦	د/ الدائنون (١١٢٨*٦٠.٠٠٠) د/ مجهزون تجاريون د/ مجهزون عالم خارجي		٧٠,٩٢٠,٠٠٠

٣٩٢	٣٩	د/ مصروفات أخرى (٢٨٨*٦.٠٠٠) د/ مصروفات عرضية د/ خسائر فروقات أسعار العملة	١٧,٢٨٠,٠٠٠
٣٩٢١	١٨	د/ النقدية (١٤٧٠*٦.٠٠٠) د/ نقدية لدى المصارف	٨٨,٢٠٠,٠٠٠
١٨٣			

- ويتم اثبات المعاملات التي حدثت بعد تغير سعر الصرف ٣٠٠٢٥٨ * ١٤٧٠ بالقيود الآتي:

رقم (٧) "اثبات معاملات حدثت بعد التغير في اسعار الصرف"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
			د/ المشتريات (١٤٧٠*٣٠٠٢٥٨)	٤٤١٣٧٩٢٦٠
			د/ الدائنون د/ مجهزون تجاريون د/ مجهزون عالم خارجي	٤٤١٣٧٩٢٦٠
٢٦١٥	٢٦١	٢٦		

- إن رصيد حساب الدائنون المتأثر بالتغير بأسعار الصرف يتم احتسابه كما يأتي

\$ ٦,٧٠٢,٩٩٩.٨٦

(٦٠,٠٠٠) \$ يتم إستبعاد هذا المبلغ لأنه تم إثبات أثره في القيد السابق

\$ ٦,٦٤٢,٩٩٩.٨٦ هذا هو المبلغ الذي سيتأثر بتغير أسعار الصرف

٦,٦٤٢,٩٩٩.٨٦ * (١١٨٢-١٤٧٠) = ١,٩١٣,١٨٣,٩٥٩.٦٨ دينار خسائر فروقات العملية، ويتم إثبات القيد

الآتي:

قيد رقم (٨) " اثبات خسائر فروقات اسعار العملة"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
٣٩٢١	٣٩٢	٣٩	د/ المصروفات الأخرى د/ مصروفات عرضية د/ خسائر فروقات أسعار العملة	١,٩١٣,١٨٣,٩٥٩.٦ ٨
٢٦١٥	٢٦١	٢٦	د/ الدائنون د/ مجهزون تجاريون د/ مجهزون عالم خارجي	١,٩١٣,١٨٣,٩٥٩. ٦٨

٣.٣ حسابات كشف الدخل (العمليات الجارية):

أ- رواتب واجور د/٣١

يتم معالجة حساب رواتب واجور ومخصصات غير العراقيين كما في الآتي:- ويتم إثبات القيد بناء على الحساب

بالجدول رقم (٤) الآتي:

رقم الدليل			المبلغ/ دينار	
رباعي	ثلاثي	ثنائي	دائن	مدين
	١٨٣	١٨	د/ النقدية د/ نقد لدى المصارف	١,٨٤١,١١٠,٣٧٨.٨٠
	٣١٣	٣١	د/ رواتب وأجور	١,٨٤١,١١٠,٣٧٨.٨٠

			ح/ رواتب وأجور ومخصصات غير العراقيين		
--	--	--	---	--	--

جدول رقم (٤) يوضح إعادة الاحتساب لحساب رواتب واجور ومخصصات غير العراقيين وتحليل فروقات

الصرف

الاشهر	المبلغ بالدولار	المبلغ بالدينار وفق حساب الشركة	سعر صرف الدولار مقابل الدينار	المبلغ بعد الاحتساب بالدينار	الفرق
كانون الثاني	581,000.62	854,303,175.50	1182	686,742,732.84	167,560,442.66
شباط	581,316.62	854,303,175.50	1182	687,116,244.84	167,186,930.66
آذار	500,158.62	854,303,175.50	1182	591,187,488.84	263,115,686.66
نيسان	662,158.62	854,303,175.50	1182	782,671,488.84	71,631,686.66
أيار	581,158.00	854,303,175.50	1182	686,928,756.00	167,374,419.50
حزيران	581,159.24	854,303,175.50	1182	686,930,221.68	167,372,953.82
تموز	581,000.62	854,303,175.50	1182	686,742,732.84	167,560,442.66
آب	581,316.62	854,303,175.50	1182	687,116,244.84	167,186,930.66
أيلول	500,158.62	854,303,175.50	1182	591,187,488.84	263,115,686.66
تشرين الأول	662,158.62	854,303,175.50	1182	782,671,488.84	71,631,686.66
تشرين الثاني	581,158.00	854,303,175.50	1182	686,928,756.00	167,374,419.50
كانون الأول	581,159.24	854,303,175.50	1470	854,304,082.80	-907.30
المجموع	6,973,903.44	10,251,638,106.00		8,410,527,727.20	1,841,110,378.80

