

## معييار المحاسبة الدولي 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

### الهدف

- 1 قد تنفذ المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بعملات أجنبية أو قد يكون لديها عمليات أجنبية. بالإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. إن هدف هذا المعيار هو توضيح كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية وعمليات أجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.
- 2 الموضوعات الرئيسية هي ما هو سعر (أسعار) الصرف التي يتم استخدامه وكيف يتم التقرير عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

### النطاق

- 3 يجب تطبيق هذا المعيار<sup>2</sup>:
  - (أ) عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية".
  - (ب) عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمينها في القوائم المالية للمنشأة عن طريق إما التوحيد أو طريقة حقوق الملكية.
  - (ج) عند ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي إلى عملة العرض.
- 4 ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تستثنى هذه المشتقات من نطاق هذا المعيار. ولكن تلك المشتقات بعملة أجنبية التي لا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية التي تكون مدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة لذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم المنشأة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.
- 5 لا ينطبق هذا المعيار على المحاسبة عن التحوط لينود بالعملة الأجنبية، بما في ذلك تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية. ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 على المحاسبة عن التحوط.
- 6 ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للمنشأة بعملة أجنبية ويوضح المتطلبات لوصف القوائم المالية الناتجة على أنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي. كما يحدد هذا المعيار المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بترجمات للمعلومات المالية إلى عملة أجنبية والتي لا تستوفي هذه المتطلبات.
- 7 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 معيار المحاسبة الدولي 7 "قائمة التدفقات النقدية").

2 أنظر - أيضاً - تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" - 7 - "استحداث البورو"

## التعريفات

8 تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

- سعر الإقفال** هو سعر الصرف الفوري في نهاية فترة التقرير.
- فرق الصرف** هو الفرق الناتج من ترجمة عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
- سعر الصرف** هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين.
- القيمة العادلة** هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة").
- العملة الأجنبية** هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة.
- العملية الأجنبية** هي منشأة تكون منشأة تابعة، أو منشأة زميلة، أو ترتيباً مشتركاً أو فرعاً للمنشأة معدة التقرير، يكون مقر أنشطتها أو تسييرها في بلد أو بعملة بخلاف بلد أو عملة المنشأة معدة التقرير.
- العملة الوظيفية** هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.
- المجموعة** هي المنشأة الأم وجميع منشأتها التابعة.
- البنود النقدية** هي وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والمطلوبات التي سيتم استلامها أو دفعها بعدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة.
- صافي الاستثمار في عملية أجنبية** هو مبلغ حصة المنشأة معدة التقرير في صافي أصول تلك العملية.
- عملة العرض** هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية.
- سعر الصرف الفوري** هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

## تفصيل التعريفات

## العملة الوظيفية

- 9 إن البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة تكون -عادة - هي التي تُؤلّد وتُنْفَق فيها -بشكل رئيس - النقد. تأخذ المنشأة العوامل التالية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:
- (أ) العملة:
- (1) التي تؤثر -بشكل رئيس - على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وسوف تكون -غالبا - هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار مبيعات سلعها وخدماتها)؛
- (2) للبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها -بشكل رئيس - أسعار مبيعات سلعها وخدماتها.
- (ب) العملة التي تؤثر -بشكل رئيس - على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وسوف تكون -غالبا - هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية التكاليف).
- 10 قد تقدم العوامل التالية -أيضاً -دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:
- (أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).
- (ب) العملة التي -عادة - يتم بها حفظ المتحصلات من الأنشطة التشغيلية.

- 11 تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفسها تلك للمنشأة معدة التقرير (المنشأة معدة التقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية مثل 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 معدة التقرير، بدلا من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. مثال على الحالة الأولى هو عندما تتبع العملية الأجنبية - فقط - بضائع مستوردة من المنشأة معدة التقرير وتحول المتحصلات إليها. ومثال على الحالة الثانية هو عندما تجمع العملية النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكدب المصروفات، وتولد الدخل وترتب القروض، جميعها تقريبا - بعملتها المحلية.
- (ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة معدة التقرير تشكل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العملية الأجنبية.
- (ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر - بشكل مباشر - على التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقرير وأنها متاحة للتحويل إليها - بسهولة.
- (د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة التزامات الدين القائمة - المتوقعة المعتادة بدون أن نتاح لها أموال من قبل المنشأة معدة التقرير.
- 12 عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مختلطة ولا تكون العملة الوظيفية واضحة، تستخدم الإدارة اجتهادها الشخصي لتحديد العملة الوظيفية الأكثر تعبيراً - بصدق - عن الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساس. وكجزء من هذا المنهج، فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأساسية الواردة في الفقرة 9 قبل الأخذ في الحسبان المؤشرات الواردة في الفقرتين 10 و 11، التي يتم تصميمها لتوفير دليل إضافي مؤيد لتحديد العملة الوظيفية للمنشأة.
- 13 تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات، والأحداث والظروف الأساس التي تتعلق بها. وبناءً عليه، فيمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه لا يتم تغييرها ما لم يكن هناك تغيير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس.
- 14 إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يتم إعادة عرض القوائم المالية للمنشأة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 29 "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح". ولا يمكن للمنشأة تجنب إعادة العرض وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 29 من خلال، على سبيل المثال، اختيار عملة على أنها عملتها الوظيفية بخلاف العملة الوظيفية التي يتم تحديدها وفقا لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية لمنشأتها الأم).

### صافي الاستثمار في عملية أجنبية

- 15 قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها. إن البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور هو، في جوهره، جزء من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، ويتم المحاسبة عنه وفقا للفقرتين 32 و 33. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو قروض طويلة الأجل. ولا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو واجبة السداد إلى الدائنين التجاريين.
- 15أ إن المنشأة التي لديها بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو واجب السداد لها، والموضحة في الفقرة 15، قد تكون أي منشأة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال، منشأة لها منشأتان تابعتان (أ) و (ب). والمنشأة التابعة (ب) هي عملية أجنبية. تمنح المنشأة التابعة (أ) قرضا إلى المنشأة التابعة (ب). يكون قرض المنشأة التابعة (أ) المستحق التحصيل من المنشأة التابعة (ب) جزء من صافي استثمار المنشأة في المنشأة التابعة (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ومن غير المحتمل حدوث التسوية في المستقبل المنظور. ويكون هذا صحيحاً - أيضاً - إذا كانت المنشأة التابعة (أ) هي ذاتها عملية أجنبية.

### البنود النقدية

- 16 السمة الأساسية للبنود النقدية هي الحق في استلام (أو الالتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة. ومن أمثلته: المعاشات ومنافع الموظف الأخرى التي يتم دفعها نقداً، والمخصصات التي يتم تسويتها نقداً، والالتزامات عقود الإيجار، ونوزيعات الأرباح النقدية التي يتم إثباتها على أنها التزام. وبالمثل، يعد بنوداً نقدياً عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو عدد متغير من الأصول والذي فيه تكون القيمة العادلة التي سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوي عدداً ثابتاً أو يمكن تحديده من وحدات العملة. وفي المقابل، فإن السمة الأساسية للبنود غير النقدي هي غياب الحق في استلام (أو الالتزام بتسليم) عدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة. ومن أمثلته: المبالغ المدفوعة مقدماً مقابل سلع أو خدمات والشهرة، والأصول غير ملموسة، والمخزون، والعقارات والآلات والمعدات، وأصول حق الاستخدام، والمخصصات التي يتم تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

## ملخص المنهج المطلوب بموجب هذا المعيار

- 17 عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل منشأة—سواء كانت منشأة قائمة بذاتها، أو منشأة لها عمليات أجنبية (مثل منشأة أم) أو عملية أجنبية (مثل منشأة تابعة أو فرع)—عملتها الوظيفية وفقاً للفقرات 9-14. وترجم المنشأة البنود بعملة أجنبية إلى عملتها الوظيفية وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقاً للفقرات 20-37، و50.
- 18 تشمل العديد من المنشآت معدة التقرير عدداً من المنشآت الفردية (على سبيل المثال، مجموعة تتألف من المنشأة الأم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة). وقد يكون لدى أنواع عديدة من المنشآت، سواء 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 منفردة مُضمنة في المنشأة معدة التقرير إلى العملة التي تعرض بها المنشأة معدة التقرير قوائمها المالية. يسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض للمنشأة معدة التقرير أي عملة (أو عملات). تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لأي منشأة منفردة ضمن المنشأة معدة التقرير والتي تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقاً للفقرات 38-50.
- 19 يسمح هذا المعيار -أيضاً- للمنشأة القائمة بذاتها التي تعد قوائم مالية أو المنشأة التي تعد قوائم مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض للمنشأة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه تتم ترجمة نتائجها ومركزها المالي -أيضاً- إلى عملة العرض وفقاً للفقرات 38-50.

## التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

## الإثبات الأولى

- 20 المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقومة بعملة أجنبية أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بـ:
- (أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوم بعملة أجنبية؛ أو
- (ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ الواجبة السداد أو المستحقة التحصيل مُقومة بعملة أجنبية؛ أو
- (ج) بخلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مُقومة بعملة أجنبية.
- 21 يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولى بالعملة الوظيفية من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.
- 22 تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة -لأول مرة- للإثبات وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولأسباب عملية، فإنه -غالباً- ما يستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب -بشكل كبير-.

## التقرير في نهايات فترات التقرير اللاحقة

- 23 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 بمقدار التكلفة 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.
- 24 يتم تحديد المبلغ الدفترى للبند بالتوافق مع المعايير الأخرى ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 16 "العقارات والآلات والمعدات". وسواء كان يتم تحديد المبلغ الدفترى على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة، فإنه إذا كان يتم تحديد المبلغ بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمته -عندئذٍ- إلى العملة الوظيفية وفقاً لهذا المعيار.

25 يتم تحديد المبلغ الدفترى لبعض البنود من خلال مقارنة مبلغين أو أكثر. فعلى سبيل المثال، يكون المبلغ الدفترى للمخزون هو التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وفقاً لمعييار المحاسبة الدولي 2 "المخزون". وبالمثل، وفقاً لمعييار المحاسبة الدولي 36 "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، فإنه يتم تحديد المبلغ الدفترى بمقارنة:

(أ) التكلفة أو المبلغ الدفترى، بحسب ما هو مناسب، مترجماً بسعر الصرف في التاريخ الذي تم في تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة ليند يتم قياسه بمقدار التكلفة التاريخية).

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق أو المبلغ الممكن استرداده، بحسب ما هو مناسب، مترجماً بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه 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.

26 عندما تُتاح عدة أسعار صرف، يكون السعر المُستخدم 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. وإذا كانت إمكانية التبادل بين عملتين غير موجودة مؤقتاً، يكون السعر المُستخدم هو أول سعر لاحق يمكن أن يتم به التبادل.

### إثبات فروق الصرف

27 كما ورد في الفقرتين 3(أ) و5، ينطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 على المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية. يتطلب تطبيق المحاسبة عن التحوط من المنشأة أن تحاسب عن بعض فروق الصرف -بشكل مختلف - عن معالجة فروق الصرف المطلوبة بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 9 بأن يتم -بشكل أولي - إثبات فروق الصرف من البنود النقدية، التي تتأهل على أنها أدوات تحوط في تحوط تدفق نقدي، ضمن الدخل الشامل الأخر بمقدار ما يكون التحوط فاعلاً.

28 يجب إثبات فروق الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولى خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة 32.

29 عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج فرق صرف. وعندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم إثبات كل فرق الصرف في تلك الفترة. وبالرغم من ذلك، عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإنه يتم تحديد فرق الصرف الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

30 عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الأخر، فإنه يجب إثبات أي مكون صرف لذلك المكسب أو الخسارة ضمن الدخل الشامل الأخر. 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.

31 تتطلب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي إثبات بعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الأخر. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي 16 إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات ضمن الدخل الشامل الأخر. وعند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة 23(ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقويم باستخدام السعر في التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيمة، بما ينتج عنه فرق صرف يتم إثباته -أيضاً- ضمن الدخل الشامل الأخر.

32 يجب إثبات فروق الصرف التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية (انظر الفقرة 15) ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات مثل فروق الصرف هذه -بشكل أولي - ضمن الدخل الشامل الأخر وإعادة تصنيفها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة 48.

