

المعيار IAS21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

IAS21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates



• د. اسماعيل اسماعيل

العملة الوظيفية (عملة التعامل) Functional Currency

- تمثل العملة الوظيفية العملة التي يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الأساسية التي تمارس فيها الشركة أنشطتها
- البيئة التي تقوم الشركة فيها بتوليد النقدية وإنفاقها.



عوامل تحديد العملة الوظيفية....

- العوامل الأولية لتحديد العملة الوظيفية....
- العوامل الثانوية لتحديد العملة الوظيفية....
- العوامل الإضافية لتحديد العملة الوظيفية....

العوامل الأولية لتحديد العملة الوظيفية:

- تؤثر بشكل رئيسي في أسعار مبيعات البضائع والخدمات.
- العملة الرسمية للدولة التي بها تحدد أسعار المبيعات للبضائع والخدمات بناءً على قوى المنافسة واللوائح والقوانين.
- تؤثر بشكل رئيسي على العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير البضائع والخدمات.

العوامل الثانوية لتحديد العملة الوظيفية:

• يمكن للعوامل التالية أن تقدم أدلة على العملة الوظيفية للشركة:

– العملة التي من خلالها تتولد النقدية من أنشطة التمويل (أي إصدار أدوات التزامات مالية وأدوات حقوق ملكية).

– العملة التي عادة ما يتم من خلالها الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

العوامل الإضافية لتحديد العملة الوظيفية:

- أنشطة العملية الأجنبية تتم **كامتداد** للشركة القابضة؟
- المعاملات مع الشركة القابضة تمثل **نسبة** كبيرة أو صغيرة من أنشطة العملية الأجنبية؟
- **التدفقات النقدية** من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة؟
- التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة العملية الأجنبية كافية **لخدمة الديون** الحالية أو المتوقعة بشكل طبيعي دون الحاجة إلى الحصول على أموال من الشركة القابضة؟

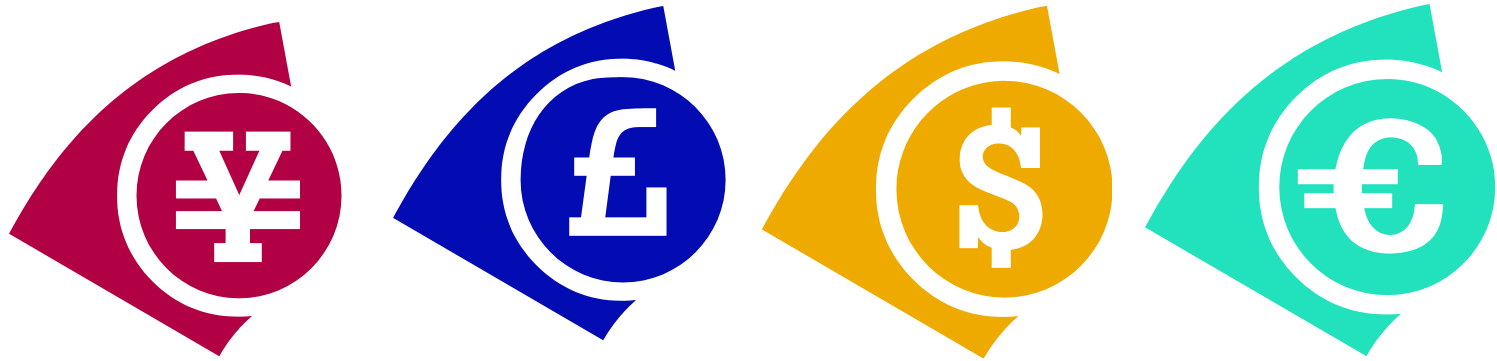
إثبات المعاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية



ما هو تعريف العملة الأجنبية Foreign Currency؟

• هي أي عملة أخرى بخلاف عملة التعامل؟ للشركة

ما هو مفهوم المعاملة الأجنبية؟



أمثلة عن المعاملات بعملة أجنبية؟

- شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية .
- اقتراض أو إقراض أموال عندما تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.
- اقتناء أو استبعاد أصول .
- إنشاء أو سداد التزامات محددة بعملات أجنبية.

الاعتراف الأولي بالمعاملات بعملة أجنبية:

- سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate
- تاريخ المعاملة .

أي ما هو سعر الصرف المستخدم؟
بأي تاريخ؟

ما هو سعر الصرف وما هو سعر الصرف الفوري؟

- سعر الصرف Exchange Rate :
– معدل التبادل بين عملتين مختلفتين
- سعر الصرف الفوري Spot Exchange Rate :
– سعر الصرف للتسليم الفوري

ما هو تاريخ المعاملة؟

- تاريخ نقطة التوريد .
- انتقال المنافع والمخاطر .

مثال (1) تاريخ المعاملة:

- قامت إحدى الشركات بشراء بضاعة من مورد أجنبي مقابل 4 ملايين يورو.

- فإذا علمت : أن عقد البيع ينص على تسليم البضاعة في مستودعات الشركة المشتريّة وكانت العملة الوظيفية للشركة المشتريّة هي الليرة السورية

وبلغت أسعار الصرف كما يلي:

البيان	التاريخ	1 يورو =
طلب البضاعة	31/3/2009	67
شحن البضاعة	7/4/2009	66
إصدار الفاتورة	8/4/2009	68
استلام البضاعة	15/4/2009	70
تسديد الفاتورة	31/5/2009	59

المطلوب: □

- ما هو تاريخ المعاملة لغرض قيد شراء البضاعة وتحديد سعر الصرف؟

70	15/4/2009	استلام البضاعة
----	-----------	----------------

أو	وسطى شهر 4 - 2009	؟؟
----	-------------------	----

مثال (2) المعاملات بالعملة الأجنبية:

- في 7/1/2009 اشترت شركة **فرنسية** آلات على الحساب من مورد كندي بمبلغ 328 ألف دولار كندي، حين كان سعر الصرف هو 1 يورو = 1,64 دولار كندي.

□ المطلوب:

- تسجيل العملية بدفاتر الشركة الفرنسية
- مع العلم أن العملة الوظيفية للشركة الفرنسية هي اليورو

كيف نتعامل مع المعاملات الأجنبية لاحقاً عند إعداد القوائم المالية؟

• هناك عدة حالات:

- البنود ذات الطبيعة النقدية
- البنود ذات الطبيعة غير النقدية (نموذج تكلفة)
- البنود ذات الطبيعة غير النقدية (نموذج قيمة عادلة)

ما هي البنود ذات الطبيعة النقدية ؟

Monetary Items

• هو الحق في استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو محدد من وحدات العملة:

- النقدية (صندوق أو بالمصارف)
- الزبائن
- الموردين
- المخصصات التي يجب تسويتها نقداً
- التوزيعات النقدية التي يتم إثباتها كالتزام
- الخ

كيف تعامل البنود ذات الطبيعة النقدية؟

- تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام **سعر الإقفال** **Closing Rate** الذي يمثل سعر الصرف المحدد في تاريخ إعداد التقارير.

أين يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناجمة عن البنود النقدية؟

- فروق أسعار الصرف الفروق الناجمة عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
- الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناتجة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التي سجلت بها البداية خلال الفترة أو في قوائم مالية سابقة على أنها **أرباح أو خسائر** في الفترة التي نشأت فيها.

لم يحدد المعيار IAS21 أين يجب إظهار أرباح وخسائر الصرف في قائمة الدخل

مثال (3) البنود ذات الطبيعة النقدية:

- فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى الشركات (عملتها الوظيفية الجنيه) في عام 2009:
- في 30/11/2009 باعت بضائع إلى شركة فرنسية مقابل 3,5 مليون يورو عندما كان سعر الصرف 1,75 يورو = 1 جنيه.
- في نهاية العام المالي في 31/12/2009 لم يتم تسوية العملية السابقة، وقد بلغ سعر الصرف عند الإقفال 1,5 يورو = 1 جنيه.

□ المطلوب:

- تسجيل العملية السابقة وحساب فروقات الصرف وإثباتها في الدفاتر وفق IAS21؟

الحل - إثبات بيع البضاعة على الحساب :

2 مليون	من حـ / الزبون الفرنسي	30/11/2009
2 مليون	إلى حـ / المبيعات	

سعر البضاعة = 3.5 مليون يورو = $1.75 / 3.5 = 2$ مليون جنيه.

في نهاية العام؟

- وعند إعداد القوائم المالية في 31/12/2009
- يجب تعديل البنود النقدية باستخدام سعر الإقفال وهو 1,5 يورو = 1 جنية
- يمثل حساب الزبون الفرنسي بنداً نقدياً يجب تعديله كما يلي: 3.5 مليون / 1.5 = 2,333,333 جنية
- يطرح منها المسجل سابقاً:
- 2 مليون جنية = 333,333 جنية
- وهي تمثل **أرباح** فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية تعالج بالدخل كما يلي:

الحل

31/12/2009	من حـ / الزبون الفرنسي		333,333
	إلى حـ / أرباح وخسائر فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية	333,333	

ما هي البنود ذات الطبيعة غير النقدية؟

Non-monetary Items

- غياب الحق في استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو محدد من وحدات العملة:



- المبالغ المدفوعة مقدماً عن بضائع أو خدمات
- الإيجار المدفوع مقدماً
- شهرة المحل والأصول غير الملموسة
- المخزون
- العقارات والمباني والآلات

كيف تعالج البنود ذات الطبيعة غير النقدية (نموذج التكلفة)؟

- تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة
- لا تعدل

الحل: إثبات عملية شراء المعدات على الحساب:

31/10/2009	من حـ / المعدات		3 مليون
	إلى حـ / المورد الألماني	3 مليون	

سعر الأصل = 6 مليون يورو = $6 / 2 = 3$ مليون جنيه.

في نهاية العام ...؟

- وعند إعداد القوائم المالية في 31/12/2009 فإن البنود ذات الطبيعة غير النقدية (مثل حساب المعدات في هذا المثال) والتي سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة لا يعدل في نهاية العام، أما البنود النقدية فيجب تعديلها باستخدام سعر الإقفال وهو 1,5 يورو = 1 جنيه
- يمثل حساب المورد الألماني بنداً نقدياً يجب تعديله كما يلي: 6 مليون يورو = $6 / 1.5 = 4$ مليون جنيه يطرح منها المسجل 3 مليون دولار = 1 مليون دولار
- وهي تمثل خسائر فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية تعالج ضمن الدخل كما يلي:

الحل

31/12/2009	من حـ / أرباح وخسائر فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية		1 مليون
	إلى حـ / المورد الألماني	1 مليون	

كيف تعامل البنود ذات الطبيعة غير النقدية (نموذج القيمة العادلة)؟

- تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها **بالقيمة العادلة** بالعملة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة وقت تحديد القيم العادلة.

مثال (5) المحاسبة عن فروقات القيمة العادلة أصول غير نقدية

- (1) في 1/11/2009 اشترت شركة الشروق (عملة وظيفية يورو) مبنى بقيمة 500,000 دولار من شركة الغروب على الحساب.
- 1 يورو = \$ 1,68 --- 1/11/2009
- 1 يورو = \$ 1,71 --- 31/21/2009

□ المطلوب: تسجيل القيود المناسبة؟

(1) إثبات عملية شراء المعدات على الحساب:

3/11/2009	من حـ / المبنى		297,619
	إلى حـ / المورد	297,619	

سعر الأصل = 500,000 دولار : 500,000 / 1.68

(2) التسوية في 31/12/2009 (اتباع نموذج التكلفة فيما يتعلق بالامتلاكات والمصانع والمعدات)

31/12/2009	من حـ / الموردين		5,221
	إلى حـ / أرباح وخسائر فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية	5,221	

500,000 دولار / 1,71 = 292,398 - 297,619 = (5,221) مكاسب

(3) في 31/12/2009 بلغت القيمة العادلة للمبنى
600,000 دولار مع العلم أنه لم يوضع بالخدمة بعد
(اتباع نموذج القيمة العادلة فيما يتعلق بالامتلاكات
والمصانع والمعدات):

يورو	سعر الصرف	دولار	3/11/2009
297,619	1,68	500,000	المبنى بسعر التكلفة

يورو	سعر الصرف	دولار	في 31/12/2009
350,877	1,71	600,000	المبنى بالقيمة العادلة

53,258	مكاسب تغير سعر المبنى بما فيه فروقات أسعار الصرف
--------	--

القيد في 31/12/2010:

3/2/2010	من مذكورين		
	حـ / الموردين		5,221
	حـ / المباني		53,258
	إلى مذكورين		
	حـ / أرباح وخسائر فروقات أسعار صرف العملات الأجنبية (أ/خ)	5,221	
	حـ / فروقات أسعار الصرف في حقوق الملكية	53,258	

خلاصة المعاملات الأجنبية وإعداد القوائم المالية اللاحقة:

- البنود ذات الطبيعة النقدية:

– سعر الإقفال Closing Rate: ملخص الدخل

- البنود ذات الطبيعة غير النقدية المسجلة بالتكلفة:

– لا تعدل

- البنود ذات الطبيعة غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة:

– القيمة العادلة (سعر إقفال) - القيمة الدفترية (سعر المعاملة)

الترجمة لعملة العرض Presentation Currency

ما هي عملة العرض؟ Presentation Currency

- تمثل عملة العرض العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة
- إذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للشركة، فإن الشركة تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالي لعملة العرض
- مثال: عندما تحتوي المجموعة على منشآت منفردة لها عملات وظيفية مختلفة، فإن نتيجة الأعمال والمركز المالي لكل شركة يتم التعبير عنهما بعملة موحدة حتى يمكن عرض القوائم المالية الموحدة.

