

المعيار الدولي للمحاسبة ٢١
"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف

- ١ قد تنفذ المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين. فقد تكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد تكون لديها عمليات أجنبية. وإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.
- ٢ الموضوعات الرئيسية هي تحديد سعر أو أسعار الصرف التي سيتم استخدامها والطريقة التي سيتم التقرير بها عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

النطاق

- ٣ يجب تطبيق هذا المعيار:^١
- (أ) عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛
- (ب) عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية للمنشأة عن طريق التوحيد أو عن طريق طريقة حقوق الملكية؛
- (ج) عند ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة العرض.
- ٤ ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تُستثنى هذه المشتقات من نطاق هذا المعيار. ولكن تلك المشتقات بعملة أجنبية التي لا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية التي تكون مُدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وإضافة لذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم المنشأة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.
- ٥ لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن التحوط لبند بالعملة الأجنبية، بما في ذلك التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. وينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط.
- ٦ ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة أجنبية ويوضح المتطلبات اللازمة لوصف القوائم المالية الناتجة بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ويحدد هذا المعيار أيضاً المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بعمليات ترجمة المعلومات المالية إلى عملة أجنبية، التي لا تستوفي هذه المتطلبات.
- ٧ لا ينطبق هذا المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية، أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٧ "قائمة التدفقات النقدية").

التعريفات

- ٨ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:
سعر الإقفال هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.

^١ انظر أيضاً تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٧ "استحداث اليورو"

تكون العملة قابلة للصرف إلى عملة أخرى عندما تكون المنشأة قادرة على الحصول على العملة الأخرى خلال إطار زمني يُسمح فيه بالتأخير الإداري المعتاد وعبر سوق أو آلية صرف تُرتب معاملات الصرف فيها حقوقاً وواجبات نافذة.

فرق الصرف هو الفرق الناتج عن ترجمة عدد محدد من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو النسبة التي يتم بموجبها تبادل عملتين.

القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة").

العملة الأجنبية هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة.

العملية الأجنبية هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو ترتيب مشترك أو فرع للمنشأة المعدة للتقرير، يقع مقر أنشطتها أو تُباشَر أنشطتها في بلد آخر أو بعملة أخرى بخلاف بلد أو عملة المنشأة المعدة للتقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

المجموعة هي المنشأة الأم وجميع منشأتها التابعة.

البنود النقدية هي وحدات العملة المُحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو دفعها في شكل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

صافي الاستثمارات في عملية أجنبية هو مبلغ حصة المنشأة المعدة للتقرير في صافي أصول تلك العملية.

عملة العرض هي العملة التي تُعرض بها القوائم المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

شرح التعريفات

قابلة للصرف (الفقرات ٢٠أ-١٠أ)

١٨ أ تقيّم المنشأة ما إذا كانت العملة قابلة للصرف إلى عملة أخرى:

(أ) في تاريخ القياس؛

(ب) لغرض محدد.

١٨ ب إذا لم تكن المنشأة قادرة سوى على الحصول على مبلغ لا يعتد به من العملة الأخرى في تاريخ القياس للغرض المحدد، فإن العملة تكون غير قابلة للصرف إلى تلك العملة الأخرى.

العملة الوظيفية

٩ البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادةً البيئة التي تُولّد فيها النقد وتنفقه بشكل رئيسي. وتأخذ المنشأة العوامل الآتية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وستكون غالباً هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية

أسعار البيع لسلعها وخدماتها)؛

(٢) لبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها ولوائحها بشكل رئيسي أسعار بيع سلع المنشأة وخدماتها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وستكون غالباً

هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية هذه التكاليف).

١٠. قد توفر العوامل الآتية أيضاً دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:
- (أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية).
- (ب) العملة التي تُحفظ بها عادةً المقبوضات من الأنشطة التشغيلية.
١١. تؤخذ العوامل الإضافية أدناه في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفس العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير (المنشأة المعدة للتقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية في صورة منشأة تابعة لها أو فرع لها أو منشأة زميلة لها أو ترتيب مشترك لها):
- (أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للمنشأة المعدة للتقرير، بدلاً من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. ومن أمثلة الحالة الأولى هو ما يكون عندما تباع العملية الأجنبية فقط سلعاً مستوردة من المنشأة المعدة للتقرير وتحول المتحصلات إليها. ومن أمثلة الحالة الثانية هو ما يكون عندما تراكم العملية نقداً وبنوداً نقدية أخرى وتتكدس مصروفات وتولد دخلاً وترتب قروضاً، ويكون كل ذلك تقريباً بعملتها المحلية.
- (ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة المعدة للتقرير تشكل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة العملية الأجنبية.
- (ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة المعدة للتقرير ويمكن تحويلها إليها بسهولة.
- (د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة واجبات الدين القائمة والمتوقعة بشكل معتاد بدون توفير أموال من قبل المنشأة المعدة للتقرير.
١٢. عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مختلطة ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستخدم الإدارة اجتهادها الشخصي لتحديد العملة الوظيفية الأصدق تعبيراً عن الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساس. وكجزء من هذا المنهج، فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأساسية الواردة في الفقرة ٩ قبل أن تأخذ في الحسبان المؤشرات الواردة في الفقرتين ١٠ و ١١، التي تهدف إلى توفير أدلة إضافية مؤيدة لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.
١٣. تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس التي تتعلق بها. وبناءً عليه، فإن العملة الوظيفية لا يتم تغييرها بعد تحديدها ما لم يحدث تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس.
١٤. إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإن القوائم المالية للمنشأة يتم إعادة عرضها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح". ولا يمكن للمنشأة تجنب إعادة العرض وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ عن طريق القيام، على سبيل المثال، باختيار عملة بخلاف العملة الوظيفية التي يتم تحديدها وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لمنشأتها الأم) على أنها عملتها الوظيفية.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٥. قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو مستحق الدفع لها. والبند الذي لم يتم التخطيط لتسويته والذي من غير المرجح أن تتم تسويته في المستقبل المنظور يُعد، في جوهره، جزءاً من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ٣٢ و ٣٣. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية المبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو القروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو مستحقة الدفع إلى الدائنين التجاريين.
١١٥. إن المنشأة التي لديها بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو مستحق الدفع لها، كما هو موضح في الفقرة ١٥، قد تكون أية منشأة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال، توجد منشأة لها منشأتان تابعتان (أ) و (ب). والمنشأة التابعة (ب) هي عملية أجنبية. وتمنح المنشأة التابعة (أ) قرضاً للمنشأة التابعة (ب). وقرض المنشأة التابعة (أ) مستحق التحصيل من المنشأة التابعة (ب) سيكون جزءاً من صافي استثمار المنشأة في المنشأة التابعة (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ولم يكن من المرجح حدوث التسوية في المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت المنشأة التابعة (أ) هي ذاتها عملية أجنبية.

