

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معييار المحاسبة للقطاع العام 4

"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

وزارة المالية
Ministry of Finance



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معييار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

السجل التاريخي لمعييار المحاسبة للقطاع العام

صدر معييار المحاسبة للقطاع العام 4، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في 2022م.

منذ ذلك الحين، عُدل معييار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معييار المحاسبة للقطاع العام 43، عقود الإيجار (2023)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
 إصدار 2023م

4

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Effects of changes in foreign exchange rates] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [January2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Effects of changes in foreign exchange rates] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p> <p>English language text of [Effects of changes in foreign exchange rates] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Arabic text of [آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p> <p>Original title: [Effects of changes in foreign exchange rates:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p> <p>“International Federation of Accountants”, “International Public Sector Accounting Standards Board”, “International Public Sector Accounting Standards”, “Recommended Practice Guidelines”, “IFAC”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG” and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).</p>	<p>إن هذا المعيار [آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [يناير 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأُعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية] وأُجريت الترجمة وفقاً لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين".</p> <p>النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.</p> <p>النص الإنجليزي لـ [Effects of changes in foreign exchange rates] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>النص العربي لـ [آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p> <p>العنوان الأصلي: [IPSAS Effects of changes in foreign exchange rates].</p> <p>ردمك 978-1-60815-491-3</p> <p>إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"IPSAS" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.</p>

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 4

الفقرة المُعدلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُُدلت بموجبه
17	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
71و	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
 معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
 إصدار 2023م

4

الفهرس

الفقرة	الموضوع
	تقديم
2-1	الهدف
9-3	النطاق
19-10	تعريفات
16-11	العملة الوظيفية
17	البنود النقدية
19-18	صافي الاستثمار في عملية أجنبية
22-20	ملخص المدخل الذي يتطلبه هذا المعيار
42-23	التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية
26-23	الإثبات الأولي
30-27	التقرير في تواريخ القوائم المالية اللائقة
39-31	إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية
42-40	التغير في العملة الوظيفية
58-43	استخدام عملة للعرض بخلاف العملة الوظيفية
49-43	الترجمة إلى عملة العرض
56-50	ترجمة العملية الأجنبية
58-57	الاستبعاد الكامل أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية
59	الآثار الضريبية لفروق تحويل العملات الأجنبية
66-60	الإفصاح
70-67	أحكام انتقالية
68-67	تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة
70-69	أحكام انتقالية لجميع الجهات
72-71	تاريخ السريان
73	سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 (2006)
	الدراسة المرفقة بالمعيار

5

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" في الفقرات 1-73. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 4 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 4 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 4 (طبعة 2022)، وأُقييَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

الهدف

1. قد تُنفذ الجهة أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لديها عمليات أجنبية. بالإضافة إلى ذلك، قد تعرض الجهة قوائمها المالية بعملة أجنبية. وهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للجهة، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.
2. المسائل الرئيسية هي (أ) أي سعر (أسعار) صرف يجب استخدامه، و(ب) كيف يتم التقرير عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

النطاق

3. يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار:
 - أ. في المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملة أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة والأرصدة التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*؛ و
 - ب. في ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي تُضمن في القوائم المالية للجهة عن طريق التوحيد أو بطريقة حقوق الملكية؛ و
 - ج. في ترجمة الأداء المالي للجهة ومركزها المالي إلى عملة العرض.
4. ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تُستثنى هذه الأدوات المشتقة من نطاق هذا المعيار. وبالرغم من ذلك، فإن تلك المشتقات بالعملة الأجنبية التي لا تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية المدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم جهة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.
5. لا ينطبق هذا المعيار على محاسبة التحوط للبنود بالعملات الأجنبية، بما في ذلك التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 على محاسبة التحوط.
6. [حذفت].
7. [حذفت].
8. ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للجهة بعملة أجنبية، ويحدد المتطلبات التي يجب الوفاء بها ليتسنى وصف القوائم المالية الناتجة بأنها ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام. كما يحدد هذا المعيار المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بترجمة المعلومات المالية إلى عملة أجنبية التي لا تستوفي هذه المتطلبات.
9. لا ينطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية، أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية*).

7

69 تعريفات

10. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:
- سعر الإقفال هو سعر الصرف الفوري في تاريخ القوائم المالية.
- فرق تحويل العملات الأجنبية هو الفرق الناتج من ترجمة عدد معيّن من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
- سعر الصرف هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين.
- العملة الأجنبية هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للجهة.
- عملية أجنبية هي جهة مُسيطر عليها، أو جهة زميلة، أو ترتيب مشترك، أو فرع للجهة المُعدة للقوائم المالية، ويكون مقر أنشطتها أو تسييرها في دولة أو بعملة بخلاف دولة أو عملة الجهة المُعدة للقوائم المالية.
- العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها الجهة.
- البنود النقدية هي وحدات العملة المحتفظ بها لدى الجهة والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو سدادها بعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.
- صافي الاستثمار في عملية أجنبية هو مبلغ حصة الجهة المُعدة للقوائم المالية في صافي أصول / حقوق الملكية تلك العملية.
- عملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية.
- سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.
- وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

العملة الوظيفية

11. إن البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها الجهة تكون - عادة - هي تلك التي تولد فيها النقد وتنفقه بشكل رئيس. وتأخذ الجهة العوامل التالية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:
- أ. العملة:
- (1) التي تُجمع بها الإيرادات، مثل الضرائب، والمنح، والغرامات؛ و
 - (2) التي تؤثر بشكل رئيس في أسعار مبيعات السلع والخدمات (وسوف تكون - غالباً - هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار مبيعات سلعها وخدماتها)؛ و
 - (3) للدولة الذي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها - بشكل رئيس - أسعار مبيعات سلعها وخدماتها.
- ب. العملة التي تؤثر - بشكل رئيس - على تكاليف العمالة، والمواد، والتكاليف الأخرى لتقديم السلع والخدمات (وسوف تكون - غالباً - هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية هذه التكاليف).

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

12. قد تُقدّم العوامل التالية – أيضًا – دليلًا على العملة الوظيفية للجهة:
- أ. العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).
- ب. العملة التي – عادةً – يتم بها حفظ المتحصلات من الأنشطة التشغيلية.
13. تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفسها لتلك الجهة المُعدة للقوائم المالية (الجهة المُعدة للقوائم المالية، في هذا السياق، هي الجهة التي تكون لديها عملية أجنبية كجهة مُسيطر عليها، أو فرع، أو جهة زميلة، أو ترتيب مشترك):
- أ. ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للجهة المُعدة للقوائم المالية، بدلًا من أن يتم تنفيذها بدرجة جوهرية من الاستقلالية. مثال على الحالة الأولى هو عندما يكون لدى وزارة دفاع عدد من القواعد الخارجية التي تنفذ أنشطة بالنيابة عن حكومة وطنية. يمكن أن تنفذ قواعد الدفاع أنشطتها بشكل جوهري بالعملية الوظيفية للجهة المُعدة للقوائم المالية. على سبيل المثال، قد يسدّد للعسكريين بالعملية الوظيفية ويقبضون فقط علاوة ضئيلة بعملة محلية. يمكن الحصول على مشتريات موارد ومعدات إلى حد كبير بواسطة الجهة المُعدة للقوائم المالية، مع الحفاظ على المشتريات بالعملية المحلية عند حدها الأدنى. كمثال آخر وجود حرم جامعي في خارج الدولة لجامعة حكومية تعمل في ظل إدارة وتوجيه الحرم الجامعي المحلي. من ناحية أخرى، يمكن لعملية أجنبية تتمتع بدرجة مهمة من الاستقلالية أن تجمع النقد والبند النقدية الأخرى، وتتكدّب مصروفات، وتولد إيرادات وقد ترتب قروض، وكل هذا يتم بشكل جوهري بعملتها المحلية. تتضمن بعض الأمثلة على العمليات الأجنبية المملوكة للحكومة والتي قد تعمل بشكل مستقل عن الجهات الحكومية الأخرى مكاتب السياحة، وشركات التنقيب عن النفط، والمجالس التجارية، والمحطات الإذاعية. يمكن تأسيس مثل هذه الجهات على أنها جهات قطاع عام تجارية.
- ب. ما إذا كانت المعاملات مع الجهة المُعدة للقوائم المالية 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 للجهة المُعدة للقوائم المالية وكانت متاحة للتحويل إليها بسهولة.
- د. ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة واجبات الدين القائمة والمتوقعة بصفة عادية بدون أن تقدم لها أموال من قبل الجهة المُعدة للقوائم المالية.
14. عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مُختلفة وتكون العملة الوظيفية غير واضحة، تستخدم الإدارة حكمها لتحديد العملة الوظيفية التي تعبر بموثوقية أكثر عن الآثار الاقتصادية للمعاملات، والأحداث، والأوضاع. كجزء من هذا المدخل، فإن الإدارة تعطي أولوية للمؤشرات الأساسية في الفقرة 11 قبل الأخذ في الحسبان مؤشرات الفقرتين 12 و13، والمصممة لتوفير دليل إضافي مؤيد لتحديد العملة الوظيفية للجهة.
15. تعكس العملة الوظيفية للجهة المعاملات والأحداث والأوضاع المتعلقة بها. وبناءً عليه، وبمجرد تحديدها، فإن العملة الوظيفية لا يتم تغييرها ما لم يكن هناك تغير في تلك

¹ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

المعاملات والأحداث والأوضاع.

16. إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تـضـمـ جامـح، فإنه يتم إعادة عرض القوائم المالية للجهة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، *التقرير المالي في الاقتصادات ذات التـضـمـ الجامـح*. ولا يمكن للجهة تجنب إعادة العرض وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، على سبيل المثال، تبني عملة كعملة وظيفية غير العملة الوظيفية المحددة وفقاً لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية للجهة المسيطرة).

البنود النقدية

17. الخاصة الأساسية للبنود النقدي هي الحق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة: الواجبات المترتبة على السياسة الاجتماعية ومنافع الموظفين الأخرى التي يتم سدادها نقدًا؛ والمخصصات التي يتم تسويتها نقدًا؛ والتزامات عقود الإيجار؛ وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات المماثلة التي يتم إثباتها على أنها التزام. من ناحية أخرى، فإن الخاصة الأساسية للبنود غير النقدي هي غياب الحق في استلام (أو واجب بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة: المبالغ المدفوعة مقدمًا مقابل السلع والخدمات؛ والشهرة؛ والأصول غير الملموسة؛ والمخزون؛ والعقارات، والآلات، والمعدات؛ وأصول حق الاستخدام؛ والمخصصات التي سيتم تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

18. قد يكون لدى الجهة بند نقدي كذمة مدينة على عملية أجنبية أو ذمة دائنة لصالحها. ويعتبر البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ولا يحتمل أن يتم تسويته في المستقبل القريب، في جوهره، جزءًا من صافي استثمار الجهة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقًا للفقرتين 37 و38. وقد تتضمن مثل هذه البنود النقدية ذمما مدينة طويلة الأجل أو قروضا طويلة الأجل. وهي لا تتضمن الذمم المدينة التجارية أو الذمم الدائنة التجارية.

19. قد تكون الجهة التي لديها بند نقدي على عملية أجنبية أو ذمة دائنة لصالحها أجنبية مبينة في الفقرة 18 أية جهة مُسيطر عليها من قبل الجهة الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، جهة لديها جهتين خاضعتين للسيطرة، (أ) و(ب). الجهة المُسيطر عليها (ب) هي عملية أجنبية. وتمنح الجهة المُسيطر عليها (أ) قرضًا إلى الجهة المسيطر عليها (ب). قرض الجهة المسيطر عليها (أ) المدينة به الجهة المسيطر عليها (ب) جزءًا من صافي استثمار الجهة المسيطر عليها (أ) في الجهة المسيطر عليها (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ولا يحتمل أن تحدث التسوية في المستقبل المنظور. ويكون هذا صحيحًا أيضًا إن كانت الجهة المسيطر عليها (أ) هي نفسها عملية أجنبية.

ملخص المدخل الذي يتطلبه هذا المعيار

20. عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل جهة - سواء كانت جهة قائمة بذاتها، أو جهة ذات عمليات أجنبية (مثل الجهة المسيطرة) أو عملية أجنبية (مثل الجهة المسيطر عليها أو الفرع) - عملتها الوظيفية وفقًا للفقرات 11-16. تترجم الجهة بنود العملة الأجنبية إلى عملتها الوظيفية، وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقًا للفقرات 23-42 و59.

21. تتكون العديد من الجهات المُعدة للقوائم المالية من عدد من الجهات الفردية (على سبيل المثال، تتألف جهة اقتصادية من جهة مسيطرة وواحدة أو أكثر من الجهات المسيطر عليها). قد يكون لدى أنواع عديدة من الجهات، سواء كانت أعضاء في جهة اقتصادية أو غير ذلك، استثمارات في جهات زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد يكون لها أيضًا فروع. من الضروري أن تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لكل جهة منفردة تتضمنها الجهة المُعدة للقوائم المالية إلى العملة التي تعرض بها الجهة المُعدة للقوائم المالية قوائمها المالية. يسمح هذا المعيار

بأن تكون عملة العرض لجهة مُعدة للقوائم المالية أي عملة (أو عملات). تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لأي جهة منفردة تتضمنها الجهة المعدة للقوائم المالية تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقاً للفقرات 43-59.

22. يسمح هذا المعيار أيضاً للجهة القائمة بذاتها التي تُعد قوائم مالية أو الجهة التي تُعد قوائم مالية منفصلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، بأن تعرض قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). إذا كانت عملة العرض للجهة تختلف عن عملتها الوظيفية، تتم ترجمة أداءها المالي ومركزها المالي أيضاً إلى عملة العرض وفقاً للفقرات 43-59.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولي

23. المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مقومة أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عندما تقوم الجهة بـ:

- أ. شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مقوم بعملة أجنبية؛ أو
- ب. اقتراض أو إقراض أموال حين تكون المبالغ المدينة أو الدائنة مقومة بعملة أجنبية؛ أو
- ج. خلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تكبد أو تسوية التزامات، مقومة بعملة أجنبية.

24. يجب أن تُسجل المعاملة بعملة أجنبية، عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية، من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.

25. تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام. لأسباب عملية، فإنه غالباً ما يُستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات التي تتم بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. مع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة غير مناسب، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل جوهري.

26. يمكن أن يكون للتغيرات في سعر الصرف أثر على النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 2 عرض فروق تحويل العملات الأجنبية هذه. وبالرغم من أن هذه التغيرات ليست تدفقات نقدية، فإنه يتم التقرير عن أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد أو المعادلات للنقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية وذلك لمطابقة النقد ومعادلات النقد في بداية ونهاية الفترة. وتعرض هذه المبالغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، وتتضمن الفروقات، إن وجدت، إذا كانت هذه التدفقات النقدية قد تم التقرير عنها بأسعار الصرف في نهاية الفترة.

التقرير في تواريخ القوائم المالية اللاحقة

27. في كل تاريخ قوائم مالية:

- أ. يجب ترجمة البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛ و
- ب. يجب ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛ و

ج. يجب ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد القيمة العادلة.

28. تُحدد القيمة الدفترية للبند بالتوافق مع معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات، والآلات، والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات، والآلات، والمعدات*. وسواءً كان يتم تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإنه إذا كان يتم تحديد المبلغ بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمته عندئذ إلى العملة الوظيفية وفقاً لهذا المعيار.

29. يتم تحديد القيمة الدفترية لبعض البنود من خلال مقارنة قيمتين أو أكثر. على سبيل المثال، تكون القيمة الدفترية للمخزون المحتفظ به للبيع هي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*. بالمثل، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، فإن القيمة الدفترية لأصل غير مولد للنقد والذي يوجد مؤشّر على هبوط في قيمته هي القيمة الدفترية قبل الأخذ في الحسبان الخسائر المحتملة للهبوط في القيمة أو مبلغ الخدمة الممكن استرداده أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، فإنه يتم تحديد القيمة الدفترية بمقارنة:

أ. التكلفة أو القيمة الدفترية، بحسب ما هو مناسباً، مترجمة بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه بالتكلفة التاريخية)؛ و

ب. صافي القيمة القابلة للتحقق أو مبلغ الخدمة الممكن استرداده، بحسب ما هو مناسباً، مترجمة بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال، سعر الإقفال في تاريخ القوائم المالية).

قد يكون أثر هذه المقارنة هو أن يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة بالعملة الوظيفية، ولكن لا يتم إثباتها بالعملة الأجنبية، والعكس صحيح.

30. عندما تتوفر عدة أسعار صرف، يكون السعر المُستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تعبر عنها المعاملة أو الرصيد إذا كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت في تاريخ القياس. وإذا كانت إمكانية التبادل بين عمليتين مُفتقدة مؤقتاً، يكون السعر المُستخدم هو أول سعر لاحق يمكن أن يتم به التبادل.

إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية

31. كما ورد في الفقرة 5، لا يتناول هذا المعيار المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية. يمكن إيجاد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة عن التحوط، بما في ذلك الضوابط التي تحكم متى يتم استخدام المحاسبة عن التحوط، في معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

32. يجب إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن (أ) تسوية البنود النقدية، أو (ب) عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، وذلك في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما يرد بيانه في الفقرة 37.

33. عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، ينتج فرق تحويل العملات الأجنبية. عندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم إثبات كل فروق تحويل العملات الأجنبية في تلك الفترة. مع ذلك، عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإنه يتم تحديد فرق تحويل العملات الأجنبية الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.
34. يرد في الفقرة 26 وصف لمعالجة تغيرات سعر الصرف بالعملة الأجنبية في قائمة التدفق النقدي.
35. عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية، فإنه يجب إثبات أي مكوّن نتيجة تغير سعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة بشكل مباشر في صافي الأصول / حقوق الملكية. بعكس ذلك، فإنه عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من بند غير نقدي في الفائض أو العجز، فإنه يجب إثبات أي مكوّن نتيجة تغير سعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة في الفائض أو العجز.
36. تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إثبات بعض المكاسب والخسائر مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقييم العقارات، والآلات، والمعدات ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية. عند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة 27(ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقييم باستخدام السعر في التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيمة، مما ينتج عنه فرق تحويل العملات الأجنبية والذي يتم إثباته أيضاً ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.
37. يجب إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءاً من صافي استثمار الجهة المُعدة للقوائم المالية في عملية أجنبية (أنظر الفقرة 18) ضمن الفائض أو العجز في القوائم المالية المنفصلة للجهة المُعدة للقوائم المالية أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والجهة المُعدة للقوائم المالية (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية جهة مُسيطر عليها)، يجب إثبات مثل فروق التحويل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية، وإثباتها في الفائض أو العجز عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة 57.
38. عندما يشكّل البند النقدي جزءاً من صافي استثمار جهة مُعدة للقوائم المالية في عملية أجنبية ويكون مقومًا بالعملة الوظيفية للجهة المُعدة للقوائم المالية، فإنه ينشأ فرق تحويل العملات الأجنبية في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة 32. إذا كان مثل هذا البند مقومًا بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية، فإن فرق صرف العملة الأجنبية ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للجهة المُعدة للقوائم المالية وفقاً للفقرة 32. إذا كان مثل هذا البند قد تم تقويمه بعملة بخلاف العملة الوظيفية سواء من جهة مُعدة للقوائم المالية أو العملية الأجنبية، فإنه ينشأ فرق صرف العملة الأجنبية في كل من القوائم المالية المنفصلة للجهة

المُعدة للقوائم المالية والقوائم المالية الفردية للعملية الأجنبية وفقاً للفقرة 32. وتتم إعادة تصنيف فروق تحويل العملات الأجنبية هذه ضمن مكوّن منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية في القوائم المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والجهة المُعدة للقوائم المالية (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

39. عندما تحتفظ الجهة بدفاترها بعملة بخلاف عملتها الوظيفية، فإنه في الوقت الذي تُعد فيه الجهة قوائمها المالية تتم ترجمة جميع القيم إلى العملة الوظيفية وفقاً للفقرات 23-30. هذا ينتج نفس القيم بالعملة الوظيفية كما كان سيحدث لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، تتم ترجمة 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 نتج عنها إثباتها.

التغير في العملة الوظيفية

40. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للجهة، فإنه يجب على الجهة تطبيق إجراءات الترجمة التي تنطبق على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

41. كما ورد في الفقرة 15، تعكس العملة الوظيفية للجهة المعاملات، والأحداث، والأوضاع المتعلقة بالجهة. بناءً عليه، بمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات، والأحداث، والأوضاع. على سبيل المثال، قد يؤدي تغيير في العملة التي تؤثر بشكل رئيس على أسعار مبيعات أو على تقديم السلع والخدمات إلى تغيير في العملة الوظيفية للجهة.

42. تتم المحاسبة عن أثر التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. بعبارة أخرى، تترجم الجهة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتعالج القيم الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يُعاد إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية التي تنشأ عن ترجمة عملية أجنبية تم تصنيفها سابقاً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرتين 37 و44(ج) في حساب الفائض أو العجز حتى يتم استبعاد العملية.

استخدام عملة للعرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة إلى عملة العرض

43. يمكن أن تعرض الجهة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للجهة، فإنها تترجم أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تضم جهة اقتصادية، مثل منظمات دولية، تحتوي على جهات فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن الأداء المالي والمركز المالي لكل جهة بعملة مشتركة، بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة. بالنسبة للحكومات الوطنية أو حكومات المناطق²/ الولايات، تحدد عملة العرض عادةً من قبل وزارة المالية (أو سلطة مماثلة)، أو يتم

² إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

تحديدها في التشريع.

44. يجب ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة التي عملتها الوظيفية ليست عملة اقتصاد ذي تضحام جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:
- أ. يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة مركز مالي معروضة (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛ و
- ب. يجب ترجمة الإيرادات والمصروفات لكل قائمة أداء مالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و
- ج. يجب إثبات جميع فروق تحويل العملات الأجنبية الناتجة كمكوّن منفصل ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.
45. عند ترجمة التدفقات النقدية، أي المتحصلات والمدفوعات النقدية، لعملية أجنبية بقصد تضمينها في قائمة التدفق النقدي للعملية، يتعين على الجهة المُعدة للقوائم المالية أن تلتزم بالإجراءات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2. يقضي معيار المحاسبة للقطاع العام 2 بأن تتم ترجمة التدفقات النقدية لجهة مسيطر عليها ينطبق عليها تعريف العملية الأجنبية بأسعار الصرف بين عملة العرض والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية. كما يوضح المعيار 2 كيفية عرض المكاسب والخسائر غير المدققة الناشئة عن التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية على النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية.
46. لأسباب عملية، يستخدم غالبًا السعر الذي يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال متوسط سعر الفترة، غالبًا ما يستخدم لترجمة بنود الإيرادات والمصروفات. مع ذلك، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل جوهري، يكون من غير المناسب استخدام متوسط السعر للفترة.
47. تنتج فروق تحويل العملات الأجنبية المشار إليها في الفقرة 44(ج) من:
- أ. ترجمة الإيرادات والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال، وتنتج فروق تحويل العملات الأجنبية هذه على حد سواء من بنود الإيرادات والمصروفات المثبتة في الفائض أو العجز، ومن تلك المثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
- ب. ترجمة رصيد صافي الأصول/ حقوق الملكية الافتتاحي بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.
- ولا يتم إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية هذه في الفائض أو العجز لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر مباشر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وعندما تكون فروق تحويل العملات الأجنبية تتعلق بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، يتم تخصيص فروق تحويل العملات الأجنبية المجمعة الناشئة عن الترجمة والتي تنسب إلى حصص الأقلية، ويتم إثباتها على أنها جزء من، الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة.
48. يجب ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضحام جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:

- أ. يجب ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول، والالتزامات، وبنود صافي الأصول/ حقوق الملكية، والإيراد والمصروفات، بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي، باستثناء
- ب. عندما تتم ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح، تكون مبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها علي أنها مبالغ للسنة المالية 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).
49. عندما تكون العملة الوظيفية للجهة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب على الجهة إعادة عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10 قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة 48، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (أنظر الفقرة 48(ب)). وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولم تعد الجهة تعيد عرض قوائمها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، فإنه يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها إلى مستوى السعر في التاريخ الذي توقفت فيه الجهة عن إعادة عرض قوائمها المالية على أنها التكاليف التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.
- ترجمة العملية الأجنبية**
50. تنطبق الفقرات 51-56، بالإضافة إلى الفقرات 43-49، عندما تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض، بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للجهة المُعدة للقوائم المالية من خلال التوحيد، أو طريقة حقوق الملكية.
51. تتبع إجراءات التوحيد العادية عند تضمين الأداء المالي والمركز المالي لعملية أجنبية في تلك الخاصة بالجهة المُعدة للقوائم المالية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات البينية داخل جهة اقتصادية (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*).
52. مع ذلك، لا يمكن إلغاء الأصل أو (الالتزام) النقدي الناتج عن معاملات تبادلية داخل الجهة الاقتصادية، سواءً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الالتزام (الأصل) المقابل له داخل الجهة الاقتصادية دون عرض نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. ويعود ذلك إلى أن البند النقدي (أ) يمثل التزاماً لتحويل العملة إلى عملة أخرى، و (ب) يعرض الجهة المُعدة للقوائم المالية لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. بناءً عليه، يستمر إثبات فرق تحويل العملات الأجنبية هذا في الفائض أو العجز في القوائم المالية الموحدة للجهة المُعدة للقوائم المالية، وإذا نشأ من ظروف يرد وصفها في الفقرة 37، يتم تصنيفه ضمن صافي الأصول/ حقوق ملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية.
53. عندما تكون القوائم المالية للعملية الأجنبية في تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للجهة المُعدة للقوائم المالية، فإن العملية الأجنبية تُعد غالباً قوائم إضافية اعتباراً من نفس تاريخ القوائم المالية للجهة المُعدة للقوائم المالية. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 35 متطلبات عندما تكون فترة القوائم المالية للجهة المسيطرة مختلفة عن فترة القوائم المالية لجهة مسيطر عليها.
54. عندما يكون هناك اختلاف بين تاريخ القوائم المالية للجهة المُعدة للقوائم المالية والعملية الأجنبية، تتم ترجمة الأصول والالتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ

القوائم المالية للعملية الأجنبية.

55. يتم إجراء التعديلات على التغييرات المهمة في أسعار الصرف حتى تاريخ القوائم المالية للجهة المُعدة للقوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35. ويستخدم نفس المدخل عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*.

56. يجب معالجة أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات في القيمة العادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات الناشئة عن استحواذ تلك العملية الأجنبية على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرتين 44 و48.

الاستبعاد الكامل أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

57. عند استبعاد عملية أجنبية، يجب إعادة تصنيف القيمة المتراكمة لفروق تحويل العملات الأجنبية المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والتي تم تجميعها ضمن مكوّن مستقل في صافي الأصول / حقوق الملكية من صافي الأصول / حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من استبعادها (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*).

57أ. بالإضافة إلى استبعاد حصة الجهة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن عمليات الاستبعاد الجزئي التالية على أنها عمليات استبعاد:

أ. عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على الجهة المُسيطر عليها والتي تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تحتفظ بحصة غير مسيطرة في الجهة التي كانت مسيطر عليها سابقاً بعد الاستبعاد الجزئي؛ و

ب. عندما تكون الحصة المبقاة، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في جهة زميلة تتضمن عملية أجنبية هي أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.

57ب. عند استبعاد جهة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، يتم تحويل المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتعلقة بتلك العملية الأجنبية التي نسبت إلى الحصص غير المسيطرة مباشرة إلى الفائض / العجز المتراكم.

57ج. عند الاستبعاد الجزئي لجهة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، تعيد الجهة نسبة الحصة التناسبية من المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتراكمة في فئة منفصلة من صافي الأصول / حقوق الملكية إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي استبعاد جزئي آخر لعملية أجنبية يجب على الجهة أن تحول إلى الفائض / العجز المتراكم فقط الحصة التناسبية من المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتراكمة في صافي الأصول / حقوق الملكية.

57د. إن الاستبعاد الجزئي لحصة الجهة في عملية أجنبية هو أي تخفيض في حصة ملكية الجهة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة 57أ والتي يتم المحاسبة عنها على أنها عمليات استبعاد.

58. يمكن للجهة أن تستبعد كلياً أو جزئياً حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع، أو التصفية، أو

رد رأس المال المساهم به، أو التخلي عن كامل أو جزء من تلك الجهة. ويعتبر دفع توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة جزءًا من استبعاد فقط عندما يشكل ردا للاستثمار، على سبيل المثال عندما يتم سداد توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة من الفائض الذي كان قائمًا قبل الاستحواذ. لا يشكل تخفيض القيمة الدفترية للعملية الأجنبية، إما بسبب خسائرها الخاصة أو بسبب هبوط في القيمة مثبت من قبل الجهة التي تحتفظ بالحصص، استبعادًا جزئيًا. بناءً عليه، لا يتم إثبات أي جزء من مكسب أو خسارة ترجمة العملات الأجنبية المؤجل / المؤجلة في الفائض أو العجز عند حدوث هذا التخفيض.

الآثار الضريبية لفروق تحويل العملات الأجنبية

59. بالنسبة للجهات المُعدة للقوائم المالية الخاضعة لضرائب الدخل، توجد في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول ضرائب الدخل إرشادات لمعالجة (أ) الآثار الضريبية المرتبطة بالمكاسب والخسائر من معاملات العملة الأجنبية، و(ب) فروق تحويل العملات الأجنبية عن ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة.

الإفصاح

60. في الفقرات 62 و64-66، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة الجهة الاقتصادية، على العملة الوظيفية للجهة المسيطرة.

61. يجب على الجهة أن تُفصح عن:

- أ. مبلغ فروق تحويل العملات الأجنبية المثبت في الفائض أو العجز، باستثناء تلك التي تنشأ عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 41؛ و
- ب. يتم إدراج صافي فروق تحويل العملات الأجنبية ضمن مكوّن منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروق تحويل العملات الأجنبية هذه في بداية ونهاية الفترة.

62. عندما تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية، يجب ذكر تلك الحقيقة، مع الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

63. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية لكل من الجهة المُعدة للقوائم المالية أو عملية أجنبية جوهرية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغير في العملة الوظيفية.

64. عندما تعرض جهة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف هذه القوائم بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام فقط إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات كل معيار ينطبق عليها، بما في ذلك طريقة الترجمة الواردة في الفقرتين 44 و48.

65. تعرض الجهة أحيانًا قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة غير عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 64. على سبيل المثال، قد تحول بنودًا مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو الجهة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح قد تحول القوائم المالية إلى عملة أخرى عن طريق ترجمة كافة البنود بأحدث سعر إغلاق. ولا تتفق هذه التحويلات مع معايير المحاسبة للقطاع العام وتكون الإفصاحات

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
إصدار 2023م

4

الواردة في الفقرة 66 مطلوبة.

66. عندما تعرض الجهة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن أي من عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية متطلبات الفقرة 64، فإنه يجب عليها أن:
- أ. تحدد بوضوح المعلومات كمعلومات تكميلية، لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
 - ب. تفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و
 - ج. تفصح عن العملة الوظيفية للجهة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

أحكام انتقالية

- تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة
67. [حذفت].
 68. [حذفت].
 69. [حذفت].
 70. [حذفت].

المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً

- 70أ. عند التطبيق الأولي، يجب على الجهة أن تطبق متطلبات الملحق أ إما:
- أ. بأثر رجعي من خلال تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء؛ أو
 - ب. بأثر مستقبلي على جميع الأصول والمصروفات والإيرادات ضمن نطاق الملحق أ المثبتة بشكل أولي في أو قبل:
- (1) بداية فترة القوائم المالية التي تطبق الجهة فيها الملحق أ لأول مرة؛ أو
- (2) بداية فترة قوائم مالية سابقة معروضة بوصفها معلومات مقارنة في القوائم المالية للفترة القوائم المالية التي تطبق الجهة فيها الملحق أ لأول مرة.
- 70ب. يجب على الجهة التي تطبق الفقرة 70أ(ب)، عند التطبيق الأولي، أن تطبق الملحق أ على الأصول والمصروفات والإيرادات المثبتة بشكل أولي في أو قبل بداية فترة القوائم المالية المشار إليها في الفقرة 70أ(ب)(1) أو الفقرة 70أ(ب)(2) التي أثبتت الجهة عنها أصول غير نقدية أو التزامات غير نقدية ناشئة عن عوض مستلم أو مدفوع مقدماً قبل ذلك التاريخ.

تاريخ السريان

71. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع على التطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- 71أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].
- 71ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

- 71ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].
- 71د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].
- 71هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].
- 71و. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار الصادر في 2023 الفقرة 17*. يجب على الجهة أن تطبق هذا التعديل على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. إذا طبقت الجهة التعديل على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في الوقت نفسه.
72. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.
- سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 (2006)
73. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

1. أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية
ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 4 ولكنها لا تُشكل جزءاً منه
المعاملات بعملة أجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً
في هذه الأمثلة التوضيحية، يعبر عن المبالغ بالعملة الأجنبية بـ (ع أ) (عملة أجنبية) وعن المبالغ بالعملة الوظيفية بـ (ر س) (ريال سعودي).
1. تهدف هذه الأمثلة إلى توضيحي كيف تحدد الجهة تاريخ المعاملة عندما تثبت أصلاً غير نقدي أو التزاماً غير نقدي ناشئاً من عوض مدفوع أو مستلم مقدماً بعملة أجنبية قبل أن تثبت الأصل أو المصروف أو الإيراد ذي العلاقة (أو جزء منه) بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام ذي الصلة.
<i>مثال 1 - دفعة مقدمة واحدة لشراء بند عقارات وآلات ومعدات واحد</i>
2. في 1 مارس 20X1، أبرمت الجهة أ عقداً مع مورد لشراء آلة لاستخدامها في أعمالها. وبموجب أحكام العقد، تدفع الجهة أ للمورد سعر شراء ثابت يبلغ 1,000 ع أ في 1 إبريل 20X1. في 15 إبريل 20X1، تستلم الجهة أ الآلة.
3. تثبت الجهة أ بشكل أولي أصلاً غير نقدي بترجمة 1,000 ع أ إلى عملتها الوظيفية بسعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في 1 إبريل 20X1. بتطبيق الفقرة 27(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، <i>آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية</i> ، لا تحدث الجهة أ المبلغ المترجم لذلك الأصل غير النقدي.
4. في 15 إبريل 20X1، تستلم الجهة أ الآلة. تلغي الجهة أ إثبات الأصل غير النقدي وتثبت الآلة على أنها عقارات وآلات ومعدات بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 17، <i>العقارات والآلات والمعدات</i> . عند الإثبات الأولى للآلة، تثبت الجهة أ تكلفة الآلة باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة، وهو 1 إبريل 20X1 (تاريخ الإثبات الأولى للأصل غير النقدي).
<i>مثال 2 - استلامات متعددة للإيراد يسجل عند نقطة زمنية واحدة</i>
5. في 1 يونيو 20X2، تبرم الجهة ب عقداً مع عميل لتوريد سلع في 1 سبتمبر 20X2. يبلغ مجموع سعر العقد الثابت 100 ع أ، منه مبلغ 40 ع أ يستحق سداده ويُستلم في 1 أغسطس 20X2 ويستحق سداد باقي السعر في 30 سبتمبر 20X2.
6. تثبت الجهة ب بشكل أولي التزام عقد غير نقدي (إيراد مؤجل) بترجمة 40 ع أ إلى عملتها الوظيفية بسعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في 1 أغسطس 20X2. بتطبيق الفقرة 27(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، لا تحدث الجهة ب المبلغ المترجم لذلك الالتزام غير النقدي.
7. بتطبيق الفقرة 28 من معيار المحاسبة للقطاع العام 9، الإيراد من المعاملات التبادلية، تثبت الجهة ب إيراداً في 1 سبتمبر 20X2، وهو التاريخ الذي تحول فيه السلع إلى العميل.
8. تحدد الجهة ب أن تاريخ المعاملة للإيراد المتعلق بالعوض المستلم مقدماً البالغ 40 ع أ هو 1 أغسطس 20X2. بتطبيق الفقرة 25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، تحدد الجهة ب أن تاريخ المعاملة لباقي الإيراد هو 1 سبتمبر 20X2.
9. في 1 سبتمبر 20X2: (أ) تلغي الجهة ب إثبات التزام العقد (الإيراد المؤجل) البالغ 40 ع أ وتثبت إيراداً باستخدام سعر الصرف في 1 أغسطس 20X2؛ و (ب) تثبت الجهة ب إيراداً بمبلغ 60 ع أ وذمة مدينة مقابلة باستخدام سعر الصرف في ذلك التاريخ (1 سبتمبر 20X2).
10. الذمة المدينة البالغة 60 ع أ المثبتة في 1 سبتمبر 20X2 هي بند نقدي. تحدث الجهة ب المبلغ المترجم للذمة المدينة إلى أن تتم تسويتها.
<i>مثال 3 - دفعات متعددة لشراء خدمات على مدى فترة زمنية</i>
11. في 1 مايو 20X3، تبرم الجهة ج عقداً مع مورد لخدمات. سيقدم المورد خدمات للجهة ج بشكل متساو على مدى الفترة من 1 يوليو 20X3 إلى 31 ديسمبر 20X3. يتطلب العقد من الجهة ج أن تدفع للمورد مبلغ 200 ع أ في 15 يونيو 20X3 ومبلغ 400 ع أ في 31 ديسمبر 20X3. حددت الجهة ج أنه بالنسبة لهذا العقد فإن الدفعة البالغة 200 ع أ في 15 يونيو 20X3 تتعلق بالخدمات التي ستلهاها في الفترة من 1 يوليو حتى 31 أغسطس 20X3 وأن الدفعة البالغة 400 ع أ في 31 ديسمبر 20X3 تتعلق بالخدمات

أمثلة توضيحية

التي ستلتاقها في الفترة من 1 سبتمبر حتى 31 ديسمبر 20X3.	
12. تثبت الجهة ج أولياً أصلاً غير نقدي بترجمة 200 ع أ إلى عملتها الوظيفية بسعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في 15 يونيو 20X3.	
13. في الفترة من 1 يوليو حتى 31 أغسطس 20X3، تلغي الجهة ج إثبات الأصل غير النقدي البالغ 200 ع أ وتعترف بمصروف بمبلغ 200 ع أ ضمن الفائض أو العجز بالتزامن تلقيها الخدمات من المورد. تحدد الجهة ج أن تاريخ المعاملة للمصروف المتعلق بالعوض المدفوع مقدماً البالغ 200 ع أ هو 15 يونيو 20X3 (تاريخ الإثبات الأولى للأصل غير النقدي).	
14. في الفترة من 1 سبتمبر حتى 31 ديسمبر 20X3، تثبت الجهة ج بشكل أولي المصروف ضمن الفائض أو العجز بالتزامن مع تلقيها الخدمات من المورد. من حيث المبدأ، تواريخ المعاملة هي كل يوم في الفترة من 1 سبتمبر حتى 31 ديسمبر 20X3. ومع ذلك، إذا كانت أسعار الصرف لا تتقلب بشكل مهم، يجوز للجهة ج أن تستخدم سعر صرف يقارب أسعار الصرف الفعلية كما هو مسموح به بموجب الفقرة 25 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4. وإذا كان ذلك هو الحال، يجوز للجهة ج، على سبيل المثال، أن تترجم مصروف كل شهر البالغ 100 ع أ (400 ع أ ÷ 4) إلى عملتها الوظيفية باستخدام متوسط سعر صرف لكل شهر للفترة من 1 سبتمبر حتى 31 ديسمبر 20X3.	
15. بالتزامن مع إثبات الجهة ج للمصروف في الفترة من 1 سبتمبر حتى 31 ديسمبر 20X3، تثبت الجهة ج التزاماً مقابلًا عن الواجب الواقع عليها للدفع للمورد. هذا الالتزام هو بند نقدي. تحدث الجهة ج المبلغ المترجم للالتزام إلى أن تتم تسوية الالتزام.	
مثال 4 - استلامات متعددة للإيراد يثبت عند نقاط زمنية متعددة	
16. في 1 يناير 20X4، تبرم الجهة د عقداً لبيع منتجين اثنين لعميل. تحول الجهة منتجاً واحداً في 1 مارس 20X4 والمنتج الثاني في 1 يونيو 20X4. كما يتطلب العقد، يدفع العميل سعر شراء ثابت يبلغ 1,000 ع أ، منه مبلغ 200 ع أ يُستحق سداده ويُستلم مقدماً في 31 يناير 20X4 ويُستحق سداد باقي السعر ويُستلم في 1 يونيو 20X4.	
17. الحقائق التالية ذات صلة: (أ) يبلغ سعر المنتج الأول 450 ع أ ويبلغ سعر المنتج الثاني 550 ع أ. (ب) حددت الجهة د أنه بالنسبة لهذا العقد فإن العوض البالغ 200 ع أ المستلم في 31 يناير 20X4 يتعلق بالمنتج الأول المحول في 1 مارس 20X4. بتحويل ذلك المنتج إلى العميل، يكون للجهة د حق غير مشروط في الحصول على مبلغ 250 ع أ المتبقى من العوض.	
18. أسعار الصرف الفورية هي كما يلي:	
التاريخ	سعر الصرف الفوري (ع أ: ر س)
1 يناير 20X4	1.5 :1
1 مارس 20X4	1.7 :1
1 يونيو 20X4	1.9 :1

أمثلة توضيحية

19. توضح قيود اليومية التالية كيف تناسب الجهة د عن جوانب العملة الأجنبية في العقد:

(أ) تستلم الجهة د دفعة مقدمة تبلغ 200 ع أ في 31 يناير 20X4، وترجمها إلى عملتها الوظيفية باستخدام سعر الصرف في 31 يناير 20X4. 300 ر س (200 ع أ) من د / البنك

300 ر س (200 ع أ) إلى د / التزام عقد (إيراد مؤجل)

(ب) بتطبيق الفقرة 27(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، لا تحدث الجهة د المبلغ المترجم للالتزام العقد غير النقدي (الإيراد المؤجل).

(ج) تحول الجهة د المنتج الأول البالغ سعره 450 ع أ في 1 مارس 20X4. تلغي الجهة د إثبات التزام العقد (الإيراد المؤجل) وتثبت إيراداً بمبلغ 300 ر س. تثبت الجهة د الإيراد المتبقي البالغ 250 ع أ المتعلق بالمنتج الأول وذمة مدينة مقابله، وترجم كلا المبلغين بسعر الصرف في التاريخ الذي تثبت فيه بشكل أولي الإيراد المتبقي البالغ 250 ع أ.

أي 1 مارس 20X4.

300 ر س (200 ع أ) من د / التزام عقد (إيراد مؤجل)

425 ر س (250 ع أ) من د / ذمة مدينة

725 ر س (450 ع أ) إلى د / إيراد

(د) الذمة المدينة البالغة 250 ع أ هي بند نقدي. تحدث الجهة د المبلغ المترجم للذمة المدينة إلى أن تتم تسوية الذم المدينة (1 يونيو 20X4). في 1 يونيو 20X4، تعادل الذمة المدينة البالغة 250 ع أ مبلغ 475 ر س. كما تتطلبه الفقرة 32 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، تثبت الجهة د ضمن الفائض أو العجز مكسب من تغير أسعار الصرف بمبلغ 50 ر س.

50 ر س من د / ذمة مدينة

50 ر س إلى د / مكسب من تغير أسعار صرف العملات الأجنبية

(هـ) تحول الجهة د المنتج الثاني البالغ سعره 550 ع أ في 1 يونيو 20X4. تثبت الجهة د إيراداً بمبلغ 550 ع أ باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة، وهو التاريخ الذي تثبت فيه الجهة د لأول مرة هذا الجزء من المعاملة في قوائمها المالية، أي 1 يونيو 20X4.

(و) تستلم الجهة د - أيضاً - العوض المتبقي البالغ 800 ع أ في 1 يونيو 20X4. 250 ع أ من العوض المستلم هو تسوية للذمة المدينة البالغة 250 ع أ الناشئة من تحويل المنتج الأول. تترجم الجهة د النقد بسعر الصرف في 1 يونيو 20X4.

1,520 ر س (800 ع أ) من د / البنك

475 ر س (250 ع أ) إلى د / ذمة مدينة

1,045 ر س (550 ع أ) إلى د / إيراد