



## تأثير تغيرات أسعار الصرف في ظل معيار المحاسبة الدولي (21) في القياس والافصاح المحاسبي "دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية"

نبأ حسين محمد<sup>1</sup> ، أ.د. ستار جابر خلاوي الحجامي<sup>2</sup>

### المستخلص

يهدف البحث إلى تحليل التأثيرات المترتبة ودراستها على التغيرات في أسعار الصرف في ظل معيار المحاسبة الدولي (21) وبيان تأثير التغيرات في أسعار الصرف على القوائم المالية. إذ تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إن المعايير المحاسبية الدولية عالجت موضوع أثر تغييرات أسعار الصرف عبر إصدار المعيار المحاسبي الدولي (21) والذي جاء به بأن هذه التغيرات تؤثر على الحسابات الختامية، كما يجب إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تنتج استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية، أي احتساب المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الطوارئ، كذلك نقص الإفصاح والشفافية عن القوائم المالية داخل الوحدات الاقتصادية. أما أهم التوصيات هي ضرورة قيام الجمعيات العراقية للمحاسبين بتفعيل مهارات وخبرات المحاسبين من خلال تنظيم دورات تدريبية لمعدّي القوائم المالية من أجل مساعدتهم في تطبيق المعايير المحاسبية، والتقيد بالعمل وفق المبادئ المحاسبية التي تؤثر في نتائج القوائم المحاسبية من أجل ترشيد القرارات الإدارية.

الكلمات المفتاحية: أسعار الصرف، القياس والافصاح المحاسبي، المعيار المحاسبي الدولي (21)

### The Effect of Exchange Rate Changes on Measurement and Accounting Disclosure in Light of the 21<sup>st</sup> Standard "Theoretical Study"

Nabaa Hussein Muhammad<sup>1</sup> , Prof. Star Jaber Khalawi Al-Hujami<sup>2</sup>

### Abstract

The research aims to analyze and study the effects of changes in exchange rates in light of the international standard of accounting (21) and to explain the effects of changes in exchange rates on financial statements. As a group of conclusions was reached, the most important of which is that international accounting standards dealt with the issue of the effects of exchange rates from the issuance of the international accounting standard (21), which stated that these changes affect the final accounts, and the accounting standards, standards and principles must be reviewed that allows the use of alternatives Several in accounting treatments, that is, calculating allocations such as doubtful debts and emergency allocate, as well as a lack of disclosure and transparency of financial statements within economic units. The most important recommendations are the necessity of the Iraqi associations for accountants to activate the skills and expertise of accountants by organizing teaching courses for the stomachs of financial statements in order to help them in applying accounting standards, and restricting the work according to the accounting principles that affect the results of the accounting lists in order to rationalize administrative decisions.

**Keywords:** Exchange Rates, Measurement and Disclosure, International Accounting Standard (21)

### المقدمة

تحدث في البيئة العالمية وتغير نشاطها اي نحو الحدود السياسية بين الدول وحرية انتقال السلع والخدمات بين مختلف ارجاء العالم

إن ظهور الانفتاح الاقتصادي في الآونة الاخيرة وانتشار ظاهرة العولمة يفرض على الوحدات الاقتصادية الاستجابة للتغيرات التي

انتساب الباحثين  
1,2 كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط،  
العراق، واسط، 52000

<sup>1</sup> nabaa1402@uowasit.edu.iq

<sup>2</sup> Salradi @uowasit.edu.iq

<sup>1</sup> المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر: حزيران 2024

### Affiliation of Authors

<sup>1,2</sup> College of Administration and Economics, Wasit University, Iraq, Wasit, 52000

<sup>1</sup> nabaa1402@uowasit.edu.iq

<sup>2</sup> Salradi @uowasit.edu.iq

<sup>1</sup> Corresponding Author

### Paper Info.

Published: Jun. 2024

العراقي من 1181 إلى 1460 دينار للدولار الواحد و بيان تأثير هذا القرار على الوحدات الاقتصادية العراقية التي تشكل أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.

#### رابعاً: فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية أساس وهي كالتالي: (( إن التغيرات في أسعار الصرف تؤدي إلى حصول مشاكل في القياس و الإفصاح المحاسبي)).

#### المبحث الثاني - أسعار الصرف

##### أولاً: ماهية التغيرات في أسعار الصرف

النقود هي كل ما يتمتع بقبول عام في التداول وتستخدم كقياس للقيم، حيث يتم الدفع أما بأوراق نقدية أو نقود معدنية ولكن عند التعامل بين الدول نجد أن هذه الآلية لن تطبق ولا بد من وجود نظام يعمل على تحويل العملة الوطنية إلى عملة أخرى، يعرف ب سعر الصرف [1] وايضاً تم تعريفه بأنه " سعر الوحدة من النقد الأجنبي مقدراً بوحدات من العملة الوطنية، كما يمكن التعبير عنه ايضاً بأنه سعر وحدة من العملة المحلية معبراً عنه بعملة أجنبية" [2]. كذلك عرف على انه " قيمة عملة فيما يتعلق بعملة أخرى في سوق صرف العملات ( FX ) للتداول بين المشتريين والبائعين" [3]. يتبين من التعاريف أعلاه بأن سعر الصرف هو المعدل الذي يتم من خلاله استبدال عدد معين من عملة أجنبية مقابل عملة محلية واحدة وبالعكس، كما يُعد أداة لربط اقتصاديات العالم فيما بينها، فالسعر العالمي والسعر المحلي للسلع مرتبطان من خلال معدل الصرف.

