

معيّار المحاسبة المصري رقم (13) المعدل 2015

أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

المحتويات

الفقرات

٢-١	هدف المعيار
٧-٣	نطاق المعيار
١٦-٨	تعريفات
١٦-٩	شرح تفصيلي لبعض التعريفات
١٤-٩	عملة التعامل
١٥	صافي الاستثمار في نشاط أجنبي
١٦	البند ذات الطبيعة النقدية
١٩-١٧	ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار
٣٧-٢٠	استخدام عملة التعامل في إثبات المعاملات التي تتم بعملة أجنبية
٢٢-٢٠	الاعتراف الأولى
٢٦-٢٣	المعالجة في نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة
٣٤-٢٧	الاعتراف بفروق العملة
٣٧-٣٥	تغيير عملة التعامل
٤٩-٣٨	استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل
٤٣-٣٨	الترجمة إلى عملة العرض
٤٧-٤٤	ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبي
٤٩-٤٨	التخلص الكلي أو الجزئي من نشاط أجنبي
٥٠	الآثار الضريبية لكافة فروق العملة
٥٧-٥١	الإفصاح

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) المعدل ٢٠١٥ آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين - الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية و الثانية أن يكون لديها نشاط أجنبى ، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية للمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار) الصرف الذى يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار فى:

- (أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".
- و(ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.
- و(ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.

٤- يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالي استبعدت هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (هذا المعيار). ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثال ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية المتضمنة فى عقود أخرى). بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض.

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية.

٦- يطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية لمنشأة بعملة أجنبية ويحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لى توصف القوائم المالية الناتجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية. وفى حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يفى بهذه المتطلبات ، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

تعريفات

- ٨- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
- سعر الإقفال:** هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية.
- فرق العملة:** هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
- سعر الصرف:** هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.
- القيمة العادلة:** هى السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.
- العملة الأجنبية:** هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.
- النشاط الأجنبى:** هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع - للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية - وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.
- عملة التعامل (عملة القيد):** هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.
- المجموعة:** هى شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.
- البند ذات الطبيعة النقدية:** هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تُحصل أو تُدفع بوحدة ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.
- صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى:** هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافى أصول ذلك النشاط الأجنبى.
- عملة العرض:** هى العملة التى تعرض بها منشأة قوائمها المالية.
- سعر الصرف اللحظى السائد:** هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.

شرح تفصيلى لبعض التعريفات

عملة التعامل

- ٩- تعرف البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل بها المنشأة عادةً بأنها البيئة التى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية فى اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها:
- (أ) العملة:

(١) التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و(٢) الرسمية للدولة التى تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

(ب) العملة التى تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

- ١٠- وقد تقدّم العوامل التالية أيضاً دليلاً على عملة التعامل للمنشأة:
- (أ) العملة التي تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).
- (ب) العملة التي يتم بها عادةً الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

- ١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبي وما إذا كانت هي نفس عملة التعامل للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التي تعرض قوائمها المالية المنشأة التي تملك نشاط أجنبي في صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك) :

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبي تمارس كامتداد للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية. وعلى سبيل المثال - تكون أنشطة النشاط الأجنبي امتداداً للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التي تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة المبيعات إليها. وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبي على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية - على سبيل المثال - عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبدته للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسي بعملة المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التي تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبي.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبي تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التي تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبي كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التي تعرض قوائمها المالية.

- ١٢- عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهني في تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة لآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وكجزء من هذا المنهج فإن الإدارة تعطي الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة في الفقرة "٩" قبل أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات الواردة في الفقرات "١٠" و "١١" التي وضعت لتقدم دليلاً إضافياً مؤيداً لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

- ١٣- تعكس عملة التعامل لمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها. وبناء على ذلك فبمجرد أن تُحدّد عملة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير في هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

صافى الاستثمار فى نشاط أجنبى

١٥- قد يكون لدى المنشأة بنداً ذا طبيعة نقدية مستحقاً على أو إلى نشاط أجنبى. فالبند الذى لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور يعد جزءاً من صافى استثمار المنشأة فى ذلك النشاط الأجنبى ، ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات "٣٢" و "٣٣". وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض، ولكنها لا تتضمن أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥- إن المنشأة التى لديها بنوداً ذات طبيعة نقدية مستحقة السداد من أو إلى نشاط أجنبى كما هى معرفة فى الفقرة "١٥" أعلاه، قد تكون أى شركة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتين تابعتين (أ) ، (ب) . وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطاً أجنبياً وقامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب) . فى هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) المستحق السداد من الشركة (ب) جزءاً من صافى استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ب) عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت الشركة التابعة (أ) هى فى حد ذاتها نشاط أجنبى.

البنود ذات الطبيعة النقدية

١٦- يتميز البند ذو الطبيعة النقدية بطابع أساسى هو الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن الأمثلة على ذلك: العملاء ، سلف العاملين و الاقراض المعترف بها كأصول وكذلك الموردون ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها نقداً والمخصصات المقرر تسويتها نقداً وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول - تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة - هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسى الذى يميز البند ذو الطبيعة غير النقدية هو غياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومثال ذلك: المبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدماً)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول الثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار

١٧- عند إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٩" إلى "١٤" سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كياناً بذاته ، أو كياناً له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم) ، أو نشاط أجنبى (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بآثار هذه الترجمة طبقاً لما ورد بالفقرات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التى تعرض قوائمها المالية عدداً من الكيانات المنفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت - سواء أكانت أعضاء فى مجموعة أو غير ذلك - استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضاً فروعاً. ومن الضرورى أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لكل كيان من الكيانات التى تدخل ضمن المنشأة التى تعرض قوائم مالية إلى العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية. ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لأى كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة المنفردة التى تعد قوائم مالية أو للمنشأة التى تعد قوائم مالية مستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضاً ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولى

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية هى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التى تنشأ عندما تقوم منشأة:

- (أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.
- أو (ب) باقتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.
- أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- **تثبت المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.**

٢٢- ويعد تاريخ المعاملة هو التاريخ الذى تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولأسباب عملية عادة ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة - فقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة. ومع ذلك فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة لا يكون ملائماً عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

٢٣ - فى نهاية كل فترة مالية:

- (أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.
- و(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة (*).
- و(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد القيم العادلة.

٢٤ - تتحدد القيمة الدفترية لأى بند باستخدام معايير المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند. وبغض النظر عن تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة فعندما تكون تلك القيمة محددة بعملة أجنبية عندئذ يتم ترجمتها لعملة التعامل طبقاً لهذا المعيار.

٢٥ - تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر - فعلى سبيل المثال: تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة الاستردادية أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون". وبالمثل ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" تتحدد القيمة الدفترية لأصل - توجد مؤشرات على اضمحلاله - على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) التكلفة أو القيمة الدفترية - حسبما يكون أيهما مناسباً - مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تم قياسه على أساس التكلفة التاريخية)

و (ب) صافى القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد - حسبما يكون أيهما مناسباً - مترجماً بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذى حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦ - عندما تتوافر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذى كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس. وإذا كان سعر الصرف الذى يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر لفترة مؤقتة عندئذ يكون سعر الصرف المستخدم هو أول سعر تالى يمكن إجراء ذلك التبادل على أساسه.

* إن استخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة فى ترجمة البنود بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية يعنى ترجمة المعاملات التى نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة فى تاريخ إجراء تلك المعاملات ومن ثم لا ينشأ فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأة لا تقوم بإعادة ترجمتها فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاعتراف الأولى بها.

الاعتراف بفروق العملة

٢٧- كما هو مشار إليه فى الفقرة "أ" والفقرة "هـ" من هذا المعيار - يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية للبنود المثبتة بعملة أجنبية. ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التى يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولى بفروق العملة المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية - عندما تقى تلك البنود بالشروط المؤهلة لها كأدوات تغطية فى معاملة تغطية تدفق نقدى - ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وذلك إلى الحد الذى تكون فيه معاملة التغطية فعالة.

٢٨- **تعترف المنشأة بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية أو عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية - باستخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى ترجمتها عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة - وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق فيما عدا تلك المبينة فى الفقرة "٣٢".**

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة. وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة - أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وعلى العكس من ذلك - فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٣١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى من المنشأة أن تعترف ببعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة ٢٣(ج) من هذا المعيار - أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) - تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعاد تقييمه وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذى يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يودى إلى فرق عملة يعترف به أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢- يتم الاعتراف بفروق العملة - الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافى استثمار المنشأة (التي تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى (راجع الفقرة "١٥" من هذا المعيار) - وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال. وفى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) فيتم الاعتراف الأولى بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافى الاستثمار طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم "٤٨".

٣٣- عندما يشكل بنداً ذو طبيعة نقدية جزءاً من صافى استثمار المنشأة - التى تعرض قوائم مالية - فى نشاط أجنبى ويكون هذا البند بذات عملة تعامل المنشأة التى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبى ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وفقاً للفقرة "٢٨". أما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبى فينشأ عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤- عندما تمسك منشأة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها - عندئذ تقوم المنشأة فى التاريخ الذى تعد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقاً لل فقرات من "٢٠" إلى "٢٦". وينتج عن تلك الترجمة نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية. فعلى سبيل المثال - يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقبال بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعتراف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٥- عندما يحدث تغيير فى عملة التعامل لمنشأة - فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٦- كما هو موضح بالفقرة "١٣" فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة. وبالتالي فبمجرد تحديد عملة للتعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير فى تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وعلى سبيل المثال فقد يؤدي التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك المنشأة.

٣٧- يتم المحاسبة عن أثر التغيير فى عملة التعامل بشكل مستقبلى - وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير. وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها. وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبى والتي سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرتين "٣٢" و"٣٩(ج)" فلا يعاد تبويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨- يمكن لأى منشأة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشأة فإنها تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها. وعلى سبيل المثال: عندما تحتوى مجموعة على منشآت منفردة ذات عملات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى لكل منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٣٩- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالى.

و(ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات.

و(ج) يتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

٤٠- لأسباب عملية - عادةً ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة ، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

٤١- تنشأ فروق الترجمة المشار إليها فى الفقرة "٣٩ (ج)" من:

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافى الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له. ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية. ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة.

- ٤٢ - يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة من عملة التعامل الخاصة بها - والتي تعد "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" - إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:-
- (أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى - إلا أنه
- (ب) عندما تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

٤٣ - ملغاة .

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

٤٤ - تنطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى - سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية - فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

٤٥ - تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة. ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل تعهداً بتحويل إحدى العملات إلى أخرى ويُعَرَضُ المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك يعترف بفرق العملة ذاك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية - أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة فى الفقرة "٣٢" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر ويراكم فى بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

٤٦- عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية فغالباً ما يقوم النشاط الأجنبى بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة. وعندما لا يتم ذلك فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة. وفى مثل هذه الحالة يتم ترجمة أصول والتزامات النشاط الأجنبى طبقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبى. ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة .

٤٧- يتعين معالجة أية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى كأصول والتزامات خاصة بالنشاط الأجنبى - وبالتالي يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرات "٣٩" و "٤٢".

التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى

٤٨- عند التخلص من نشاط أجنبى فإن مبلغ فروق العملة المتراكم المتعلق بذلك النشاط الأجنبى - والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية - يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").

٤٨أ- بالإضافة إلى التخلص من حصة المنشأة فى نشاط أجنبى بالكامل تعالج الحالات التالية كعمليات التخلص من نشاط أجنبى (استيعادات) حتى عندما تحتفظ المنشأة بحصة فى الشركة التى سبق لها أن كانت تابعة أو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة:

- (أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى.
- (ب) فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبى.
- (ج) فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبى.

٤٨ب- ملغاة.

٤٨ج- عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى فينبغى على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى. وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٤٨- يعنى بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى أى تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى باستثناء التخفيضات الواردة فى الفقرة ٤٨ أ والتي يتم المحاسبة عنها كعمليات التخلص (استبعادات).

٤٩- قد تتخلص المنشأة كلياً أو جزئياً من حصتها فى نشاط أجنبى من خلال بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط. إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفاً جزئياً. وبالتالي فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة - المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر - إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لكافة فروق العملة

٥٠- قد تنترب آثار ضريبية عن مكاسب وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبى) إلى عملة مختلفة. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١- تنطبق الإشارات إلى "عملة التعامل" الواردة فى الفقرة "٥٣" والفقرات من "٥٥" إلى "٥٧" - فى حالة المجموعة - على عملة التعامل للشركة الأم.

٥٢- على المنشأة أن تفصح عما يلى:

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦).

و (ب) صافى فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

٥٣- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو لنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل.

٥٥- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة المبينة فى الفقرات "٣٩" و "٤٢".

٥٦- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها دون أن تفى بمتطلبات الفقرة "٥٥". فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى - أو قد تقوم منشأة أخرى - لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد حاد التضخم" - بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كافة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفال. ولا تعد هذه التحويلات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفى هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة فى الفقرة "٥٧" واجبة.

٥٧- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملية تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات الفقرة "٥٥" فعليها أن:

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و(ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و(ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية.