

المعيار المحاسبي الدولي IAS 21

"أثر تقلبات سعر الصرف"

1. مقدمة

أدت زيادة عمليات التبادل التجاري بين الدول، وسهولة حركة الأموال والسلع بين مختلف مناطق العالم، إلى زيادة حجم العمليات المتبادلة التي تتم بين الشركات في دول مختلفة من خلال عمليات الإستيراد والتصدير، كما إزداد حجم الإستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، مما أدى إلى زيادة أهمية التعامل مع موضوع ترجمة العملات الأجنبية إلى العملة المحلية للشركة معده التقارير المالية.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

أ. يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

ب. النطاق، يجب أن يطبق هذا المعيار في:

1. المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، ولا يطبق المعيار على المعاملات والأرصدة المشتقة (المشتقات) التي تندرج ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9). لكن ينطبق هذا المعيار عندما تكون عقود المشتقات المالية مدمجة مع عقود أخرى أو عندما تترجم المنشأة مبالغ عقود مشتقات مالية من عملتها الوظيفية إلى عملة العرض.

2. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية.

3. في ترجمة نتائج أعمال المنشأة وميزانيتها إلى العملة التي تعرض بها المنشأة قوائمها المالية أي الترجمة إلى "عملة العرض" Presentation Currency.

4. لا ينطبق هذا المعيار على العرض في قائمة التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية¹.

5. لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن بنود التحوط بالعملة الأجنبية، بما في ذلك صافي التحوط في إستثمار بعملية أجنبية (شركة تابعة أو زميلة مثلاً)، حيث ينطبق معيار IFRS 9 على المحاسبة عن التحوط.

3. التعريفات Definitions

سعر الصرف Exchange Rate

هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين، أي سعر عملة مقابل عملة أخرى.

العمليات الأجنبية Foreign Operations

هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة معدة التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد آخر أو بعملة أخرى غير (خلاف) بلد المنشأة الأم أو المنشأة المالكة لتلك المنشآت.

العملة الوظيفية Functional Currency

هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المنشأة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.

سعر الأقفال Closing Rate

هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.

البنود النقدية Monetary Items

هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بعدد ثابت أو قابلة للتحديد بوحدات عملة معينة، مثل الذمم المدينة والدائنة، أدونات الخزينة، القروض وغيرها.

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية Net Investment in A foreign Operation

هو حصة أو مساهمة المنشأة التي تقوم بإعداد التقرير في صافي أصول منشأة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة. قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية

4. البنود النقدية والبنود غير النقدية Monetary vs. Non Monetary Items

البنود النقدية هي النقدية التي تحتفظ بها المنشأة وبنود الأصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أدونات الخزينة، القروض والمخصصات التي سيتم تسويتها نقداً وغيرها من البنود.

أما البنود غير النقدية فإن السمة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق في استلا (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة، مثل بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، والإستثمارات في الأسهم، و"أصول حق الاستخدام"، المبالغ المدفوعة مقدماً مقابل سلع وخدمات، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية مثل مخصص الضمان (الصيانة) للسلع المباعة، والمخزون لأن هذه البنود لا تمثل حقوق لاستلام نقدية من الغير.

5. التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

1.5 الإعراف الأولي Initial Recognition

المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مقيمة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة. شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مقيم بعملة أجنبية؛ أو اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مقيمة بعملة أجنبية؛ أو بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مقيمة بعملة أجنبية.

عند الإعراف الأولي يتم إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية بدفاتر المنشأة بالعملة الوظيفية باستخدام سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة. ويمكن استخدام سعر تقريبي على سبيل المثال، من خلال استخدام متوسط السعر الأسبوعي أو الشهري، وفي حالة تذبذب أسعار الصرف بشكل كبير فلا يمكن استخدام متوسط السعر.

2.5 التقرير في نهايات فترات التقرير اللاحقة

في نهاية كل فترة تقرير:

- أ- يجب ترجمة البنود النقدية **Monetary Items** التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال (الجاري) مع الإعراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر.
 - ب- البنود غير النقدية **Non Monetary Items** التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية تترجم باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة.
 - ج- البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية تترجم باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس القيمة العادلة.
- عندما يتم تطبيق التدني على بعض البنود مثل الممتلكات والمباني والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2). وعندما يكون هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:
- التكلفة أو القيمة المسجلة (الدفترية) يتم تحويلها بسعر الصرف التاريخي بتاريخ المعاملة.
 - صافي القيمة القابلة للتحقق (IAS 2) أو المبلغ القابل للإسترداد (IAS 36)، حيثما يكون ملائماً، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة (سعر الإقفال في نهاية فترة إعداد التقارير).

3.5 الاعتراف بفروقات الصرف Recognition of Exchange Differences

يتم معالجة فروقات الصرف الناتجة عن ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية كما يلي:

- أ- يجب إثبات فروق 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.
- ب- عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب إثبات أي فروقات صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية) مثل فائض إعادة تقييم الأصول غير المتداولة بالعملة الأجنبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.

6. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

1.6 تحديد العملة الوظيفية

- يتم تحديد العملة الوظيفية Functional Currency من خلال الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة، وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة تولد بها المنشأة عادةً النقد وتدفع من خلالها، والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها المنشأة، وتعتبر العمليات التي تتم بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:
- أ. أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات.
- ب. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمتها بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها.
- ج. هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى المنشأة.
- د. هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية).
- هـ. العملة التي يتم بها الاحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية.

2.6 طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

يتم تحديد طريقة ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (شركة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد فروع المنشأة) اعتماداً على العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وكما يلي:

أ. إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم أو المستثمر (عملة دينار مثلاً) تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (الشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع أو المشروع المشترك) اليورو مثلاً. في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم أو المستثمر باستخدام طريقة الترجمة الجارية **Current Rate Method** ويطلق عليها أيضاً طريقة سعر الإقفال **Closing Rate Method**.

ب. إذا كانت العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والفروع) تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة (الدولار مثلاً) تختلف عن عملتها الوظيفية (اليورو مثلاً). في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية (من الدولار إلى اليورو) باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية **Monetary/ Non-monetary Method** وتسمى عادة هذه الطريقة بطريقة إعادة القياس.

3.6 طريقة الترجمة الجارية **Current Rate Method**

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداماً في الواقع العملي³ وعند تستخدم التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية، ويُقصد بالترجمة لعملة العرض قيام المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض العملة المحلية للمنشأة أو أي عملة أخرى.

4.6 طريقة البنود النقدية وغير النقدية **Monetary/Non-monetary Method**

عند ترجمة قائمة المركز المالي لعمليات أجنبية (شركات تابعة أو زميلة أو فروع) بطريقة البنود النقدية/ وغير النقدية، فإن هناك افتراض بأن معاملات الشركات التابعة والزميلة والفروع تمثل معاملات للمجموعة (الشركة الأم أو المستثمر) وتطبق هذه الطريقة عادةً عندما تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع الأجنبي مشابه لعملة التقرير، أي عملة القوائم الموحدة للشركة الأم. ويتم الاعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر أي في بيان الدخل بعد الترجمة.

7. التغيير في العملة الوظيفية **Change in functional currency**

عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه يجب على المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

8. استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

Use of a Presentation Currency other than the Functional Currency

الترجمة إلى عملة العرض Translation to the Presentation Currency

يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن نتائج كل منشأة ومركزها المالي بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة.

9. إستبعاد (التخلص) من المنشأة أجنبية Disposal of a Foreign Operation

عند التخلص من منشأة أجنبية، يتم الاعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك المنشأة.

10. متطلبات الإفصاح Disclosures

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

- أ- فروقات أسعار الصرف المُعترف بها في بيان الدخل، بإستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (9).
- ب- فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة.
- ج- عند عرض المنشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.
- د- الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.
- هـ- عند اختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لإستعمال عملة عرض مختلفة.
- و- إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومات مالية أخرى إضافية بعمله تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالمنشأة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقاً، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