33 عندما يشكل بند نقدي جزءاً من صافي استثمار المنشأة معدة التقرير في عملية أجنبية ويكون مُقوماً بالعملية الوظيفية للمنشأة معدة التقرير، فإنه ينشأ فرق الصرف في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة 28. وإذا كان مثل هذا البند محددًا بالعملية الوظيفية للعملية الأجنبية فإن فرق الصرف ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير وفقاً للفقرة 28. وإذا كان مثل هذا البند قد تم تقويمه بعملية بخلاف العملة الوظيفية لأي من المنشأة معدة التقرير أو العملية الأجنبية، فإنه ينشأ فرق الصرف في كل من القوائم المالية المنفصلة للمنشأة معدة التقرير والقوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة 28. ويتم إثبات مثل فروق الصرف هذه ضمن الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة معدة التقرير (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

34 عندما تحتفظ المنشأة بدفاترها وسجلاتها بعملية بخلاف عملتها الوظيفية، فإنه، في الوقت الذي تعد فيه المنشأة قوائمها المالية، تتم ترجمة جميع المبالغ إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات 20-26. وينتج هذا نفس المبالغ بالعملية الوظيفية كما كان سيحدث فيما لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي -بالعملية 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 الذي نتج عنها إثباتها.

### التغيير في العملة الوظيفية

35 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.

36 كما ورد في الفقرة 13، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة وبناءً عليه، بمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه يمكن تغييرها فقط - إذا كان هناك تغيير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغيير في العملة التي تؤثر - بشكل رئيس - على أسعار مبيعات السلع والخدمات إلى تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة.

37 تتم المحاسبة عن أثر التغيير في 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 يعاد تصنيف فروق الصرف التي تنشأ عن ترجمة عملية أجنبية تم إثباتها سابقاً - ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرتين 32 و39(ج) من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة إلى أن يتم استبعاد العملية.

## استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

### الترجمة إلى عملة العرض

38 يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنه 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.

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

(أ) يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالي يتم عرضها (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 فروق الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر.

40 لأسباب عملية، يستخدم -غالباً- السعر الذي يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. وبالرغم من ذلك، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير - يكون من غير المناسب استخدام متوسط السعر للفترة.

- 41 تنتج فروق الصرف المشار إليها في الفقرة 39(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 فروق الصرف هذه ضمن الربح أو الخسارة نظراً لأن التغيرات في أسعار الصرف لها أثر مباشر ضئيل أو ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. يتم عرض المبلغ المجمع لفروق الصرف في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية. وعندما تكون فروق الصرف تتعلق بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروق الصرف المُجمعة، الناشئة عن الترجمة والتي تنسب إلى الحصة غير المسيطرة، يتم تخصيصها إلى الحصة غير المسيطرة، وإثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.
- 42 يجب ترجمة النتائج والمركز المالي للمنشأة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:  
 (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 أنه  
 (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 التي لم يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).
- 43 عندما تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب على المنشأة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 29 قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة 42، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (أنظر الفقرة 42(ب)). وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولم تعد المنشأة تعيد عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 29، فإنه يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها 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

- 44 تنطبق الفقرات 45-47، بالإضافة إلى الفقرات 38-43، عندما تتم ترجمة النتائج والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير من خلال التوحيد أو طريقة حقوق الملكية.
- 45 تُتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل استبعاد الأرصدة البيئية والمعاملات المتبادلة داخل المجموعة مع منشأة تابعة (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة") في تضمين نتائج العملية الأجنبية ومركزها المالي مع تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقرير. وبالرغم من ذلك، فإن الأصل النقدي البيئي (أو الالتزام النقدي البيئي)، سواء كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن استبعاده مقابل الالتزام البيئي (أو الأصل البيئي) المقابل له بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وذلك نظراً لأن البند النقدي يمثل ارتباطاً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرض المنشأة معدة التقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن مثل فرق الصرف هذا يتم إثباته في القوائم المالية الموحدة للمنشأة معدة التقرير ضمن الربح أو الخسارة، أو، إذا نشأ عن الحالات الموضحة في الفقرة 32، فيتم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تجميعه في مكون منفصل لحقوق الملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية.
- 46 عندما تكون القوائم المالية لعملية أجنبية في تاريخ مختلف عن ذلك التاريخ الذي للمنشأة معدة التقرير، فإن العملية الأجنبية تعد -غالباً - قوائم إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير. وعند عدم القيام بذلك، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي 10 باستخدام تاريخ مختلف شريطة ألا يكون الفرق أكبر من ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تعديلات مقابل آثار أي 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 للعملية الأجنبية. ويتم إجراء التعديلات مقابل التغيرات المهمة في أسعار الصرف حتى نهاية فترة التقرير للمنشأة معدة التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 10. ويستخدم نفس المنهج عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 28 (المعدل في 2011).
- 47 يجب معالجة أي شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات قيمة عادلة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات التي تنشأ عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين 39 و42.

## الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

48 عند استبعاد عملية أجنبية، فإن المبلغ المجمع لفروق الصرف المتعلق بتلك العملية الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع في مكون منفصل 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 (أنظر معيار المحاسبة الدولي I عرض القوائم المالية) المعدل في (2007)).

48 أ بالإضافة إلى استبعاد مجمل حصة المنشأة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن الاستبعادين الجزئيين التاليين على أنهما استبعادات:  
 (أ) عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تبقى على حصة غير مهيمنة في منشأتها التابعة السابقة بعد الاستبعاد الجزئي.  
 (ب) عندما تكون الحصة المبقاة، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في منشأة زميلة تتضمن عملية أجنبية، هي أصل مالي ينضم لعملية أجنبية.

48 ب عند استبعاد منشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب إلغاء إثبات مبلغ فروق الصرف المجمع المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والذي تمت نسبتها إلى الحصص غير المسيطرة، ولكن لا يجوز إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة.

48 ج عند الاستبعاد الجزئي لمنشأة تابعة تتضمن عملية أجنبية، يجب على المنشأة إعادة نسبة النصيب التناسبي من المبلغ المجمع لفروق الصرف المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر 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 المجمع لفروق الصرف والذي تم إثباته ضمن الدخل الشامل الآخر، إلى الربح أو الخسارة.

48 د إن أي تخفيض في ملكية المنشأة في عملية أجنبية يُعد استبعاداً جزئياً لحصة المنشأة في العملية الأجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة 48 والتي تتم المحاسبة عنها على أنها استبعادات.

49 يمكن للمنشأة أن تستبعد أو تستبعد -بشكل جزئي - حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع، أو التصفية، أو تسديد رأس مال الأسهم أو التنازل عن كل المنشأة، أو جزء منها. ولا يشكل تخفيض المبلغ الدفترية للعملية الأجنبية، سواء كان ذلك بسبب خسائرها ذاتها أو بسبب هبوط تم إثباته من قبل المنشأة المستثمرة، استبعاداً جزئياً. وبناءً عليه، فإنه لا يتم إعادة تصنيف أي جزء من مكسب أو خسارة صرف العملات الأجنبية المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة عند التخفيض.

## الآثار الضريبية لجميع فروق الصرف

50 قد يكون للمكاسب والخسائر من المعاملات بعملة أجنبية وفروق الصرف التي تنشأ عن ترجمة نتائج المنشأة ومركزها المالي (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة آثار ضريبية. وينطبق معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل" على هذه الآثار الضريبية.

## الإفصاح

- 51 في الفقرات 53 و55-57، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.
- 52 يجب على المنشأة الإفصاح عن:  
 (أ) مبلغ فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 9.  
 (ب) صافي فروق الصرف التي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر المجمع في مكون منفصل لحقوق الملكية، ومطابقة لمبلغ فروق الصرف هذه في بداية وفي نهاية الفترة.
- 53 عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه يجب بيان تلك الحقيقة، إلى جانب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