#### المبحث الثالث - القياس و الإفصاح في ظل المعيار المحاسبي الدولي (21)

##### أولاً: نشأة IAS(21)

تم إصدار المعيار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، مع مراجعات محدودة للمعيار في 1998 و 1999 ، وتم حل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أبريل 2001 ، وحل محله مجلس معايير المحاسبة (IASB)، وقد وافقت اللجنة على العمل بشأن المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى تعديلها أو إلغاؤها، وفي عام 2003 أصدر مجلس

لذلك اتجهت اغلب الشركات الى توسيع استثماراتها والبحث عن اسواق خارجية ويتم تبادل العمليات المالية بوحدات نقدية لها قيمة معينة مقابل وحدات نقدية محلية وهذا ما يطلق عليه بسعر الصرف، وقد تظهر مشكلة تغير اسعار صرف العملات وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية بسبب عدم ثبات معدلات الصرف للعملات ولمعالجة هذه المشاكل تقتضي المعايير المحاسبية الدولية اتباع قواعد معينة فيما يتعلق بالقياس والاعتراف والافصاح لذا تم تخصيص معيار مستقل ، معيار المحاسبة الدولي (21) "أثار التغيرات في اسعار صرف العملات الأجنبية". وبناءً على ما تقدم فإن هذا البحث يهدف إلى التعرف على تأثير التغيرات في أسعار الصرف على وفق معيار المحاسبة الدولي 21. و لغرض تحقيق أهداف البحث استعان الباحثان بالمصادر والدوريات والبحوث العربية لعرض الجانب النظري.

#### المبحث الأول - منهجية البحث

##### أولاً: مشكلة البحث

إن سعر الصرف يعبر عن طبيعة العلاقات التبادلية بين الأسواق العالمية مما يسهم ذلك بشكل كبير في انتشار الأزمات الاقتصادية من دولة إلى أخرى بسبب تقلبات سعر الصرف والمخاطر المرتبطة به التي تواجه الوحدات الاقتصادية، أي العمليات الأجنبية التي تجريها الوحدات بعملة أجنبية بتاريخ معين وتتم تسويها في تاريخ آخر فإن هذا الأمر يؤدي إلى حدوث خسائر وصعوبات بسبب التقلبات المستمرة لأسعار الصرف وما تحدثه من آثار على القوائم المالية وعوائق في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي: هل التغير في سعر الصرف يؤدي إلى مشكلات في القياس والإفصاح المحاسبي؟

##### ثانياً: أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

دراسة وتحليل التأثيرات المترتبة على التغيرات في أسعار الصرف في ظل معيار المحاسبة الدولي (21).

بيان تأثير التغيرات في أسعار الصرف على القوائم المالية.

##### ثالثاً: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من خلال وجود تغيرات في أسعار الصرف حصلت في العراق للسنة المالية 2020 حين أصدرت وزارة المالية العراقية والبنك المركزي قراراً برفع سعر الصرف للدينار

5. عقد الصرف الأجل: هو اتفاق لتبادل عملات مختلفة بين بلدين بسعر محدد في تاريخ مستقبلي محدد.
6. المعدل التاريخي: هو سعر الصرف المستخدم عند اقتناء الموجودات او المطلوبات.
7. عملة التقرير: هي العملة التي تعد بها الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية.
8. تاريخ التسوية: هو التاريخ الذي يتم فيه دفع المستحق او تحصيل الذمم المدينة.
9. السعر الفوري: سعر الصرف للتبادل الفوري للعملات.
10. تسوية الترجمة: وهي التعديلات التي تتّم عبر ترجمة بيانات القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة العرض .
11. العملة الوظيفية: يتّم تعريف العملة الوظيفية على أنّها العملة الأساسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحديد هذه العملة من خلال عدّة عوامل يجب الأخذ بها بعين الاعتبار أهمها [8]:
- أ- العملة التي تؤثر بشكل أساس على أسعار مبيعات السلع والخدمات.
- ب- العملة التي تؤثر بشكل أساس على تكاليف العمل والأجور والمواد الأخرى لتزويد تلك السلع أو الخدمات.

12. المعاملة بالعملة الأجنبية: يمكن تعريفها على أنّها معاملة محدّدة تتطلب التسوية بعملة أجنبية. و تتضمن المعاملات الناشئة عن قيام الوحدة الاقتصادية بما يلي [9]:
  - أ- بيع وشراء سلع او خدمات اسعارها محددة بعملة أجنبية.
  - ب- اقتراض او اقراض مبالغ اي عندما تكون المبالغ المستحقة مسددة بعملة أجنبية.
  - ت- عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالتخلص من اصول او امتلاكها او تسديد التزامات محددة بعملة أجنبية.
- وقد تقسم المعاملات او الصفقات بالعملة الأجنبية الى ما يأتي :-

- 1- الصفقة المنتهية :- هي الصفقة التي تبدأ وتنتهي في مدة مالية محاسبية واحدة وتفرز هذه الصفقة مكاسب او خسائر محققة لأنها تبدأ وتنتهي عبر المدة المحاسبية نفسها .
- 2- الصفقة الممتدة:- هي الصفقة التي تبدأ دورتها في مدة محاسبية معينة وتنتهي في فترة محاسبية قادمة وأن هذه الصفقة تولد مكاسب او خسائر غير محققة للفترة الممتدة من نشأة المعاملة الى وقت تسويتها نهاية الفترة المحاسبية .

وقد ينص معيار المحاسبة الدولي 21 على المعالجات الآتية للمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية:- [10]

معايير المحاسبة الدولية نسخة منقحة من المعيار، ومنذ ذلك الوقت تم تعديل المعيار وفقا للمعايير المحاسبية [4].

### ثانياً: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي (21)

الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 [5] هو توضيح ما يأتي:

- 1- كيفية الإبلاغ عن معاملات العملات الأجنبية على سبيل المثال: معاملات التصدير والاستيراد بالعملات الأجنبية؛ والعمليات الأجنبية على سبيل المثال : فرع أجنبي أو شركة تابعة أو مشروع مشترك في البيانات المالية للمنشأة .
- 2- كيفية ترجمة البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة العرض الخاصة بالوحدة الاقتصادية.
- 3- تحديد سعر الصرف الذي يجب استخدامه وكيفية الإبلاغ في البيانات المالية عن آثار التغيرات في أسعار الصرف (معيار المحاسبة الدولي 21).

### ثالثاً: نطاق معيار IAS(21)

تتطبق أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم (21) على ما يلي [6]

- 1- في المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية .
- 2- عند ترجمة نتيجة المركز المالي للكيان الأجنبي الى عملة العرض.
- 3- لا يطبق هذا المعيار في:-
- المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (7).
- التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات بعملة أجنبية، في هذه الحالة يطبق معيار المحاسبة الدولي (7).
- محاسبة التحوط لمعاملات العملات الأجنبية تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (38) .

### رابعاً: التعاريف الواردة في المعيار المحاسبة الدولي (21) :- [7]

1. التحويل: أي استبدال عملة بعملة أخرى.
2. المعدل الجاري: سعر الصرف الحالي في نهاية تاريخ الميزانية.
3. الخصم: عندما يكون سعر الصرف الأجل أقل من السعر الفوري الحالي.
4. العملة الأجنبية: هي عملة تختلف عن العملة التي يستخدمها البلد وتختلف ايضا عن عملة التقارير.

مصدرة للمعايير بهذه المعالجة . لذلك يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف طبقاً للمعالجة الأولى[4].

#### سادساً: اثبات فروق التبادل

يتم اثبات جميع فروقات العملة الأجنبية الذي تخص المدة في قائمة الارباح والخسائر مع بعض الاستثناءات الآتية[11]:-

أ- المكاسب والخسائر الناتجة من فروقات العملة الأجنبية للبنود ذات الطبيعة غير النقدية، على سبيل المثال يتم إعادة تقييم أصل معين فتظهر مكاسب أو خسائر إعادة تقييم يتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر على أنها مكاسب أو خسائر فروق العملة .

ب- المكاسب والخسائر الناشئة من فروق العملة للبنود ذات الطبيعة النقدية التي تشكل جزءاً من صافي الاستثمار في منشأة اجنبية يتم الاعتراف بها كآتي:-

بالنسبة للمنشأة الأجنبية يتم الاعتراف بها في قائمة الارباح والخسائر .

أما بالنسبة للشركة الرئيسة (الأم) التي تعد القوائم المالية الموحدة تعترف بالمكاسب والخسائر في الدخل الشامل الآخر، وبعد ذلك يتم الاعتراف به في قائمة الارباح والخسائر عندما يتم الاستغناء عن الاستثمار في المنشأة الاجنبية.

#### سابعاً: ترجمة العملات الأجنبية

في بيئة الأعمال العالمية اليوم تعمل العديد من الشركات في دول أجنبية، أي قدمت شركة Ford Motor Company في تقريرها لعام 2009 قائمة بالفروع الموجودة في حوالي 20 دولة مختلفة حول العالم، تحتفظ العديد من العمليات الأجنبية الموجودة في البلدان بسجلاتها المحاسبية وتُعدّ البيانات المالية بالعملة المحلية باستخدام مبادئ المحاسبة. لغرض أعداد البيانات المالية الموحدة يجب على الشركة الأم إعادة صياغة البيانات المالية للشركات التابعة الأجنبية فيما يتعلق بتقارير الشركة الأم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، ثم ترجمة البيانات إلى عملة التقارير للشركة الأمل [12].

1- في تاريخ الاعتراف بالمعاملة، يجب قياس وتسجيل كل (اصل، التزام، إيراد، مصروف، مكسب، خسارة) ناشئة عن المعاملة بالعملة الأجنبية للكيان باستخدام سعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ، يطلق على هذه الترجمة اعتراف أولي.

2- في تاريخ كل ميزانية عمومية، يتم تعديل الأرصدة المقومة بالعملة الوظيفية كما يأتي:-

أ- يجب ترجمة البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الاغلاق.

ب- يجب ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها من حيث التكلفة التاريخية بعملة أجنبية بسعر الصرف التاريخي، أي السعر الساري عند شراء الاصل او الالتزام الذي تم تكبده.

ث- البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية يجب تحويلها باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تتم فيه قياس القيمة العادلة .

على هذا الأساس ، يعد تعديل سعر الصرف الأجنبي اي (الريح او الخسارة من معاملة تمت تسويتها ) ضروريا كلما تغير سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية ،

ان التعديل المحاسبي اي الريح او الخسارة من معاملة غير مسددة سوف يساوي الفرق بين المبلغ المسجل اصلا والمبلغ المعروض في البيانات المالية

#### خامساً: فروق العملة الأجنبية

يقصد بفروق العملة الأجنبية المكاسب أو الخسائر التي تنتج عن التغيير في أسعار الصرف عند إعداد التقارير المالية أو عند عملية السداد النقدي أو عند عملية التحصيل من العملاء. وتتم معالجة هذه الفروق بطريقتين حددها المعيار الدولي هما كما يأتي:-

1- الطريقة الأولى : يطلق عليها المعالجة التحليلية ويتم عبرها الاعتراف بفروق أسعار صرف العملات الأجنبية أي الأرباح والخسائر وتقل في حقوق الملكية .

2- الطريقة الثانية: تسمى ب(المعالجة البديلة)ويتم الاعتراف بفروق العملة الأجنبية على أنه أصل من أصول الشركة .

وضح مجلس معايير المحاسبة الدولية إنّ المعالجة البديلة تم إلغاؤها لأنها لا تتفق مع إعداد عرض القوائم المالية أي خسائر سعر الصرف لا تمثل تعريف الأصل وصولاً إلى اعتراف أي جهة

- 2- فروقات أسعار الصرف المدرجة في مكون منفصل لحقوق الملكية ومطابقة هذا المبلغ في بداية ونهاية المدة .
- 3- الإفصاح في حالة كان هنالك تغيير في العملة الوظيفية للشركة الأم المسؤولة عن أعداد التقارير وتوضيح أسباب التغيير .
- 4- عند اختلاف عملة التقارير عن العملة الوظيفية سواء للمنشأة التي تعد التقارير أو للعملية الأجنبية، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك وايضاً يجب الإفصاح عن سبب استعمال عملة عرض مختلفة.
- 5- عند عرض الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية بعملة تختلف عن العملة الوظيفية، لا يجوز وصف تلك القوائم بأنها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولي.
- 6- في حال تم عرض القوائم المالية أو أي معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملة العرض أو العملة الوظيفية، فإنه يجب أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات المنسجمة مع معايير الإبلاغ الدولي، وتحديد نوع العملة التي تعرض بها المعلومات الإضافية وكذلك نوع العملة الوظيفية وطريقة الترجمة المستخدمة لترجمة المعلومات الإضافية.

#### المبحث الرابع - تأثير تغيرات أسعار الصرف في ظل معيار المحاسبي الدولي (21) في القياس والإفصاح

##### أولاً: شركة بغداد للمشروبات الغازية

تعاقدت شركة بغداد للمشروبات الغازية خلال سنة 2020 (26) عقد وهذه العقود كانت مبادلته بالدولار ولأهمية سعر الصرف عند التعاقد 1200 دينار عراقي والاتفاق على تسديد مبالغ العقود في نهاية سنة 2020 وحدث أهمية تغير سعر الصرف من البنك المركزي العراقي في شهر كانون الأول 2020 حيث كأهمية لا بد للشركة من شراء الدولار من الاسواق لغرض التسديد حيث قامت بشراء الدولار بسعر 1460 مما أدى إلى حصول خسائر في تقييم العملة لدى الشركة حيث عالجتها الشركة هذه الفروقات من خلال تمويلها من حساب الاحتياطي وحسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد في حين أهمية معيار المحاسبة الدولي 21 اثار التغيرات في أسعار الصرف عالج هذه الفروق من خلال الاعتراف بها كخسائر واطهارها في قائمة الدخل وتعلق في الارباح المحتجزة أو الخسائر المتراكمة. وفيما يلي جدول رقم (1) يمثل العقود التي ابرمتها الشركة ومقدار الخسائر الناتجة لكل:

#### ثامناً: ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

يتم تحديد طريقة ترجمة القوائم بالنسبة للعمليات الأجنبية ( سواء أكانت شركة زميلة أو تابعة أو أحد فروع المنشأة) بالاعتماد على العملة الوظيفية للعملية الأجنبية وكما يأتي [13]:-

- أ- إذا كانت عملة العرض للقوائم المالية للشركة الأم ( دينار مثلا) تختلف عن العملة الوظيفية للشركات التابعة أو الفروع (اليورو مثلا)، على وفق هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المقومة بالعملة الوظيفية إلى عملة العرض للشركة الأم ويطلق عليها (طريقة السعر الجاري)، ويتم معالجة فروقات الترجمة ضمن الدخل الشامل الآخر(حقوق الملكية).
- ب- أما إذا كانت العمليات الأجنبية (الفروع والشركات والمشاريع التابعة) تُعد قوائمها وسجلاتها بعملة (الدولار مثلا) وهذه العملة تختلف عن العملة الوظيفية لها ( اليورو مثلا)، وفق هذه الحالة يجب ترجمة القوائم المالية للعملية الأجنبية إلى العملة الوظيفية أي من الدولار إلى اليورو وتسمى هذه الطريقة (بطريقة إعادة القياس) ، ويتم معالجة فروق الترجمة في قائمة الارباح والخسائر .

#### تاسعاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه "عبارة عن المعلومات التي توصلت إليها الشركة بشكل تقارير وقوائم، لكون المحاسبة نظاماً للمعلومات فإن من أهم أهدافها هي أن تقوم بتوفير المعلومات الملائمة لكل من يقوم بالاستفادة من التقارير من أجل الدقة في اتخاذ القرارات". ولقد تعددت مفاهيم الإفصاح المحاسبي ويمكن ذكر بعض التعريفات أن يعرف الإفصاح أيضاً بأنه " اظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون تضليل" [14].

#### عاشراً: أثر تغيرات أسعار الصرف على القياس والإفصاح في ظل المعيار الدولي (21)

يجب على الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن [13]:

- 1- فروق أسعار الصرف التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل، باستثناء الفروق التي تنشأ عن الأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة وفق معيار التقرير الدولي رقم 9.

جدول (1): تأثير التغييرات في أسعار الصرف لشركة بغداد للمشروبات الغازية

اسم العقد	قبل التغيير			بعد التغيير			الفروقات
	رقم الصنفية	الدولار	سعر الصرف	الدولار	سعر الصرف	الدينار	
شركة الخليج	1	2632500	1200	2632500	1460	3843450000	(684450000)
	2	2132100	1200	2132100	1460	3112866000	( 554346000)
شراء قناتقيني / شركة	3	57050000	1200	57050000	1460	83293000000	(14833000000)
	4	13575000	1200	13575000	1460	19819500000	( 3529500000)
عطب معدنية/ شركة روبال	5	5050000	1200	5050000	1460	7373000000	( 1313000000)
	6	3280500	1200	3280500	1460	4789530000	(852930000)
مادة سكر / شركة لاتحاد	7	4320000	1200	4320000	1460	6307200000	( 1123200000)
	8	633600	1200	633600	1460	925056000	( 164736000)
امبولات / شركة مروج	9	510000	1200	510000	1460	744600000	(132600000)
	10	255000	1200	255000	1460	372300000	( 66300000)
شركة كوك	11	20400	1200	20400	1460	29784000	( 5304000)
	12	10000	1200	10000	1460	14600000	( 2600000)

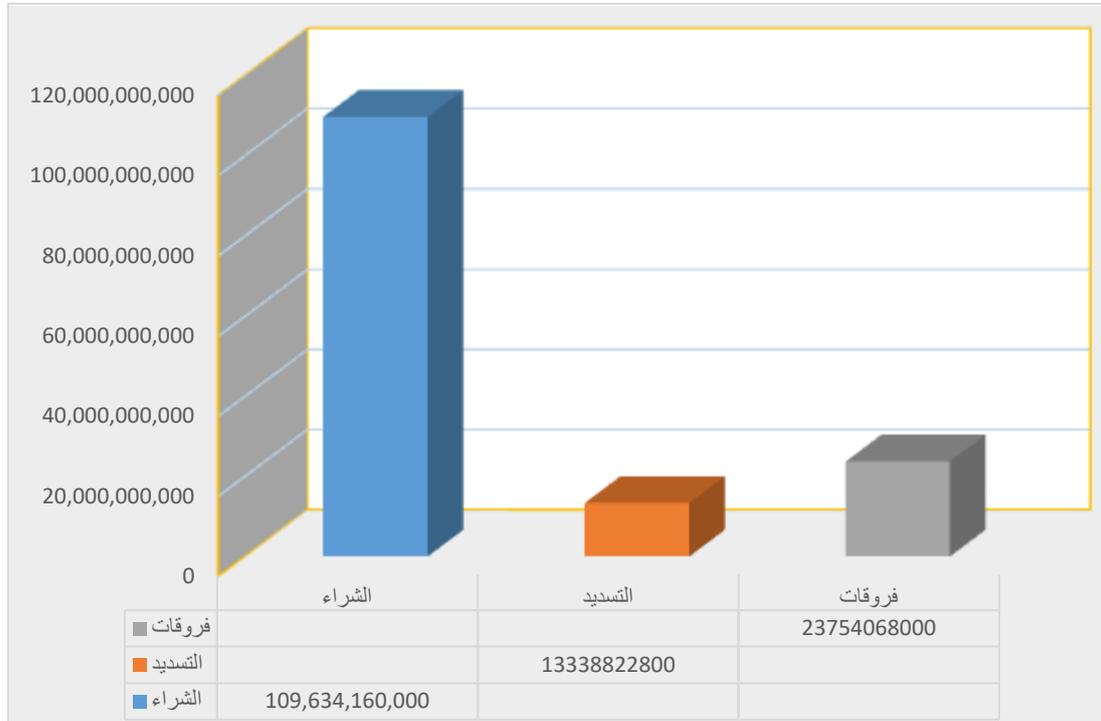
13	124000	1200	148800000	124000	1460	181040000	(32240000)	اطفيه / معمل الجامعة	
14	82000	1200	98400000	82	1460	119720000	( 21320000)	صو اهتية / كار تونية / شركة سيزر باك	
15	98000	1200	117600000	98000	1460	143080000	(25480000)		
16	96000	1200	115200000	96000	1460	140160000	(24960000)		
17	88000	1200	105600000	88000	1460	128480000	( 22880000)		
18	91000	1200	109200000	91000	1460	132860000	( 23660000)		
19	92000	1200	110400000	92000	1460	134320	( 23920000)		
20	435000	1200	522000000	435000	1460	635100000	( 113100000)		
21	300000	1200	360000000	300000	1460	438000000	( 78000000)		
22	280000	1200	336000000	280	1460	408800000	( 72800000)		
23	200000	1200	240000000	200000	1460	292000000	( 52000000)		
24	3500	1200	4200000	3500	1460	5110000	( 910000)		علامات بلاستيكية / شركة رو شر افيا
25	2200	1200	2640000	2200	1460	3212000	( 572000)		
26	1000	1200	1200000	1000	1460	1460000	( 260000)		

الاجمالي	109,634,160000	133,388,228000	( 23,754,068,000 )
----------	----------------	----------------	--------------------

المصدر: إعداد الباحثة بالاستناد على بيانات الشركة.

الفوري (1200) بمبلغ (109634160000) وتم التسديد وفقاً  
سعر الصرف الجاري (1460) بمبلغ ( 133388228 000 ) .  
ويمكن تمثيل هذا الفرق بالشكل رقم (1):

يلاحظ من الجدول رقم (1) أهمية مقدار الخسارة الناتج من ارتفاع  
أسعار الصرف لسنة 2020 بلغ (23,754,068,000) دينار  
كأهمية من خلال ابرام الشركة ل(26) عقد وفقاً سعر الصرف



شكل (1): فروقات العملة لشركة بغداد للمشروبات الغازية

المصدر: إعداد الباحثة بالاستناد على بيانات الجدول رقم (1).

والجدول رقم (2) يوضح تسجيل القيود وفقاً النظام المحاسبي  
الموحد وفقاً معيار المحاسبة الدولي 21.

جدول (2) : المعالجات المحاسبية لصفقات شركة بغداد للمشروبات الغازية

المعالجات القيدية بموجب معيار التغييرات في أسعار الصرف	المعالجات القيدية بموجب سجلات الشركة
1- عند التعاقد لشراء سلع وخدمات وبسعر 1200 يكون القيد:	1- عند التعاقد لشراء سلع وخدمات وبسعر صرف 1200 يكون القيد:
109634160000 من ح/ المخزون	109634160000 من ح/ المخزون

<p>10963416000 إلى ح/ذمم دائنة عملات أجنبية</p> <hr/> <p>2- عند التسديد على أساس سعر صرف 1460 يكون القيد:</p> <p>من مذكورين</p> <p>10963416000 ح/ذمم دائنة عملات أجنبية</p> <p>23754068 000 ح/خسائر عملات أجنبية</p> <p>133388228000 إلى ح/ النقدية</p> <hr/> <p>3- في نهاية السنة يتم غلق حساب خسائر عملات أجنبية ويكون القيد:</p> <p>23754068000 من ح/صافي الدخل</p> <p>23754068000 إلى ح/خسائر عملات أجنبية</p> <hr/>	<p>109634160000 إلى ح/المجهزون</p> <hr/> <p>2- عند التسديد على أساس سعر صرف 1460 يكون القيد:</p> <p>من مذكورين</p> <p>109634160000 ح/المجهزون</p> <p>23754068000 ح/خسائر فروقات عملة</p> <p>133388228000 إلى ح/ النقدية</p> <hr/> <p>3- في نهاية السنة يتم غلق حساب خسائر فروقات العملة ويكون القيد:</p> <p>23754068000 من ح/الاحتياطي</p> <p>23754068000 إلى ح/خسائر فروقات عملة</p> <hr/>
--	---

المصدر: إعداد الباحثة استنادا إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبة الدولي 21.

صورة ايجابية عن الشركة في الوقت الذي يكون أدائها سيء وهذا يعني بأهمية هناك دور للمحاسبة الإبداعية في عناصر حقوق الملكية. كما يمكن ايضاح تأثير ذلك على عناصر المركز المالي لشركة بغداد للمشروبات الغازية وحسب النظام المحاسبي الموحد وفق الجدول رقم (3) و (4):

ومن خلال القيود السابقة نلاحظ أهمية قائمة حقوق الملكية تتأثر ولا تتأثر قائمة الدخل وفق النظام المتبع من قبل الشركة . اي أهميتها قامت بتخفيض حساب الاحتياطي لمعالجة خسائر ارتفاع أسعار الصرف في الوقت الذي يجب أهمية تعالج هذه الخسائر ضمن قائمة الدخل والهدف من ذلك هو زيادة الارباح بمعنى أهمية الشركة قامت بزيادة الإيرادات عبر مدة مالية محددة لكي تعطي

جدول (3): الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية بموجب النظام المحاسبي الموحد الميزانية العامة كما في 2020/12/31

السنة السابقة	السنة الحالية	التفاصيل
(دينار)	(دينار)	

		<u>الموجودات</u>
		<u>الموجودات الثابتة</u>
155881571429	160888080779	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية )
48746063092	41573106292	النفقات الإرادية المؤجلة
34448025383	35133288425	مشروعات تحت التنفيذ
46376642	46376642	استثمارات مالية طويلة الأجل
<u>239122036546</u>	<u>237640852138</u>	مجموع الموجودات الثابتة
		<u>الموجودات المتداولة</u>
53949697893	58726348717	المخزون (بالكلفة)
4052781414	4125965399	المدينون
106404620617	178597551222	النقود
<u>164407099924</u>	<u>241449865338</u>	مجموع الموجودات المتداولة
<u>403529136470</u>	<u>479090717476</u>	<u>مجموع الموجودات</u>
		<u>مصادر التمويل</u>
		<u>مصادر التمويل طويلة الأجل</u>
177333333333	177333333333	رأس المال الاسمي والمدفوع
188844843497	249891646742	الاحتياطيات
<u>366178176830</u>	<u>427224980075</u>	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل
		<u>مصادر التمويل قصيرة الأجل</u>
6436875267	7752445049	التخصيصات
30914084373	44113292352	الدائنون
<u>37350959640</u>	<u>51865737401</u>	مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل

<u>403529136470</u>	<u>479090717476</u>	مجموع مصادر التمويل
---------------------	---------------------	---------------------

المصدر: (التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية، 2020)

اما قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي الموحد تكون كالآتي:

جدول (4): قائمة الدخل لشركة بغداد للمشروبات الغازية وفق النظام المحاسبي الموحد قائمة الدخل للفترة المالية المنتهية في

2020/12/31

السنة السابقة دينار	السنة الحالية دينار	التفاصيل
<u>367746074612</u>	<u>415005789102</u>	أيراد النشاط الجاري
-	-	ينزل: كلفة النشاط الجاري
242062018215	265343020118	كلفة الإنتاج
39901186945	24819187076	كلفة الخدمات الإنتاجية
196429725	166873250	التغير في مخزون الإنتاج غير التام
(233800146)	(825128144)	ينزل عوائد مخلفات الإنتاج
281925834739	289503952300	صافي كلفة الإنتاج
-----	14778111000	مشتريات البضائع لغرض البيع
1773084029	1000858943	التغير في مخزون الإنتاج التام
<u>283698918768</u>	<u>305282922243</u>	صافي كلفة النشاط الجاري
84047155844	109722866859	فائض النشاط الجاري
17447435620	35023051516	تنزل التكاليف التسويقية
66599720224	74699815343	فائض الإنتاج والمتاجرة
8331660963	8170806119	تنزل الخدمات الإدارية والتمويلية
58268059261	66529009224	فائض العمليات الجاري
327169342	2381613431	يضاف الإيرادات التحويلية
1378559562	-	والاخرى
57216669041	68910622655	تنزل المصروفات التحويلية
<u>(6436875267</u>	<u>(7752445049)</u>	الآخرى
50779793774	61158177606	صافي الربح قبل الضريبة
14304167260	17227655664	ينزل ضريبة الدخل 15%
1823781326	2196526097	صافي الربح بعد الضريبة
<u>34651845188</u>	<u>41733995845</u>	يوزع كما يأتي:
<u>50779793774</u>	<u>61158177606</u>	احتياطي التوسعات
		الاحتياطي القانوني 5%
		الفائض المتراكم

المصدر: (التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية، 2020).

والجدول الاتي رقم (5) يمثل تفصيل للاحتياطيات ، اي يلاحظ من خلال هذا الكشف وجود احتياطي تقييم عملة بمعنى أهمية الشركة

تقوم بتخفيض هذا الحساب من اجل تلافي خسائر أسعار الصرف.

الجدول (5) : كشف الاحتياطيات لشركة بغداد للمشروبات الغازية

نوع الاحتياطي	الرصيد في 2020/1/1	الاضافات خلال السنة	توزيع الارباح	ارباح السنة الحالية	الرصيد في 2020/12/31
احتياطي التوسعات	67970290239	----	----	17227655664	85197945903
احتياطي ارتفاع الأسعار	6935888043	----	----	----	6935888043
احتياطي مكاسب رأسمالية	----	1665240000	----	----	1665240000
احتياطي علاوة اصدار اسهم مجاهمية	8370070				8370070
احتياطي استبدال الموجودات الثابتة	2410873695				2410873695
احتياطي عام	13014534665				13014534665
احتياطي قأهمية وني	10954001390			2196526097	13150527487
احتياطي متنوعة	772451557				772451557
الفائض المتراكم	86778433838		(26600000)	41733995845	101912429683
احتياطي تقييم عملة		24823385639			24823385639
المجموع	188844843497	26488625639	(26600000)	61158177606	249891646742

المصدر: (التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية،2020)

بغداد للمشروبات الغازية وحسب معيار المحاسبة الدولي 21 وفق

كما يمكن ايضاح تأثير ذلك على عناصر المركز المالي لشركة

الجدول رقم (6) و (7) :

**جدول (6) الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية بموجب معيار المحاسبة الدولي 21 الميزانية العامة كما في 2020/12/31**

السنة السابقة (دينار)	السنة الحالية (دينار)	التفاصيل
		<u>الأصول المتداولة</u>
106404620617	178597551222	النقدية
53949697893	58726348717	المخزون(بالكلفة)
4052781414	4125965399	المدينون
164407099924	241449865338	اجمالي الأصول المتداولة
		<u>الأصول غير المتداولة</u>
155881571429	160888080779	الممتلكات والمصاهمات والمعدات
48746063092	41573106292	أصول غير ملموسة
34448025383	35133288425	أصول أخرى
46376642	46376642	الاستثمارات المالية
239122036546	237640852138	اجمالي الأصول غير المتداولة
<u>403529136470</u>	<u>479090717476</u>	<u>اجمالي الأصول</u>
		<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
		<u>الالتزامات المتداولة</u>
30914084373	44113292352	نم دائنة عملات اجنبية
6436875267	7752445049	التخصيصات
37350959640	51865737401	<u>اجمالي الالتزامات المتداولة</u>
		حقوق الملكية
		رأس مال الأسهم
17733333333	17733333333	الأرباح المحتجزة
188844843497	249891646742	<u>اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية</u>
<u>403529136470</u>	<u>479090717476</u>	

المصدر: (التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية، 2020)

كما يمكن ايضاح تأثير ذلك على عناصر المركز المالي لشركة بغداد للمشروبات الغازية وحسب معيار المحاسبة الدولي 21 :  
 اما قائمة الدخل وفق معيار المحاسبة الدولي 21 تكون كالآتي:

**جدول (7): قائمة الدخل لشركة بغداد وفق معيار المحاسبة الدولي 21 قائمة الدخل للفترة المالية المنتهية في 2020/12/31**

السنة السابقة (دينار)	السنة الحالية (دينار)	التفاصيل
367746074612	415005789102	صافي المبيعات
		تنزل:

242062018215	265343020118	كلفة التصنيع
39901186945	24819187076	كلفة الخدمات التصنيعية
196429725	166873250	التغير في مخزون الأنتاج غير التام
(233800146)	(825128144)	ينزل عوائد مخلفات التصنيع
281925834739	289503952300	صافي كلفة التصنيع
----	14778111000	يضاف:
1773084029	1000858943	مشتريات البضائع لغرض البيع
283698918768	305282922243	التغير في مخزون الأنتاج التام
84047155844	109722866859	كلفة البضاعة المباعة
17447435620	35023051516	مجمل الربح
8331660963	8170806119	تنزل:
58268059261	66529009224	المصاريف التسويقية
327169342	2381613431	المصاريف الإدارية والتمويلية
1378559562	23754068000	الربح التشغيلي
57216669041	45156554655	تضاف :
(6436875267)	(6773483198)	الإيرادات والمكاسب الأخرى
50779793744	38383071457	تنزل :
		مصاريف وخسائر أخرى
		الدخل قبل ضرائب الدخل
		ينزل ضريبة الدخل 15%
		صافي الدخل

المصدر: (التقارير المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية، 2020)

#### المبحث الخامس – الاستنتاجات و التوصيات

##### أولاً : الاستنتاجات

1. إن معيار المحاسبة الدولي 21 عالج موضوع التغيرات في اسعار الصرف وذلك لأنها تؤثر على القياس والافصاح المحاسبي.
2. يتطلب معيار المحاسبة الدولي (21) مستوى عالٍ من الافصاح والشفافية في نشر المعلومات.
3. يعتبر سعر الصرف متغير اقتصادي و أداة للربط بين الاقتصاد الوطني والعالم الخارجي، لذلك فإن تقلباته تؤثر على مالية أي وحدة اقتصادية.

وتظهر الكشوفات السابقة لشركة بغداد للمشروبات الغازية أهمية التزام تلك الشركات بمعايير المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية من شأنه تقديم معلومات عادلة وصادقة وقابلة للمقارنة .

فضلاً عن تقليل الأرباح لتلك الوحدات من خلال تثبيت فرق العملة الأجنبية في سجلاتها ضمن قائمة الدخل واحتسابها بصورة دقيقة، وهذا ما اكدته فرضية الدراسة بأهمية:

- أهمية التغيرات في أسعار الصرف تؤثر في ظهور محاسبة ابداعية في الوحدات الاقتصادية.

- أهمية تطبيق المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى حصول مشكلات في القياس والافصاح

[3] Wanga, Godwill Wanga," Hedging of Exchange Rate Risks" , Thesis, Walden University, 2017.

[4] عطية، محمد عبد الحميد محمد ، " موسوعة معايير المحاسبة الدولية" ،دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى ،الاسكندرية 2014،

[5] Burton& Jermakowicz, F. Greg, Eva K, " international financial reporting standards" , IFRS Foundation, UK, 2015.

[6] Ghosh, and alkafaji, and Mehta, and ankarath,"understanding ifrs fundamentals international reporting standards",2010

[7] Choi, Frederick D. S," International accounting",Library of Congress Cataloging, 6th edition , the United States of America, 2008 .

[8] Epstein& Jermakowicz, Barry J, Eva K," InterprSetation and Application of International Financial Reporting Standards" , John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2010

[9] بالرقمي وراشدي ،تيجاني بالرقمي ،امين راشدي،(2017) "أثر تغييرات اسعار صرف العملات الاجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي مجلة البشائر الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس، مجلد 3 ،العدد 1.

[10] Marsico ,E.(2016) "Foreign currency matters . The effects of the ias/ ifrs adoption on the Italian functional currency and on foreign currency translation" Thesis, University Degli Studi.

[11]الحضري ، عمر يوسف عمر ، " معايير المحاسبة الدولية " ، 2019 ،

4. تتعرض الوحدات الاقتصادية لمخاطر سعر الصرف عند اتمام عملية بيع مقومة بعملة تختلف عن العملة الوطنية أي عند التسديد سوف يرتفع أو ينخفض هذا السعر و بهذه الحالة تنتج فروق يجب معالجتها.

5. إن شركة بغداد للمشروبات الغازية تعرضت لخسارة مقدارها 23754068000 مما أدى الى ضعف مركزها المالي .

#### ثانياً : التوصيات

1. ضرورة قيام الجمعيات العراقية للمحاسبين بتفعيل مهارات وخبرات المحاسبين من خلال تنظيم دورات تدريبية لمعدي القوائم المالية من أجل مساعدتهم في تطبيق المعايير المحاسبية.

2. يجب الافصاح عن اي معلومة ضرورية تخدم المستثمر في اتخاذ قراراته ضمن القوائم المالية.

3. يجب اعطاء أهمية كبيرة لسعر الصرف فضلا عن أن تكون هناك إدارة للمخاطر المرتبطة بالتقلبات التي تطرأ على سعر الصرف .

4. ضرورة توجه السلطات النقدية العراقية نحو اتباع سياسات اكثر ملائمة لتثبيت سعر صرف الدينار العراقي مقابل الدولار.

5. ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بزيادة درجة الافصاح في التقارير المالية عن المعلومات المتعلقة بالعملات الاجنبية واليات التعامل مع التغيير في اسعار الصرف

#### المصادر

[1] النحال ، محمد ياسر زيدان ، "أثر تقلبات أسعار الصرف على الأداء المالي للبنوك المدرجة ببورصة فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين، 2016.

[2] ابن الزاوي، عبد الرزاق، " سعر الصرف الحقيقي التوازني" ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2017 .

[ 12] Doupnik & Perera, Timothy Doupnik, Hector Perera, " International accounting", Library of Congress Cataloging, 3rd ed, New York, 2012

[13] حميدات ، جمعة فلاح ، "منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، 2019 .

[14] العكر، معتز برهان جميل، (2010) "اثر مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الازمة المالية في القطاع المصرفي الاردني: دراسة ميدانية على البنوك التجارية الاردنية"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.