المصدر: من أعداد الباحثين

ب- حساب استشارات وأبحاث ح/ ٣٣٢

جدول رقم (٥) إعادة تقييم حساب استشارات والأبحاث وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٨) واحتساب الفروقات

الاشهر	المبلغ باليورو	المبلغ بالدينار وفق احتساب الشركة ١٧٥٤	سعر صرف اليورو الى الدولار	المبلغ بالدولار	سعر صرف الدولار مقابل الدينار	المبلغ بعد الاحتساب	الفرق
كانون لثاني	140,923.95	247,180,608.30	1.1	155,016.35	1182	183,229,319.79	63,951,288.51
شباط	95,075.90	166,763,128.60	1.1	104,583.49	1182	123,617,685.18	43,145,443.42
آذار	357,863.71	627,692,947.30	1.09	390,071.44	1182	461,064,446.69	166,628,500.61
نيسان	492,698.35	864,192,905.90	1.08	532,114.22	1182	628,959,005.68	235,233,900.22
أيار	182,448.47	320,014,616.40	1.09	198,868.83	1182	235,062,959.78	84,951,656.62
حزيران	410,021.49	719,177,693.50	1.12	459,224.07	1182	542,802,849.32	176,374,844.18
تموز	166,896.60	292,736,636.40	1.17	195,269.02	1182	230,807,984.00	61,928,652.40
آب	386,832.04	678,503,398.20	1.18	456,461.81	1182	539,537,856.11	138,965,542.09
أيلول	643,571.13	1,128,823,762.00	1.17	752,978.22	1182	890,020,258.52	238,803,503.48
تشرين الأول	106,306.29	186,461,232.70	1.8	191,351.32	1182	226,177,262.60	39,716,030.00-
تشرين الثاني	533,083.28	935,028,073.10	1.2	639,699.94	1182	756,125,324.35	178,902,748.75
كانون الأول	252,809.45	443,427,775.30	1.22	308,427.53	1470	453,388,469.10	-9,960,693.80

المجموع	3,768,531	6,610,002,777	4,384,066	5,270,793,421	1,339,209,356
---------	-----------	---------------	-----------	---------------	---------------

المصدر : من أعداد الباحثين

وعليه ينبغي تخفيض حساب استشارات والابحاث بمبلغ (١,٣٣٩,٢٠٩,٣٥٦) دينار وكما في الاتي:

القيد رقم (١٠) " اثبات التخفيض في حساب استشارات الابحاث "

رقم الدليل		المبلغ/ دينار			
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	١٨٣	١٨	ح/ النقدية ح/ نقد لدى المصارف		١,٣٣٩,٢٠٨,٣٥٦
	٣٣٢	٣٣	ح/ المستلزمات الخدمية ح/ خدمات أبحاث وإستشارات	١,٣٣٩,٢٠٩,٣٥٦	

ج- حساب نفقات السفر والإيفاد ح/٣٣٤٣

قام الباحثة بأجراء اعادة احتساب حساب السفر والإيفاد لاستخراج فروقات صرف العملات الاجنبية من واقع البيانات المالية للشركة عينة البحث مع معادلة عملة اليورو بالدينار العراقي حسب اسعار الصرف لكل شهر يوضح المعاملات المالية لحساب السفر تم اجراء الاحتساب من قبل الباحث من خلال فرز المبالغ للاشهر خلال السنة واستخراج اسعار الصرف لليورو خلال الاشهر من نفس السنة ٢٠٢٠ حيث كان رصيد حساب السفر والإيفاد الذي توصلت اليه الباحثة (١,٧٩٣,٤٦٨,٠٧٦.١٩) دينار بفارق عن الرصيد الظاهر بالسجلات الذي بلغ (٢,١١٣,١٠٧,٨٧٤) دينار والفرق (٣١٩,٦٣٩,٧٩٧.٨١) دينار نتيجة الفرق بسبب التفاوت باسعار صرف الدولار مقابل الدينار فضلاً عن قيام الشركة بأحتساب الرصيد باجمالي المعاملات خلال السنة ومعادلتها بسعر الصرف في ٢٠٢٠/١٢/٣١ بمقدار (١٧٥٤) دينار لكل يورو مقابل الدينار لكن سيتم اعتماد مبلغ الفرق الناتج عن المقارنة بين الرصيد من سجلات الشركة ورصيد المعاملات خلال السنة مضروب في سعر الصرف لجمع الاشهر حيث سوف يتم احتسابه رصيد الدولار ثم الدينار وكما موضح بالجدول اعلاه. حيث ان الرصيد الظاهر بواسطة احتساب مبلغ كافة التعاملات المالية تم صرف مبلغ بالدولار خلال السنة للسفر والإيفاد وتم إثباتها بسعر صرف نهاية المدة بعد تغيير سعر الصرف، في حين ينبغي فصل معاملات الصرف خلال السنة وإثباتها بسعر الصرف الفوري، وترتب على ذلك مبالغة في المصروفات كما في الجدول رقم (٦) أدناه:-

الجدول رقم (٦) أحتساب فروقات أسعار الصرف لحساب مصاريف السفر والإيفاد لشركة (X)

الاشهر لسنة ٢٠٢٠	المبلغ باليورو	المبلغ بالدينار فقي احتساب الشركة حسب سعر صرف المعتمد من قبلها ١٧٥٤	سعر صرف اليورو الى الدولار حسب نشرة البنك المركزي في ١٢/٣١	المبلغ بالدولار	سعر صرف الدولار مقابل الدينار حسب نشرة البنك المركزي في ١٢/٣١	المبلغ بعد الاحتساب	الفرق
كانون الثاني	70711.74	124028392	1.1	77782.914	1182	91939404.35	32088987.65
شباط	59,293.98	104001676	1.1	65223.378	1182	77094032.8	26907643.2

4934565.901	13654045.1	1182	11551.6456	1.09	18588611	10597.84	اذار
53721414.24	143638173.8	1182	121521.2976	1.08	197359588	112519.72	نيسان
38801935.03	107365743	1182	90833.9619	1.09	146167678	83333.91	ايار
45558163.13	140207642.9	1182	118618.9872	1.12	185765806	105909.81	حزيران
23411852.51	87255935.49	1182	73820.5884	1.17	110667788	63094.52	تموز
50828422.1	197342862.9	1182	166956.7368	1.18	248,171,285	141488.76	اب
49413546.08	184163353.9	1182	155806.56	1.17	233,576,900	133168	ايلول
-38927807.2	221689537.2	1182	187554.6	1.8	182,761,730	104197	تشرين الاول
40743565.8	172198015.2	1182	145683.6	1.2	212,941,581	121403	تشرين الثاني
-7,842,491	356919329.6	1470	242802.265	1.22	349,076,839	199018.25	كانون الاول
319,639,797.81	1,793,468,076.19				2,113,107,874	1204736.53	المجموع

المصدر : من أعداد الباحثين

وعليه ينبغي تخفيض الحساب بالمعالجة القيدية وكما في القيد أدناه:

القيد رقم (١١) "اثبات التخفيض في حساب السفر والإيفاد"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	١٨٣	١٨	ح/ النقدية ح/ نقد لدى المصارف		٣١٩,٦٣٩,٧٩٧.٨٠
٣٣٤٣	٣٣٤	٣٣	ح/ المستلزمات الخدمية ح/ نقل وإيفاد وإتصالات ح/ سفر وإيفاد	٣١٩,٦٣٩,٧٩٧.٨٠	

د- حساب مصروفات التحويلية (نفقات خدمات خاصة) ح/ ٣٨

من خلال تحليل الكشف التفصيلي لهذا الحساب تبين بأن الشركة تقوم باستخدام الدولار مقابل الدينار لتسجيل المعاملات المالية الخاصة بهذا الحساب حيث يتضمن هذا الحساب دفع مبالغ لشركات على الخدمات الاخرى وقام الباحث بأجراء عدة خطوات للوصول الى فروق العملات بشكلها الدقيق ولتوحيد القوائم المالية بنسقتها المقبول وفق العملة الوظيفية للشركة (الدينار) وسيتم بيان هذه الاجراءات قبل الدخول بالمعالجات المحاسبية.

الجدول (٧) اعادة تقييم حساب نفقات خدمات خاصة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (٨)(٢١)

الفرق	المبلغ بعد الاحتساب	سعر صرف الدولار مقابل الدينار حسب نشرة البنك المركزي في ١٢/٣١	المبلغ بالدينار وفق ١٤٧٠ صرف المعتمد للشركة	المبلغ بالدولار	الاشهر لسنة ٢٠٢٠
18,856,396.80	77,389,795.20	1182	96,246,192.00	65,473.60	كانون الثاني

8,825,440.32	36,221,077.98	1182	45,046,518.30	30,643.89	شباط
5,048,101.44	20,718,249.66	1182	25,766,351.10	17,528.13	آذار
6,234,045.12	25,585,560.18	1182	31,819,605.30	21,645.99	نيسان
2,699,239.68	11,078,129.52	1182	13,777,369.20	9,372.36	أيار
1,369,857.60	5,622,123.90	1182	6,991,981.50	4,756.45	حزيران
0.00	0.00	1182	-	0	تموز
56,667,456.00	232,572,684	1182	289,240,140.00	196,762.00	آب
1,960,986.24	8,048,214.36	1182	10,009,200.60	6,808.98	أيلول
30,816,007.20	126,474,000	1182	157,290,007.20	107000	تشرين الأول
28,859,175.36	118,442,866	1182	147,302,040.90	100205.47	تشرين الثاني
0.00	489,232,714	1470	489,232,713.90	332,811.37	كانون الأول
161,336,705.76	1,151,385,414		1,312,722,120	893,008.24	المجموع

المصدر: من أعداد الباحثين

يظهر تحليل حساب نفقات خدمات خاصة أن الشركة تستخدم الدولار مقابل الدينار لتسجيل المعاملات، مما يتطلب تحويل المبالغ إلى العملة الوظيفية الدينار. يبين التحليل وجود فروق عملات ناتجة عن تقلبات أسعار الصرف على مدار العام 2020، حيث بلغ إجمالي فرق العملات (161,336,705.76) دينار وكان الاجدر بالشركة اختيار السياسة المحاسبية اللازمة لتقليل تأثير فروق العملات على القوائم المالية لضمان الافصاح الحقيقي والدقيق والاتي المعالجة القيدية:-

القيد المحاسبي رقم (١٢) " اثبات الفرق في حساب المصروفات التحويلية "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	١٨٣	١٨	ح/ النقدية ح/ نقد لدى المصارف		١٦١,٣٣٦,٧٠٦
٣٨٣٤	٣٨٣	٣٨	ح/ المصروفات التحويلية ح/ مصروفات تحويلية متنوعة ح/ نفقات خدمات خاصة	١٦١,٣٣٦,٧٠٦	

هـ - المصروفات العرضية ح/ ٣٩

- مبلغ الايرادات العرضية وفقا لتطبيق المعيار المحاسبة الدولي: ١,٩٣٠,٤٦٣,٩٥٩,٠٠ دينار

- المبلغ وفقا لحساب الشركة: ١,٠٠٨,١٣٠,٠٧٥,٠٠ دينار

- الفرق ٩٢٢,٣٣٣,٨٨٤

القيد رقم (١٣) " اثبات خسائر فروقات العملة في حساب المصروفات العرضية "

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	٣٩٢	٣٩	ح/ المصروفات الاخرى ح/ مصروفات عرضية	٩٢٢,٣٣٣,٨٨٤	

٣٩٢١			د/ فروقات عملة		
	١٨٣	١٨	د/ النقدية د/ نقد لدى المصارف	٩٢٢,٣٣٣,٨٨٤	

و- الإيرادات العرضية د/٤٩

- مبلغ الإيرادات العرضية وفقا لتطبيق المعيار المحاسبة الدولي: ٣,٨٧٠,٠١٣,٧٥٢ دينار

- المبلغ وفقا لحساب الشركة: ١,٠٢٤,٤٨١,٣٠١ دينار

- الفرق ٢,٨٤٥,٥٣٢,٤٥١

القيد رقم (١٤) " اثبات ارباح فروقات العملة في حساب الإيرادات العرضية"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	١٨٣	١٨	د/ النقدية د/ نقد لدى المصارف		٢,٨٤٥,٥٣٢,٤٥١
٤٩٢١	٤٩٢	٤٩	د/ الإيرادات الأخرى د/ إيرادات عرضية د/ فروقات عملة	٢,٨٤٥,٥٣٢,٤٥١	

ي- قيود تسوية للمصاريف والإيرادات والفائض التراكم

القيد رقم (١٥) " غلق المصاريف في حساب النشاط الجاري"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
	٢٨١	٢٨	د/ حساب النشاط الجاري		٤٤,٤٣١,٥٧٩,٧٧٢
		٣١	د/ رواتب والأجور	١٥,٥٣٤,٧٨٩,٥١٢	
		٣٢	د/ المستلزمات السلعية	١١,٠٧٧٧٥,٤٢٥٣	
		٣٣	د/ المستلزمات الخدمية	٩,٨٥٤,٢٢٣,٢٩٣	
		٣٤	د/ مقاولات وخدمات	١,٠٩٥٥١٨,٣١٨	
		٣٧	د/ الأندثرات	١٢,٠١٣٥٣٨	
		٣٨	د/ المصروفات التحويلية	٤,٦٢٧,٥٠٢,٤١٢	
		٣٩	د/ المصاريف الأخرى	٢,٢٢٩,٧٧٨,٤٤٦	

القيد رقم (١٦) " غلق الإيرادات في حساب النشاط الجاري"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين
			د/ الإيرادات الجارية		٤٧,٠٢٧٣٩٢,٥٩٢
٤٩٢١	٤٩٢	١٤	د/ الإيرادات الأخرى		٣,٨٧٠,٠١٣,٧٥٢
	٢٨١	٢٨	د/ حساب النشاط الجاري	٥٠,٨٩٧,٤٠٦,٣٤٤.٠٠	

القيد رقم (١٧) " اثبات الفائض المتراكم"

رقم الدليل			المبلغ/ دينار		
رباعي	ثلاثي	ثنائي	إسم الحساب	دائن	مدين

	٢٨١	٢٨	د/ حساب النشاط الجاري		٥,٤٩٥,٩٥٢,٥٨٦
	٢٢٤	٢٢	د/ الفائض المتراكم	٥,٤٩٥,٩٥٢,٥٨٦	

٤.٣ أحتساب الفروقات لاسعار الصرف

أ- اجمالي الفروقات لحسابات المركز المالي:

ان الفروقات الاجمالية من حسابات قائمة المركز المالي بمبلغ (٣٨٧٠٠١٣٧٥٢) دينار كارباج فروقات عملة وتم اعتبارها ايرادات عرضية تم احتسابها من حساب المدينون ومبلغ (١٩٣٠٤٦٣٩٥٩) دينار كخسائر فروقات عملة وتم اعتبارها مصاريف عرضية من حساب الدائنون

ب- اجمالي الفروقات لحسابات الدخل:

ان الفروقات الاجمالية الناتجة عن تقلبات اسعار الصرف لجميع الحسابات المصارف بمبلغ (٣,٦٦١,٢٩٦,٢٣٨,٣٦) دينار ويجب تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وعرضها بالقوائم المالية لضمان التوافق المالي ودقة البيانات المالية والتي هي كالآتي:

جدول رقم (٨) فروقات اسعار الصرف لحسابات الدخل

الفرق	الاحتساب تطبيق معيار (٢١) IAS بعد التعديل	الاحتساب وفقا لسجلات الشركة	اسم الحساب
1,841,110,379	8,410,527,727	10,251,638,106	رواتب وأجور غير العراقيين
1,339,209,356	5,270,793,421	6,610,002,777	الاستشارات والابحاث
319,639,798	1,793,468,076	2,113,107,874	السفر والايافاد
161,336,706	1,151,385,414	1,312,722,120	نفقات خدمات خاصة
3,661,296,238			المجموع فروقات المصاريف

المصدر: من اعداد الباحثين

ان هذه الفروقات بصرف العملات الاجنبية مقابل الدينار بالمقارنة مع نظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٢١) "أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" وباقي معايير الابلاغ والمحاسبة الدولية يتم عرض القوائم المالية.

٤. عرض القوائم المالية وفق التعديلات على حسابات المركز المالي والعمليات الجارية

الميزانية العمومية كما في ٣١/١٢/٢٠٢٠

بيانات الشركة دينار	الدولية IAS دينار	التفاصيل	الايضاح	رقم الدليل المحاسبى
		<u>الموجودات</u>		1
		<u>الموجودات الثابتة</u>		
745335780	745335780	الموجودات بالقيمة الدفترية		11
81216146	81216146	مشروعات تحت التنفيذ		12
2894398	2894398	نفقات ايرادية مؤجلة (بالقيمة الدفترية)		13
829,446,324	829446324			
		<u>الموجودات المتداولة</u>		
29691210283	29691210283	المدينون		16
795.571.349	6380066155	النقود		18
30,486,781,632	36071276438			
31,316,227,956	36900722762	مجموع الموجودات		
		<u>مصادر التمويل</u>		
		<u>مصادر التمويل طويلة الاجل</u>		
17879928318	22626748903	الاحتياطيات		224
		<u>مصادر تمويل قصيرة الاجل</u>		
132199765	969873986	التخصيصات		23
13304099873	13304099873	الدائنون		26
31,316,227,956	36900722762	مجموع مصادر التمويل		
<u>العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١</u>				
بيانات الشركة دينار	وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS دينار	التفاصيل	الايضاح	رقم الدليل المحاسبى
		<u>الاييرادات الجارية</u>		
47027392592	47027392592	اييرادات النشاط الجاري		
		<u>يضاف : الايرادات الاخرى</u>		
1024481301	3870013752	الاييرادات العرضية		
	50897406344	اجمالي الايرادات		

17375899891	15534789512
11077754253	11077754253
11513072447	9854223293
1095518318	1095518318
12013538	12013538
41074258447	37574298914

4788839118	4627502412
1307444562	2229778446
6096283680	6857280858
	44431579772

تنزل: المصروفات الجارية

رواتب والاجور

المستلزمات السلعية

المستلزمات الخدمية

مقاومات وخدمات

الاندثارات

مجموع المصروفات الجارية

المصروفات التحويلية والآخرى

المصروفات التحويلية

المصاريف الاخرى

مجموع المصروفات التحويلية والآخرى

أجمالي المصروفات

فائض العمليات الجارية (المرحلة

الثانية)

الدخل الخاضع للضريبة

ينزل : ضريبة الدخل ١٥٪

صافي الربح بعد الضريبة

881331766	6465826572
881331766	6465826572
132199765	969873986
749132001	5495952586

من خلال عرض القوائم المالية والمعالجات القيدية المرتكزة على التوجيه المحاسبي المتسق مع المعايير المحاسبية يتسنى لدى الباحثة الامكانية في اثبات الفرضية التي تشير (فرضية (١) يؤثر تطبيق معيار (٢١) IAS على نوعية التقارير المالية والمحاسبية عن الضرائب كونها شركات اجنبية عاملة في العراق وانعكاسها على اجراءات التدقيق. التي نشأت من خلال مشكلة البحث (في تأثير التغيرات وتقلب أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، مما يؤثر على مبلغ الضرائب الذي سيتم التحاسب عليه فضلاً عن تعقيد إجراءات التدقيق. هذه التغيرات قد تؤدي إلى تغيرات كبيرة في نتائج أعمال الشركات، خاصةً فيما يتعلق بالاستثمارات في المشاريع الكبيرة التي تتضمن عقوداً ثابتة بالعملات الأجنبية. تغيرات أسعار الصرف يمكن أن تؤثر على تكاليف المشاريع، الإيرادات المتوقعة، والأرباح، بالإضافة إلى عدم وجود إجراءات تدقيق تتناسب مع تلك)

٥. الاستنتاجات

بناء على ما جاء في الجانب النظري وأختباره في التطبيق العملي ضمن هذا البحث، والنتائج التي توافرت لدى الباحث سيتطرق هذا المبحث الى أهم الإستنتاجات التي تم التوصل اليها وكالاتي:

١- لدى دراسة قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٠ المعدل لم يذكر في القانون أي شي حول اثار التغير في اسعار الصرف العملة الاجنبية وكيفية معالجتها.

٢- لدى دراسة قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل بقانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٠ لوحظ عدم وجود بنود خاصة بالعملة الاجنبية اما بالنسبة الى التغير باسعار الصرف سواء فقرة فتح حساب بالعملة الاجنبية وكما في المادة (١١- الفقرة خامساً) والتي تنص على (فتح حسابات بالعملة العراقية أو الاجنبية أو كليهما لدى أحد المصارف في العراق أو خارجه للمشروع المجاز).

- ٣- ضرورة الالتزام بما ورد بالنظام المحاسبي الموحد حسابات تخص فروقات العملة ضمن المصاريف العرضية والايادات العرضية و اشار الى استخدام هذه الحسابات في حالة كانت مبالغ متحققة لفروقات تحول العملة
- ٤- ضرورة الالتزام بأصدار مجلس المعايير المحاسبية القاعدة المحلية رقم (٤) "المحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية " إلا أنه لم يتم الالتزام بها من قبل فروع الشركات الأجنبية.
- ٥- عند اطلاع الباحثة على عينة القوائم المالية لعينة البحث وعند تبني معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة باثار التغيير بسعر الصرف (٢١) (٨) (١) وتبني المعالجات المحاسبية وتعديل القوائم المالية بسعر الصرف الجاري لوحظ الآتي:
- أ- تم اعتماد سعر صرف الاقفال البالغ (١٤٧٠) دولار الى دينار لمعاملات المصارف والايادات حسب نشرة البنك المركزي في نهاية سنة /٢٠٢٠ ولم يتم اعتماد سعر الصرف في تاريخ المعاملة البالغ (١١٨٢).
- ب- ان تعديل القوائم المالية قد أثر على بعض الحسابات ومنها حسابات قائمة المركز المالي النقد زيادة والبالغ (٦٣٨٠٠٦٦١٥٥) دينار وأثر كذلك على زيادة في قائمة الدخل بمبلغ (٤,٧٤٦,٨٢٠,٥٨٥) دينار اذا كان الفائض قبل التعديل (٧٤٩,١٣٢,٠٠١) دينار وبعد التعديل (٥,٤٩٥,٩٥٢,٥٨٦) دينار .
- ج- ان اعتماد سعر صرف الاقفال في حسابات قائمة الدخل أثر على نتيجة النشاط وبالتالي على الدخل الخاضع للضريبة و تم تأثيره على قائمة المركز المالي (حساب الاحتياطيات)
- د- ان التعديلات وفقا للمعيار المحاسبي رقم (٨) اثرت على الدخل الخاضع للضريبة بمبلغ زيادة (٥,٥٨٤,٤٩٤,٨٠٦) دينار حيث كان الدخل قبل التعديل مبلغ (٨٨١,٣٣١,٧٦٦) دينار وبعد التعديل (٦,٤٦٥,٨٢٦,٥٧٢) دينار.
- ٦- لم يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ لعينة البحث إيضاح أو ملاحظة خاصة بآثار التغيير لأسعار صرف العملة أو اسعار الصرف المعتمدة من قبل فرع الشركة الأجنبية في العراق.

٦. التوصيات

تم اعداد التوصيات من واقع البحث ونتائج الاستنتاجات و كالتالي:

- ١- أضافة فقرة أو بند على وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة/١٩٨٢ المعدل يوضح آثار التغيير في أسعار صرف العملة الأجنبية.
- ٢- ضرورة تحديث فقرات وينود على قانون الاستثمار الاجنبي رقم (١٣) لسنة /٢٠٠٦ يوضح آثار التغيير في أسعار صرف العملة الأجنبية.
- ٣- ضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية تأخذ بنظر الاعتبار تأخذ بنظر الاعتبار تسمة الحسابات والمعالجات المحاسبية الخاصة باثار التغيير في العملة الأجنبية.
- ٤- ضرورة قيام مجلس المهنة مراقبة وتدقيق مراقب ومنظم الحسابات باعداد دورات تدريب لمنظمي ومراقبي الحسابات خاصة بمعايير المحاسبة الدولية.
- ٥- ضرورة اعتماد التعديل للقوائم المالية لعينة البحث وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي نتج عنها الأتي:-
- أ- ظهور حساب فروقات عملات أجنبية خسائر بمبلغ (١,٩٣٠,٤٦٣,٩٥٩.٦٨) دينار و ارباح بمبلغ (٣,٨٧٠,٠١٣,٧٥٢.٠٠) دينار .

- ب- زيادة في صافي الدخل بمبلغ (٤,٧٤٦,٨٢٠,٥٨٥) دينار وذلك لاستخدام أسعار صرف معيار المحاسبة الدولية رقم (٢١).
- ج- الدخل الخاضع للضريبة زاد بمبلغ (٥,٥٨٤,٤٩٤,٨٠٦) دينار
- ٦- على مراقبي الحسابات عند تدقيق القوائم والبيانات المالية التي تحتوي على فروقات بسبب تغير العملة الاجنبية ان يوضح اثار التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية في تقريره لاضافة معلومات لدى مستخدمي هذه التقارير .

REFERENCES

١. ابو نصار، محمد، حميدات، جمعة، (٢٠١٩)، " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية "، الطبعة الثالثة ، عمان ، الاردن.
٢. ارينز، الفين، لوبك، جيمس، ترجمة ، الديسبي، محمود، محمد عبد القادر ، حجاج، احمد حامد، (٢٠٠٩)، " المراجعة مدخل متكامل " ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، الرياض.
٣. البرزنجي، احمد محمد فهمي سعيد، (٢٠١٥)، " مدخل في الادارة المالية المتقدمة " ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق.
٤. بلعوز، بن علي، قندوز، عبد الكريم و حيار، عبد الرزاق، (٢٠١٣)، " ادارة المخاطر (ادارة المخاطر، المشتقات المالية، الهندسة المالية)"، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
٥. بن الزاوي، عبد الرزاق، (٢٠١٦)، " سعر الصرف الحقيقي التوازني " ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
٦. رفاعة، تامر مزيد، (٢٠١٧)، " اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة " ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٧. السعبري، ابراهيم عبد موسى ، احمد ، احمد ميري و حافظ ، لأئى محمد، (٢٠١٤) ، " اصول التدقيق " ، دار الكتب والوثائق ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق .
٨. شريم، عبيد سعود و بركات، لطف محمود، (٢٠١١)، " اصول مراجعة الحسابات " ، دار الامين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن.
٩. العامري، سعود جايد ، (٢٠١٠)، " المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها) " ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
١٠. العامري، سعود جايد مشكور، (٢٠٢٠)، " المحاسبة الدولية " ثنائية اللغة (انجليزية عربية) الطبعة الثانية.
١١. ابو نصار، محمد أحمد، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥ . .
١٢. القاضي، حسين وحمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨ .
١٣. القاضي، حسين يوسف ودحدوح، حسين أحمد، المحاسبة المالية الخاصة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤ .
١٤. القاضي، حسين، ودحدوح، حسين، وحمامة، رشا، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧ .
١٥. الفريشي، اياد رشيد، (٢٠١١)، " التدقيق الخارجي (منهج علمي نظرياً وتطبيقياً) " ، دار المغرب للطباعة والنشر ، الطبعة الاولى، بغداد، العراق ..
١٦. الوقاد، سامي محمود و وديان، لؤي محمد، (٢٠١٠) " تدقيق الحسابات (١) " ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
١٧. بليبله، نبيل حكمت نبيل، (٢٠١٥) ، " اثر مخاطر الرقابة على اجراءات التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية " ، رسالة ماستر مقدم الى قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.
١٨. شويلية، عبد الوهاب عبد الرزاق حسن، (٢٠٠٩) " فجوة التوقعات و مدى مسؤولية مراقب الحسابات عنها " (دراسة تطبيقية في البيئة العراقية) ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد
١٩. Accounting implication on Foreign Currency Transaction (JALA RAZAY 2021)



٢٠. التأثيرات المحاسبية على المعاملات التجارية بالعملة الاجنبية لسنة ٢٠٢١ .
٢١. نعمان ٢٠١٠ سعاد عدنان نعمان معايير المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية وترجمة القوائم المالية ومشاكل تطبيقها في العراق بالتطبيق على عينة من شركات القطاع العام بحث مقدم الى جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد.
٢٢. قنبر ٢٠١٧ ميس مشتاق عبدالائمة قنبر تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية على الارباح الخاضعة للضريبة والتحاسب الضريبي للشركات الاجنبية العاملة في العراق ودوره في جذب الاستثمارات بحث مقدم الى الجامعة المستنصرية كلية الادارة والاقتصاد.
٢٣. الوحيلي ٢٠١٨ شاكر محسن صابر الوحيلي اثر مبيعات العملة الاجنبية في مخاطر اسعار الصرف والقيمة السوقية للمصارف الجامعة المستنصرية كلية الإدارة والإقتصاد قسم إدارة الاعمال ٢: دراسة قنبر ٢٠١٧ • **Advanced Accounting**, 2001.
24. Larsen, E. Johon, "**Modern Advanced Accounting**", 2000.
25. **Accounting Standards** , Foreign Currency Translation, SSAP 20. 2001.
26. **Accounting Standards**, Assocites and Joint Ventures, FRS 9, 2001
٢٧. الجنابي، عامر محمد وعبد الله، بشرى نجم ومحمد، صفاء أحمد، " قراءة محاسبية في العمليات الأجنبية وترجمة القوائم المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٥ العدد ٥٥، ٢٠٠٩.
٢٨. العامري، محمد علي إبراهيم، " العولمة في المنظور المالي"، المجلة العراقية للعلوم الإداري المجلد(١)، العدد (٢)، كانون الأول.