البند النقدية

١٦ إن السمة الأساسية للبند النقدي هي وجود حق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن أمثلته: المعاشات ومنافع الموظفين الأخرى التي يتم دفعها نقداً، والمخصصات التي تتم تسويتها نقداً، والتزامات عقود الإيجار، وتوزيعات الأرباح النقدية التي يتم إثباتها على أنها التزام. وبالمثل، فإن عقداً لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة أو كمية متغيرة من الأصول، تكون فيه القيمة العادلة التي سيتم استلامها (أو تسليمها) مساوية لعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة يعد بنداً نقدياً. وفي المقابل، فإن السمة الأساسية للبند غير النقدي هي عدم وجود حق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن أمثلته: المبالغ المدفوعة مقدماً مقابل سلع وخدمات والشهرة والأصول غير الملموسة والمخزون والعقارات والآلات والمعدات وأصول حق الاستخدام والمخصصات التي سيتم تسويتها عن طريق تسليم أصل غير نقدي.

ملخص المنهج المطلوب بموجب هذا المعيار

١٧ عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل منشأة عملتها الوظيفية وفقاً للفقرات ٩-١٤، سواءً كانت منشأة قائمة بذاتها أو منشأة لها عمليات أجنبية (مثل منشأة أم) أو عملية أجنبية (مثل منشأة تابعة أو فرع). وترجم المنشأة البنود التي بعملتها الأجنبية إلى عملتها الوظيفية وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقاً للفقرات ٢٠-٣٧ والفقرة ٥٠.

١٨ تضم العديد من المنشآت المعدة للتقرير عدداً من المنشآت المنفردة (على سبيل المثال، مجموعة تتألف من منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة). وقد يكون لدى أنواع عديدة من المنشآت، سواءً كانت أعضاء في مجموعة أو غير ذلك، استثمارات في منشآت زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد يكون لديها أيضاً فروع. ومن الضروري أن تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لكل منشأة تشتمل عليها المنشأة المعدة للتقرير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة المعدة للتقرير قوائمها المالية. ويسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة المعدة للتقرير أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة النتائج والمركز المالي لأية منشأة ضمن المنشأة المعدة للتقرير تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

١٩ يسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة القائمة بذاتها التي تعد قوائم مالية أو للمنشأة التي تعد قوائم مالية منفصلة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ "القوائم المالية المنفصلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض للمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، فتتم ترجمة نتائجها ومركزها المالي أيضاً إلى عملة العرض وفقاً للفقرات ٣٨-٥٠.

تقدير سعر الصرف الفوري عندما تكون العملة غير قابلة للصرف (الفقرات ١١-١٧)

١٩ يجب على المنشأة تقدير سعر الصرف الفوري في تاريخ القياس عندما تكون العملة غير قابلة للصرف إلى عملة أخرى (كما هو موضح في الفقرة ٨ و ٨أ و ٨ب و ٢٠أ-١٠). في ذلك التاريخ. ويتمثل هدف المنشأة من تقدير سعر الصرف الفوري في إظهار أثر السعر الذي ستنتم به معاملات الصرف الاعتيادية المنتظمة في تاريخ القياس بين المشاركين في السوق في ظل الظروف الاقتصادية السائدة.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولى

٢٠ المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقومة بعملة أجنبية أو معاملة تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بما يلي:

- (أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوماً بعملة أجنبية؛ أو
- (ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ مستحقة الدفع أو مستحقة التحصيل مُقومة بعملة أجنبية؛ أو
- (ج) القيام بطرق أخرى باقتناء أو استبعاد أصول، أو تكبد أو تسوية التزامات، مُقومة بعملة أجنبية.

- ٢١ يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية، عن طريق تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.
- ٢٢ تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولأسباب عملية، يُستخدم غالباً سعر يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم متوسط السعر لأسبوع أو شهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

التقرير في نهاية فترات التقرير اللاحقة

- ٢٣ في نهاية كل فترة تقرير:
- (أ) يجب ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛
- (ب) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛
- (ج) يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.
- ٢٤ يتم تحديد المبلغ الدفترى للبنود بالتوافق مع المعايير الأخرى ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات". وسواءً كان المبلغ الدفترى يتم تحديده على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة، فإذا كان المبلغ يتم تحديده بعملة أجنبية، فإنه يُترجم عندئذٍ إلى العملة الوظيفية وفقاً لهذا المعيار.
- ٢٥ يتم تحديد المبلغ الدفترى لبعض البنود عن طريق المقارنة بين مبلغين أو أكثر. فعلى سبيل المثال، يكون المبلغ الدفترى للمخزون هو التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول"، فإن المبلغ الدفترى لأصل يوجد مؤشر على الهبوط في قيمته هو المبلغ الدفترى قبل الأخذ في الحسبان خسائر الهبوط المحتملة أو المبلغ الممكن استرداده منه، أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، فإن المبلغ الدفترى يتم تحديده بمقارنة:
- (أ) التكلفة أو المبلغ الدفترى، حسب مقتضى الحال، مترجماً بسعر الصرف في تاريخ تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبنود يتم قياسه بالتكلفة التاريخية)؛
- (ب) صافي القيمة القابلة للتحقق أو المبلغ الممكن استرداده، حسب مقتضى الحال، مترجماً بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال، سعر الإقفال في نهاية فترة التقرير).
- قد يكون أثر هذه المقارنة هو أن يتم إثبات خسارة هبوط بالعملة الوظيفية ولكن لا يتم إثباتها بالعملة الأجنبية، أو العكس بالعكس.
- ٢٦ عندما تتوفر أسعار صرف عديدة، فإن السعر الذي يتم استخدامه هو ذلك السعر الذي كان من الممكن أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تمثلها المعاملة أو الرصيد فيما لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت في تاريخ القياس.

إثبات فروقات الصرف

- ٢٧ كما هو موضح في الفقرتين ٣(أ) و ٥، ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ على المحاسبة عن التحوط للبنود بالعملة الأجنبية. ويتطلب تطبيق المحاسبة عن التحوط من المنشأة أن تحاسب عن بعض فروقات الصرف بشكل مختلف عن معالجة فروقات الصرف المطلوبة بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ أن يتم بشكل أولي إثبات فروقات الصرف من البنود النقدية التي تتأهل للوصف بأنها أدوات تحوط في تحوط للتدفقات النقدية، ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر فاعلية التحوط.

- ٢٨ يجب إثبات فروقات الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ٣٢.
- ٢٩ عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، ينتج عن ذلك فرق في الصرف. وعندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، يتم إثبات فرق الصرف بكامله في تلك الفترة. ولكن عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، يتم تحديد فرق الصرف الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية حسب التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.
- ٣٠ عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، يجب إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، يجب إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الربح أو الخسارة.
- ٣١ تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إثبات بعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقويم باستخدام السعر القائم في تاريخ تحديد القيمة، مما ينتج عنه فرق في الصرف يتم إثباته أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.
- ٣٢ يجب إثبات فروقات الصرف التي تنشأ عن بند نقدي يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة المعدة للتقرير في عملية أجنبية (انظر الفقرة ١٥) ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، حسب مقتضى الحال. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة المعدة للتقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات فروقات الصرف هذه بشكل أولي ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب إعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة ٤٨.
- ٣٣ عندما يشكل بند نقدي جزءاً من صافي استثمار المنشأة المعدة للتقرير في عملية أجنبية ويكون مقوماً بالعملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير، ينشأ عن ذلك فرق في الصرف في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوماً بالعملة الوظيفية للمنشأة الأجنبية، فإن فرقاً في الصرف ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير وفقاً للفقرة ٢٨. وإذا كان مثل هذا البند مقوماً بعملة أخرى بخلاف العملة الوظيفية لأي من المنشأة المعدة للتقرير أو العملية الأجنبية، ينشأ فرق في الصرف في كل من القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير والقوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة ٢٨. ويتم إثبات مثل فروقات الصرف هذه ضمن الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة المعدة للتقرير (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).
- ٣٤ عندما تحفظ المنشأة دفاتها وسجلاتها بعملة أخرى بخلاف عملتها الوظيفية، ففي الوقت الذي تعد فيه المنشأة قوائمها المالية، تتم ترجمة جميع المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للقرارات ٢٠-٢٦. وينتج عن هذا نفس المبالغ بالعملة الوظيفية التي كانت ستنتج فيما لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. فعلى سبيل المثال، تتم ترجمه البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، وتتم ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي أدت إلى إثباتها.
- ### تغيير العملة الوظيفية
- ٣٥ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة يجب عليها تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.
- ٣٦ كما هو موضح في الفقرة ١٣، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة. وبناءً عليه، فإن العملة الوظيفية لا يمكن تغييرها بعد تحديدها إلا إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغير في العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغيير العملة الوظيفية للمنشأة.

٣٧ تتم المحاسبة عن أثر تغيير العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تترجم المنشأة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتعالج المبالغ الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يُعاد تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة عملية أجنبية تم إثباتها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين ٣٢ و ٣٩ (ج) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة إلى أن يتم استبعاد العملية.

استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨ يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإن نتائج كل منشأة ومركزها المالي يتم التعبير عنها بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض القوائم المالية الموحدة.

٣٩ يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات الآتية:

(أ) يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة معروضة من قوائم المركز المالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛

(ب) يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛

(ج) يجب إثبات جميع فروقات الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر.

٤٠ لأسباب عملية، يُستخدم غالباً سعر يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

٤١ تنتج فروقات الصرف المشار إليها في الفقرة ٣٩ (ج) من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحي بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق.

لا يتم إثبات فروقات الصرف هذه ضمن الربح أو الخسارة لأن التغيرات في أسعار الصرف لها أثر مباشر ضئيل أو منعدم على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية الناتجة من العمليات. ويتم عرض المبلغ التراكمي لفروقات الصرف في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى حين استبعاد العملية الأجنبية. وعندما تتعلق فروقات الصرف بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات الصرف المتراكمة الناشئة عن الترجمة والتي تُنسب إلى الحصص غير المسيطرة، يتم تخصيصها إلى الحصص غير المسيطرة، ويتم إثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.

٤٢ يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات الآتية:

(أ) يجب ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول، والالتزامات، وبنود حقوق الملكية، والدخل والمصروفات، بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي، باستثناء ما يلي

(ب) عندما تتم ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح، يجب أن تكون مبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها على أنها مبالغ السنة الحالية في القوائم المالية للسنة المالية السابقة ذات الصلة (أي غير المعدلة تبعاً للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).

٤٣ عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، يجب على المنشأة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة ٤٢، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (انظر الفقرة ٤٢(ب)). وعندما لا يُعد اقتصاد ما ذا تضخم جامح ولا تستمر المنشأة في إعداد وعرض قوائمها المالية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩، فإن المنشأة يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها، للوصول إلى مستوى السعر في التاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن إعادة عرض قوائمها المالية، على أنها التكاليف التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.

ترجمة عملية أجنبية

٤٤ تنطبق الفقرات ٤٥-٤٧، بالإضافة إلى الفقرات ٣٨-٤٣، عندما تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض حتى يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة المعدة للتقرير عن طريق التوحيد أو عن طريق طريقة حقوق الملكية.

٤٥ تُتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات البيئية داخل المجموعة للمنشأة التابعة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة")، عند دمج نتائج عملية أجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير. ومع ذلك، فإن الأصل (أو الالتزام) النقدي داخل المجموعة، سواء كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن إلغاؤه مقابل الالتزام (أو الأصل) المقابل له داخل المجموعة بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وهذا لأن البند النقدي يمثل تعهداً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرض المنشأة المعدة للتقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن أي فرق في الصرف من هذا القبيل يتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة المعدة للتقرير ضمن الربح أو الخسارة، وإذا كان ناشئاً عن الحالات الموضحة في الفقرة ٣٢، فإنه يتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تجميعه بشكل متراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى حين استبعاد العملية الأجنبية.

٤٦ عندما تكون القوائم المالية لعملية أجنبية في تاريخ مختلف عن ذلك التاريخ الذي للمنشأة المعدة للتقرير، فإن العملية الأجنبية تُعد غالباً قوائم إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة المعدة للتقرير. وعند عدم القيام بذلك، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ باستخدام تاريخ مختلف شريطة ألا يكون الفرق أكبر من ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تعديلات تبعاً لآثار أية معاملات أو أحداث أخرى مهمة تقع بين التواريخ المختلفة. وفي مثل هذه الحالة، تتم ترجمة أصول والتزامات العملية الأجنبية بسعر الصرف في نهاية فترة التقرير الخاصة بالعملية الأجنبية. ويتم إجراء تعديلات تبعاً للتغيرات المهمة في أسعار الصرف حتى نهاية فترة التقرير الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠. ويُستخدم نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٢٨ (المعدل في ٢٠١١).

٤٧ إن أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات، بسبب القيمة العادلة، على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الناشئة عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية يجب معالجتها على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين ٣٩ و٤٢.

الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

٤٨ عند استبعاد عملية أجنبية، فإن المبلغ التراكمي لفروقات الصرف فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية، والمثبت ضمن الدخل الشامل الأخرى والمتراكم في المكون المنفصل لحقوق الملكية، يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من الاستبعاد (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية").^٢

٤٨ أ بالإضافة إلى استبعاد كامل حصة المنشأة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن الاستبعاد الجزئيين الآتيين على أنهما استبعادات:

^٢ تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "عند استبعاد عملية أجنبية، فإن المبلغ التراكمي لفروقات الصرف فيما يتعلق بتلك العملية الأجنبية، والمثبت ضمن الدخل الشامل الأخرى والمتراكم في المكون المنفصل لحقوق الملكية، يجب إعادة تصنيفه من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة (على أنه تعديل إعادة تصنيف) وذلك عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من الاستبعاد (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" (المنقح في ٢٠٠٧))."

- (أ) عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تحتفظ بحصة غير مسيطرة في منشأتها التابعة السابقة بعد الاستبعاد الجزئي؛
- (ب) عندما تكون الحصة المحتفظ بها، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في منشأة زميلة تتضمن عملية أجنبية، هي أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.
- ٤٨ ب عند استبعاد منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب إلغاء إثبات المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والتي تم عزوها إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يجوز إعادة تصنيف ذلك المبلغ إلى الربح أو الخسارة.
- ٤٨ ج عند الاستبعاد الجزئي لمنشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب على المنشأة إعادة عزو النصيب التناسبي من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف المثبت ضمن الدخل الشامل الأخر إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي استبعاد جزئي آخر لعملية أجنبية يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف -فقط- النصيب التناسبي من المبلغ التراكمي لفروقات الصرف والذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الأخر، إلى الربح أو الخسارة.
- ٤٨ د إن الاستبعاد الجزئي لحصة المنشأة في عملية أجنبية هو أي تخفيض في حصة ملكية المنشأة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة ٤٨ أ والتي تتم المحاسبة عنها على أنها استيعادات.
- ٤٩ قد تستبعد المنشأة كل أو بعض حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع رأس المال المساهم به أو التنازل عن كل المنشأة أو جزء منها. ولا يشكل تخفيض المبلغ الدفترى للعملية الأجنبية استبعاداً جزئياً، سواء كان ذلك بسبب خسائرها ذاتها أو بسبب هبوط أرباحها المنشأة المستثمرة. وبناءً عليه، فإنه لا يتم إعادة تصنيف أي جزء من مكسب أو خسارة صرف العملات الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الأخر إلى الربح أو الخسارة عند التخفيض.

الآثار الضريبية لجميع فروقات الصرف

- ٥٠ قد يكون للمكاسب والخسائر من المعاملات بعملة أجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة آثار ضريبية. وينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" على هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

- ٥١ في الفقرات ٥٣ و٥٥-٥٧، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.
- ٥٢ يجب على المنشأة الإفصاح عن:
- (أ) مبلغ فروقات الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛
- (ب) صافي فروقات الصرف المثبتة ضمن الدخل الشامل الأخر والمتراكمة في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.
- ٥٣ عند اختلاف عملة العرض عن العملة الوظيفية، فإنه يجب النص على تلك الحقيقة، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.
- ٥٤ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية سواءً للمنشأة المعدة للتقرير أو لعملية أجنبية مهمة، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب تغيير العملة الوظيفية.
- ٥٥ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فلا يجوز لها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بما في ذلك طريقة الترجمة الموضحة في الفقرتين ٣٩ و٤٢.

- ٥٦ تعرض المنشأة في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية بدون الوفاء بمتطلبات الفقرة ٥٥. فعلى سبيل المثال، قد تحوّل المنشأة بنوداً مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحوّل المنشأة، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى عن طريق ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقبال. ولا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة ٥٧ مطلوبة.
- ٥٧ عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة مختلفة سواءً عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض وتكون متطلبات الفقرة ٥٥ غير مستوفاة، فإن المنشأة يجب عليها:
- (أ) تعيين المعلومات بشكل واضح على أنها معلومات تكميلية وذلك لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي؛
- (ب) الإفصاح عن العملة التي يتم بها تقديم المعلومات التكميلية؛
- (ج) الإفصاح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.
- ٥٧أ عندما تقوم المنشأة بتقدير سعر الصرف الفوري بسبب عدم قابلية صرف العملة إلى عملة أخرى (انظر الفقرة ١٩أ)، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم كيف أن عدم قابلية صرف العملة إلى تلك العملة الأخرى يؤثر، أو من المتوقع أن يؤثر، على الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وتحقيقاً لهذا الهدف، يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات بشأن ما يلي:
- (أ) طبيعة عدم قابلية صرف العملة إلى العملة الأخرى والتأثيرات المالية لذلك؛
- (ب) سعر الصرف الفوري المستخدم؛
- (ج) آلية التقدير؛
- (د) المخاطر التي تتعرض لها المنشأة بسبب عدم قابلية صرف العملة إلى العملة الأخرى.
- ٥٧ب تحدد الفقرات ١٨١-٢٠٠ كيفية تطبيق المنشأة للفقرة ٥٧أ.

تاريخ السريان

- ٥٨ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- ٥٨أ أضاف الإصدار "صافي الاستثمار في عملية أجنبية" (تعديل على المعيار الدولي للمحاسبة ٢١)، الصادر في ديسمبر ٢٠٠٥، الفقرة ١١٥ أوعدّل الفقرة ٣٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق.
- ٥٩ يجب على المنشأة تطبيق الفقرة ٤٧ بأثر مستقبلي على جميع الاستحواذات التي تحدث بعد بداية فترة التقرير المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار لأول مرة. ويسمح بالتطبيق بأثر رجعي للفقرة ٤٧ على الاستحواذات السابقة. وفيما يتعلق بالاستحواذ على عملية أجنبية يتم معالجتها بأثر مستقبلي ولكنها حدثت قبل التاريخ الذي يتم فيه تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز للمنشأة إعادة عرض السنوات السابقة، وبناءً عليه يجوز لها، عندما يكون ذلك مناسباً، معالجة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عن ذلك الاستحواذ على أنها أصول والتزامات للمنشأة وليس على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. ولذلك، فإن تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إما أن تكون قد تم التعبير عنها بالفعل بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تُعد بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الاستحواذ.

٦٠. يجب المحاسبة عن جميع التغييرات الأخرى الناتجة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".^٣
٦١. عدّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدّل الفقرات ٢٧، و٣٠-٣٣، و٣٧، و٣٩، و٤١، و٤٥، و٤٨، و٥٢. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.^٤
٦٢. أضاف المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) الفقرات ٤٨-٤٨د وعدل الفقرة ٤٩. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٧ (المعدل في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.
٦٣. [حُذفت]
٦٤. عدلت "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠١٠ الفقرة ٦٠. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق.
٦٥. [حُذفت]
٦٦. عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة"، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرات ٣(ب)، و٨، و١١، و١٨، و١٩، و٣٣، و٤٤-٤٦، و٤٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.
٦٧. عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٨ وعدل الفقرة ٢٣. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.
٦٨. أدت التعديلات الصادرة في يونيو ٢٠١١ بعنوان "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١) إلى تعديل الفقرة ٣٩. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١ المعدّل في يونيو ٢٠١١.^٥
٦٩. [حُذفت]
٦٦. عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرات ٣، و٤، و٥، و٢٧، و٥٢ وحذف الفقرات ٦٠، و٦٠هـ، و٦٠ط. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.
٦٦. عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار" الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ١٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.
٦٧. أدى التعديل "عدم القابلية للصرف"، الصادر في أغسطس ٢٠٢٣، إلى تعديل الفقرتين ٨ و٢٦، وإضافة الفقرات ٨ و١٩ و٥٧ و٥٧ب والملاحق أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة. ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة تلك التعديلات لأول مرة.
٦٨. عند تطبيق التعديل "عدم القابلية للصرف"، لا يجوز للمنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة. وعضواً عن ذلك:

٣ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" في أبريل ٢٠٢٤، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

٤ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، نقل المجلس هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

٥ عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، نقل المجلس هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

(أ) عندما تقرر المنشأة بعملتها الوظيفية عن معاملات تمت بعملة أجنبية، وتخلص في تاريخ التطبيق الأولي إلى أن عملتها الوظيفية غير قابلة للصرف إلى تلك العملة الأجنبية، أو عند الاقتضاء، تخلص إلى أن العملة الأجنبية غير قابلة للصرف إلى عملتها الوظيفية، فإنه يجب على المنشأة في تاريخ التطبيق الأولي:

(١) ترجمة البنود النقدية المتأثرة المقومة بالعملة الأجنبية، والبنود غير النقدية المتأثرة المقيسة بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية، باستخدام سعر الصرف الفوري المقدر في ذلك التاريخ؛

(٢) إثبات أي تأثير لتطبيق التعديلات أولاً في صورة تعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة.

(ب) عندما تستخدم المنشأة عملة عرض خلاف عملتها الوظيفية، أو تترجم نتائج عملية أجنبية ومركزها المالي، وتخلص في تاريخ التطبيق الأولي إلى أن عملتها الوظيفية (أو العملة الوظيفية للعملية الأجنبية) غير قابلة للصرف إلى عملة العرض الخاصة بها، أو عند الاقتضاء، تخلص إلى أن عملة العرض الخاصة بها غير قابلة للصرف إلى عملتها الوظيفية (أو العملة الوظيفية للعملية الأجنبية)، فإنه يجب على المنشأة في تاريخ التطبيق الأولي:

(١) ترجمة الأصول والالتزامات المتأثرة باستخدام سعر الصرف الفوري المقدر في ذلك التاريخ؛

(٢) ترجمة بنود حقوق الملكية المتأثرة باستخدام سعر الصرف الفوري المقدر في ذلك التاريخ إذا كانت العملة الوظيفية للمنشأة تواجه تضخماً جامعاً؛

(٣) إثبات أي تأثير لتطبيق التعديلات أولاً في صورة تعديل على المبلغ التراكمي لفروقات الترجمة — المتراكم في مكون منفصل لحقوق الملكية.

٦٠ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، الصادر في أبريل ٢٠٢٤، الفقرة ٤٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٦١٨.

سحب الإصدارات الأخرى

- ٦١ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (المنقح في ١٩٩٣).
- ٦٢ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:
- (أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١١ "صرف العملات الأجنبية - رسملة الخسائر الناتجة عن التخفيضات الحادة في قيمة العملة"؛
- (ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٩ "التقرير عن قياس العملة وعرض القوائم المالية بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ٢١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٢٩"؛
- (ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٠ "التقرير عن ترجمة العملة من عملة القياس إلى عملة العرض".

٦ تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

الأسواق أو آليات الصرف

٥أ عند تقييم ما إذا كانت العملة قابلة للصرف إلى عملة أخرى، يجب على المنشأة النظر فقط إلى الأسواق أو آليات الصرف التي سترتب فيها معاملات صرف العملة بتلك العملة الأخرى حقوقاً وواجبات نافذة. ويُعد النفاذ مسألة قانونية. ويعتمد ما إذا كانت معاملات الصرف التي تتم في الأسواق أو عبر آليات الصرف سترتب حقوقاً وواجبات نافذة على الحقائق والظروف.

الغرض من الحصول على العملة الأخرى

٦أ قد توجد أسعار صرف مختلفة لاستخدامات العملة المختلفة. وعلى سبيل المثال، قد ترغب الدول التي تواجه ضغوطاً على ميزان مدفوعاتها في منع تحويلات رؤوس الأموال (مثل دفع توزيعات الأرباح) إلى الدول الأخرى ولكنها تشجع على استيراد بضائع محددة من تلك الدول. وفي مثل هذه الظروف، قد تقوم السلطات المعنية بما يلي:

- (أ) تحديد سعر صرف تفضيلي للواردات من تلك البضائع وسعر صرف "جزائي" لتحويلات رؤوس الأموال إلى الدول الأخرى، مما يترتب عليه اختلاف في أسعار الصرف المطبقة على معاملات الصرف المختلفة؛ أو
- (ب) قصر توفير العملة الأخرى على دفع ثمن الواردات من تلك البضائع دون توفيرها لتحويلات رؤوس الأموال إلى الدول الأخرى.

٧أ وبناءً على ما سبق، قد يعتمد تحديد ما إذا كانت العملة قابلة للصرف إلى عملة أخرى على الغرض الذي تود المنشأة (أو الذي قد يلزم المنشأة افتراضياً) الحصول على العملة الأخرى لأجله. وعند تقييم القابلية للصرف:

- (أ) في الحالات التي تقرر المنشأة فيها بعملتها الوظيفية عن معاملات تمت بعملة أجنبية (انظر الفقرات ٢٠-٣٧)، يجب على المنشأة افتراض أن غرضها من الحصول على العملة الأخرى هو تحقيق أو تسوية المعاملات أو الأصول أو الالتزامات المقومة بالعملة الأجنبية.
- (ب) في الحالات التي تستخدم المنشأة فيها عملة عرض خلاف عملتها الوظيفية (انظر الفقرات ٣٨-٤٣)، يجب على المنشأة افتراض أن غرضها من الحصول على العملة الأخرى هو تحقيق أو تسوية صافي أصولها أو صافي التزاماتها.
- (ج) في الحالات التي تترجم المنشأة فيها نتائج عملية أجنبية ومركزها المالي إلى عملة العرض (انظر الفقرات ٤٤-٤٧)، يجب على المنشأة افتراض أن غرضها من الحصول على العملة الأخرى هو تحقيق أو تسوية صافي استثمارها في العملية الأجنبية.

٨أ قد يتحقق صافي أصول المنشأة أو صافي استثمارها في العمليات الأجنبية عن طريق ما يلي، على سبيل المثال:

- (أ) توزيع عائد مالي على ملاك المنشأة؛ أو
- (ب) قبض عائد مالي من العملية الأجنبية الخاصة بالمنشأة؛ أو
- (ج) استرداد الاستثمار بواسطة المنشأة أو ملاكها، على سبيل المثال، من خلال استبعاد الاستثمار.

٩أ يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت العملة قابلة للصرف إلى عملة أخرى بشكل منفصل لكل غرض من الأغراض المنصوص عليها في الفقرة ٧أ. وعلى سبيل المثال، يجب على المنشأة تقييم القابلية للصرف لغرض التقرير بعملتها الوظيفية عن المعاملات التي تمت بعملة أجنبية (انظر الفقرة ٧أ(أ)) بشكل منفصل عن القابلية للصرف لغرض ترجمة نتائج العمليات الأجنبية ومركزها المالي (انظر الفقرة ٧أ(ج)).

القدرة على الحصول على مبالغ محدودة فقط من العملة الأخرى

١٠أ تكون العملة غير قابلة للصرف إلى عملة أخرى إذا لم تكن المنشأة قادرة سوى على الحصول على مبلغ لا يُعتبر به من تلك العملة الأخرى للأغراض المنصوص عليها في الفقرة ٧أ. ويجب على المنشأة تقييم حجم المبلغ الذي بمقدورها الحصول عليه من العملة الأخرى للغرض المحدد عن طريق مقارنة ذلك المبلغ بإجمالي المبلغ المطلوب لذلك الغرض من العملة الأخرى. وعلى سبيل المثال، توجد منشأة عملتها الوظيفية هي س وعليها التزامات مقومة بالعملة ص. تقيّم المنشأة ما إذا كان إجمالي المبلغ الذي يمكنها الحصول عليه من العملة ص لغرض تسوية تلك الالتزامات ليس سوى مبلغ لا يُعتبر به مقارنة بالمبلغ الإجمالي لأرصدة التزاماتها (مجموعها) المقومة بالعملة ص.

خطوة ٢: تقدير سعر الصرف الفوري عندما تكون العملة غير قابلة للصرف (الفقرة ١١٩ أ)

١١ أ لا يحدد هذا المعيار كيفية قيام المنشأة بتقدير سعر الصرف الفوري للوفاء بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ. وتستطيع المنشأة استخدام سعر صرف قابل للرصد دون تعديل (انظر الفقرات ١٢٠-١٦١) أو اتباع أسلوب تقدير آخر (انظر الفقرة ١٧٠).

استخدام سعر صرف قابل للرصد دون تعديل

١٢ أ عند تقدير سعر الصرف الفوري على النحو الذي تتطلبه الفقرة ١١٩ أ، يجوز للمنشأة استخدام سعر صرف قابل للرصد دون تعديل إذا كان سعر الصرف ذلك القابل للرصد يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ. ومن أمثلة أسعار الصرف القابلة للرصد:

(أ) سعر الصرف الفوري لغرض آخر خلاف الذي تقوم المنشأة بتقييم القابلية للصرف لأجله (انظر الفقرتين ١٣٠ و١٤٠)؛

(ب) أول سعر صرف تكون المنشأة قادرة على أن تحصل به على العملة الأخرى للغرض المحدد بعد استعادة قابلية صرف العملة (أول سعر صرف لاحق) (انظر الفقرتين ١٥٠ و١٦٠).

استخدام سعر صرف قابل للرصد لغرض آخر

١٣ أ قد تكون العملة غير قابلة للصرف إلى عملة أخرى لأحد الأغراض، ولكنها قابلة للصرف إلى تلك العملة لغرض آخر. وعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة قادرة على الحصول على العملة لاستيراد بضائع محددة ولكنها غير قادرة على الحصول عليها لدفع توزيعات الأرباح. وفي مثل تلك الحالات، قد تخلص المنشأة إلى أن سعر الصرف القابل للرصد لغرض آخر هو سعر يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ. وإذا كان السعر يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ، فإنه يجوز للمنشأة استخدامه على أنه سعر الصرف الفوري المقدر.

١٤ أ عند تقييم ما إذا كانت أسعار الصرف تلك القابلة للرصد تفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ، يجب على المنشأة مراعاة جملة عوامل من بينها:

(أ) ما إذا كانت توجد أسعار صرف عديدة قابلة للرصد—قد يشير وجود أكثر من سعر صرف واحد قابل للرصد إلى أن أسعار الصرف تم تحديدها لغرض تشجيع المنشآت على الحصول على العملة الأخرى لأغراض معينة، أو صدها عن ذلك. وقد تشمل أسعار الصرف تلك القابلة للرصد على "حوافز" أو "جزاءات"، ومن ثم، فهي قد لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة.

(ب) الغرض الذي تكون العملة قابلة للصرف لأجله—إذا كانت المنشأة قادرة على الحصول على العملة الأخرى لأغراض محدودة فحسب (مثل استيراد مستلزمات الطوارئ)، فإن سعر الصرف القابل للرصد قد لا يعكس الظروف الاقتصادية السائدة.

(ج) طبيعة سعر الصرف—يُعد سعر الصرف الحر القابل للرصد أقوى من سعر الصرف الذي تحدده السلطات المعنية من خلال تدخلاتها المنتظمة من حيث احتمالية أن يعكس كل منهما الظروف الاقتصادية السائدة.

(د) وتيرة تحديث أسعار الصرف—يُعد سعر الصرف القابل للرصد الذي يظل ثابتاً على مدار الوقت أضعف من سعر الصرف القابل للرصد الذي يتم تحديثه بشكل يومي (أو حتى بوتيرة أعلى) من حيث احتمالية أن يعكس كل منهما الظروف الاقتصادية السائدة.

استخدام أول سعر صرف لاحق

١٥ أ قد تكون العملة غير قابلة للصرف إلى عملة أخرى لغرض محدد في تاريخ القياس، ثم تصبح قابلة للصرف إلى تلك العملة لذلك الغرض في وقت لاحق. وفي مثل تلك الحالات، قد تخلص المنشأة إلى أن أول سعر صرف لاحق هو سعر يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ. وإذا كان السعر يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ، فإنه يجوز للمنشأة استخدامه على أنه سعر الصرف الفوري المقدر.

١٦ أ عند تقييم ما إذا كان أول سعر صرف لاحق يفي بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١١٩ أ، يجب على المنشأة مراعاة جملة عوامل من بينها:

(أ) الفترة الزمنية بين تاريخ القياس وتاريخ استعادة القابلية للصرف—كلما قصرت هذه الفترة، زادت احتمالية أن يعكس أول سعر صرف لاحق الظروف الاقتصادية السائدة.

(ب) معدلات التضخم—عندما يخضع الاقتصاد لتضخم مرتفع، بما في ذلك عندما يكون الاقتصاد ذا تضخم جامح (على النحو المنصوص عليه في المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح")، تتغير الأسعار في الغالب بشكل سريع، ربما عدة مرات في اليوم الواحد. وبناءً عليه، فإن أول سعر صرف لاحق للعملة في مثل هذا الاقتصاد قد لا يعكس الظروف الاقتصادية السائدة.

استخدام أسلوب تقدير آخر

١٧أ يجوز للمنشأة التي تستخدم أسلوب تقدير آخر استخدام أي سعر صرف قابل للرصد—بما في ذلك الأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات الصرف التي تتم في الأسواق أو عبر آليات الصرف التي لا ترتب حقوقاً وواجبات نافذة—وتعديل ذلك السعر، حسب الحاجة، للوفاء بالهدف المنصوص عليه في الفقرة ١٩أ.

الإفصاح عندما تكون العملة غير قابلة للصرف

١٨أ يجب على المنشأة النظر في مدى التفاصيل اللازم تقديمها للوفاء بهدف الإفصاح في الفقرة ١٥٧أ. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المنصوص عليها في الفقرتين ١٩أ و ٢٠أ أية معلومات إضافية لازمة للوفاء بهدف الإفصاح في الفقرة ١٥٧أ.

١٩أ عند تطبيق الفقرة ١٥٧أ، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) العملة ووصف للقيود التي أدت إلى عدم قابلية صرف العملة إلى العملة الأخرى؛

(ب) وصف للمعاملات المتأثرة؛

(ج) المبلغ الدفترى للأصول والالتزامات المتأثرة؛

(د) أسعار الصرف الفورية المستخدمة وما إذا كانت تلك الأسعار:

(١) أسعار صرف قابلة للرصد دون تعديل (انظر الفقرات ١٢٤—١٦٤)؛ أو

(٢) أسعار صرف فورية تم تقديرها باستخدام أسلوب تقدير آخر (انظر الفقرة ١٧٧)؛

(هـ) وصف لأي أسلوب تقدير استخدمته المنشأة، ومعلومات نوعية وكمية عن المدخلات والافتراضات المستخدمة في ذلك الأسلوب؛

(و) معلومات نوعية عن كل نوع من أنواع المخاطر التي تتعرض لها المنشأة بسبب عدم قابلية صرف العملة إلى العملة الأخرى، وطبيعة الأصول والالتزامات المعرضة لكل نوع من المخاطر ومبلغها الدفترى.

٢٠أ عندما تكون العملة الوظيفية لعملية أجنبية غير قابلة للصرف إلى عملة العرض، أو عند الاقتضاء، عندما تكون عملة العرض غير قابلة للصرف إلى العملة الوظيفية لعملية أجنبية، يجب على المنشأة الإفصاح أيضاً عما يلي:

(أ) اسم العملية الأجنبية؛ وما إذا كانت العملية الأجنبية منشأة تابعة أو عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً أو منشأة زميلة أو فرعاً؛ ومكان مقرها الرئيسي؛

(ب) معلومات مالية موجزة عن العملية الأجنبية؛

(ج) طبيعة وشروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة تقديم دعم مالي للعملية الأجنبية، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة لخسارة.