كيف تترجم بنود القوائم المالية إلى عملة العرض عند عدم وجود تضخم شديد 100% سنتين

البند	سعر الصرف المستخدم للترجمة
الأصول	سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال)
الالتزامات للغير	سعر الصرف الجاري (سعر الإقفال)
الإيرادات	المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال الفترة السائدة
المصاريف	المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال الفترة السائدة
رأس المال	سعر الصرف التاريخي
رأس المال الإضافي	سعر الصرف التاريخي
توزيعات الأرباح	سعر الصرف الجاري وقت الإعلان عن التوزيعات

سعر الإقفال فقط

وعند وجود تضخم شديد؟

أين تعالج فروقات اسعار الصرف الناجمة عن الترجمة لعملة العرض

• حقوق الملكية

مثال (6) التحويل من العملة الوظيفية إلى عملة العرض:

- تأسست شركة الأمجاد في 1/1/2009 برأس مال قدره 2 مليون دولار، وفيما يلي قائمة الدخل وقيمة المركز المالي للشركة في نهاية عام 2009:

قائمة الدخل للسنة المنتهية في

31/12/2009

البيان	دولار
إيرادات المبيعات	32,000,000
تكلفة المبيعات	(10,000,000)
محمل الربح	22,000,000
مصاريف البيع والتوزيع	(8,000,000)
مصاريف عامة	(2,000,000)
الأرباح قبل الضريبة	12,000,000
مصروف ضريبة الدخل	(4,000,000)
أرباح الفترة	8,000,000

قائمة المركز المالي كما في : 31/12/2009

البيان	دولار
رأس المال	2,000,000
الأرباح المحتجزة	8,000,000
مجموع حقوق الملكية	10,000,000
حسابات الموردين	4,000,000
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	14,000,000
أراضي مشتراة في 31/12/2009	8,000,000
مخزون	4,000,000
حسابات الزبائن	2,000,000
مجموع الأصول	14,000,000

أسعار الصرف

1 دولار =	التاريخ
1 يورو	1/1/2009
2 يورو	31/12/2009
1.5 يورو	متوسط السعر خلال 2009

قائمة الدخل للسنة المنتهية في 31/12/2009 (متوسط السعر)

اليان (1 دولار = 1.5 يورو)	يورو
إيرادات المبيعات	48,000,000
تكلفة المبيعات	(15,000,000)
محمل الربح	33,000,000
مصاريف البيع والتوزيع	(12,000,000)
مصاريف عامة	(3,000,000)
الأرباح قبل الضريبة	18,000,000
مصروف ضريبة الدخل	(6,000,000)
أرباح الفترة	12,000,000

قائمة المركز المالي كما في 31/12/2009 (سعر إقفال)

اليورو	البيان (1 دولار = 2 يورو)
2,000,000	رأس المال (1 دولار = 1 يورو)
12,000,000	الأرباح المحتجزة
6,000,000	فروقات أسعار صرف (فرق حسابي)
20,000,000	مجموع حقوق الملكية
8,000,000	حسابات الموردين
28,000,000	مجموع حقوق الملكية والالتزامات
16,000,000	أراضي مشتراة في 31/12/2009
8,000,000	مخزون
4,000,000	حسابات الزبائن
28,000,000	مجموع الأصول

- الإشارة إلى العملة الوظيفية، وفي حالة المجموعة فإن العملة الوظيفية هي العملة الوظيفية للشركة الأم.
- يجب أن تفصح المنشأة عن:

- مبلغ فروق أسعار الصرف والمعترف بها كربح أو الخسارة عن الفترة.
- وصافي فروق أسعار الصرف والتي تم تبويبها كعنصر مستقل من حقوق الملكية، والتسوية التي تمت على مبلغ فروق أسعار الصرف في بداية ونهاية الفترة.

- عندما تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية يجب الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.
- عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية سواء في المنشأة التي تعرض قوائمها المالية أو في عملية أجنبية هامة ، فإنه يجب الإفصاح عن ذلك كما يجب الإفصاح عن سبب التغيير في العملة الوظيفية.

- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية بعملة تختلف عن العملة الوظيفية الخاصة بها،
- فإنه يجب عليها أن توضح أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية فقط إذا ما كانت تلتزم بجميع شروط هذه المعايير وتفسيراتها بما في ذلك طريقة الترجمة.