- 54 عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية إما للمنشأة معدة التقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير في العملة الوظيفية.
- 55 عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة مختلفة عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي فقط - إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي بما في ذلك طريقة الترجمة الواردة في الفقرتين 39 و42.
- 56 تعرض المنشأة في بعض الأحيان قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة ليست هي عملتها الوظيفية بدون الوفاء بمتطلبات الفقرة 55. فعلى سبيل المثال، قد تحول المنشأة بنوداً مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو قد تحول المنشأة، التي لا تمثل عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، القوائم المالية إلى عملة أخرى من خلال ترجمة جميع البنود بأحدث سعر إقبال. لا تتفق مثل هذه التحويلات مع المعايير الدولية للتقرير المالي وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة 57 مطلوبة.
- 57 عندما تعرض المنشأة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تكون مختلفة إما عن عملتها الوظيفية أو عن عملتها للعرض وتكون متطلبات الفقرة 55 غير مستوفاة، فإنه 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 إظهار المعلومات التكميلية.
- (ج) الإفصاح عن العملة الوظيفية للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

## تاريخ السريان

- 58 يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2005 أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبعد. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل 1 يناير 2005، فإنه يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- 58أ أضاف "صافي الاستثمار في عملية أجنبية" (تعديل على معيار المحاسبة الدولي 21)، المصدر في ديسمبر 2005، الفقرة 15أ وعدل الفقرة 33. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2006 أو بعده. ويشجع على التطبيق الأبعد.
- 59 يجب على المنشأة تطبيق الفقرة 47 بأثر مستقبلي على جميع الاستحواذات التي تحدث بعد بداية فترة التقرير المالي التي يتم فيها تطبيق هذا المعيار لأول مرة. يسمح بالتطبيق بأثر رجعي للفقرة 47 على الاستحواذات الأبعد. وللأستحواذ 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 يمكنها، عندما يكون ذلك مناسباً، معالجة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة التي تنشأ عن الاستحواذ على أنها أصول والتزامات للمنشأة وليس على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. لذلك، فإن الشهرة وتعديلات القيمة العادلة تلك إما أن تكون قد تم التعبير عنها - بالفعل - بالعملة الوظيفية للمنشأة أو أنها تُعد بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، والتي يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الاستحواذ.
- 60 يجب المحاسبة عن جميع التغييرات الأخرى الناتجة عن تطبيق هذا المعيار وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- 60أ عدل معيار المحاسبة الدولي 1 (المُنقح في 2007) المصطلحات المستخدمة في جميع أجزاء المعايير الدولية للتقرير المالي. بالإضافة لذلك، عدل الفقرات 27، 30-33، 37، 39، 41، 45، 48، و52. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعده. وإذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي 1 (المُنقح في 2007) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبعد.
- 60ب أضاف معيار المحاسبة الدولي 27 (المعدل في 2008) الفقرات 48-48أ وعدل الفقرة 49. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2009 أو بعده. إذا طبقت المنشأة معيار المحاسبة الدولي 27 (المعدل في 2008) لفترة أبكر، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأبعد.
- 60ج [حُذفت]
- 60د عدل "التحسينات في المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو 2010 الفقرة 60ب. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2010 أو بعده. ويسمح بالتطبيق الأبعد.

60هـ [حُذفت]

60و عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11 "الترتيبات المشتركة"، المصدر في مايو 2011، الفقرات 3(ب)، 8، 11، 18، 19، و33، و44-46، و48. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 10 والمعيار الدولي للتقرير المالي 11.

60ز عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 13، المصدر في مايو 2011، تعريف القيمة العادلة الوارد في الفقرة 8 وعدل الفقرة 23. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 13.

60ح عدّل "عرض بنود الدخل الشامل الآخر" (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 1)، المصدر في يونيو 2011، الفقرة 39. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق معيار المحاسبة الدولي 1 المعدل في يونيو 2011.

60ط [حُذفت]

60ي عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 9، المصدر في يوليو 2014، الفقرات 3، 4، 5، 27، و52 وحذف الفقرات 60ج، و60هـ، و60ط. يجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

60ك عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار" المصدر في يناير 2016 الفقرة 16. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي 16.

## سحب الإصدارات الأخرى

61 يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" (المنقح في 1993).

62 يحل هذا المعيار محل التفسيرات التالية:

(أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 11 "صرف العملات الأجنبية- رسملة الخسائر الناتجة عن تخفيضات حادة في قيمة العملة".

(ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 19 "عملة التقرير - قياس وعرض القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي 21 ومعيار المحاسبة الدولي 29".

(ج) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة "SIC" 30 "عملة التقرير- الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض".