محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الرابع والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفة الأهداف الرئيسة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1): "تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى".
2. تحديد نطاق المعيار الدوليلإعداد التقارير المالية رقم (1).
3. التعرف على متطلبات الإعتراف التي حددها المعيار الدوليلإعداد التقارير المالية رقم (1).
4. التعرف على متطلبات القياس التي حددها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
5. توضيح أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1).
6. تحديد مفهوم التاريخ الإنتقالي وتاريخ الإثبات للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول إعتباراً من 2004/1/1 وتم إجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات إعتباراً من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشآت التي تبنت المعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الأولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

2. هدف المعيار Objective

يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولى(القوائم السنوية التي تعد لأول مرة) على أساس (IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي:

1. تحقق الشفافية (الوضوح) لمستخدميها وقابلية للمقارنة خلال كافة الفترات المعروضة.
2. توفر نقطة بداية ملائمة للمحاسبة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
3. يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

3. نطاق المعيار Scope

1- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار في:

أ. بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

ب. كل تقرير مالي مرحلي، إن وجد، تعرضه وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (34) "التقارير المالية المرحلية" لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2- إن البيانات المالية الأولى للمنشأة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية سنوية تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال بيان صريح وغير متحفظ في تلك البيانات المالية حول الإلتزام بهذه المعايير. وتكون البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي أول بيانات مالية للمنشأة معدة حسب هذه المعايير إذا، على سبيل المثال، قامت المنشأة بما يلي:

أ. عرضت أحدث بيانات مالية سابقة لها:

- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في كافة الجوانب؛
- بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب، بإستثناء البيانات المالية التي لم تحتوي بياناً صريحاً وغير متحفظ يفيد إلتزامها بهذه المعايير؛

- تحتوي على بيان صريح بالإلتزام ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن ليس جميعها؛
- وفقاً لمتطلبات وطنية غير منسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو بإستخدام بعض هذه المعايير الإفرادية لمحاسبة بنود لا يوجد بشأنها متطلبات وطنية؛ أو
- وفقاً لمتطلبات وطنية، مع تسويات لبعض المبالغ بمبالغ محددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب. أعدت بيانات مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام الداخلي فقط، دون توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين.

ج. أعدت مجموعة تقارير مالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي (1) "عرض البيانات المالية".

د. لم تعرض بيانات مالية عن الفترات السابقة.

4. الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. يجب على المنشأة إعداد ميزانية إفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى المعايير الدولية. وهي قائمة المركز المالي للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية.

ب. يجب على المنشأة إستخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الإفتتاحية وجميع الفترات المعروضة في قوائمها المالية الأولى التي تطبق (IFRS). أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الإستثناءات المبينة لاحقاً.

ج. أسس إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية:

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسية الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير (IFRSs) وتشمل ما يلي:

1. يجب الإعتراف بكافة الأصول والإلتزامات التي تتطلب المعايير الدوليةلإعداد التقارير الماليةالإعتراف بها ولم تظهر في القوائم المالية للمنشآت التي ستطبق المعايير لأول مرة. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقاً بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول أوإلتزامات في صلب قائمة المركز المالي Statement of Financial Position ولكن تعترف بها خارج قائمة المركز المالي Off–Statement of Financial Position، وإلتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للإلتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ويجب أن يتم الإعتراف بهذه الأصول والإلتزامات من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).

2. إستبعاد الأصول والإلتزامات التي لا تعترف بها متطلبات المعايير الدوليةلإعداد التقارير المالية من ميزانية المنشأة التي سوف تتبنى لأول مرة المعايير الدولية وإقفالها في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً المُعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فإن على المنشأة إلغاء الإعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		×××
إلى حـ/ الشهرة	×××	

ومن الأمثلة الأخرى رسملة المنشأة لتكاليف البحث وإعتبارها كأصل، في حين إن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" يعالجها كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (1)

قامت شركة الإعتدال في 2020/12/31 بتبني المعايير الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب الشهرة وهي مولدة داخلياً أي تقييم داخلي والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 400,000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الوطنيةوالتي كانت تتبعها الشركة سابقاً.

المطلوب: بيّان كيفية معالجة حساب الشهرة عند (IFRS 1).

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة "فإنه يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس. وبما أن الشركة ستتبع المعايير الدولية لأول مرة، فيتوجب إلغاء الإعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة وكما يلي:

من حـ/ الأرباح المحتجزة		400,000
إلى حـ/ الشهرة	400,000	

كما سيتم إستبعاد رصيد حساب الشهرة الظاهر في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2019/12/31 وفي 2019/1/1.

3. يجب إعادة تصنيف بنود قائمة المركز المالي وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية. ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلاً) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق

الملكية، وكذلك بالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للإستدعاء Redeemable Preferred Stock إذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فإنه يجب إعادة تصنيفها ضمن الإلتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

4. يجب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس جميع الأصول والإلتزامات المُعترف بها. ويتضمن ذلك إمكانية تحول المنشأة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في معايير (IFRSs)، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمنشأة إتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإعتبار القيمة العادلة في التاريخ الإنتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام وخاص.

5.المعلومات المقارنة Comparative Information

يجب أن تتضمن البيانات المالية للمنشأة التي تعد وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1) على الأقل ثلاثة بيانات عن المركز المالي وبيانين عن الربح أو الخسارة وغيرها من الدخل الشامل وبيانين منفصلين عن الربح أو الخسارة (إذا تم عرضها) وبيانين عن التدفقات النقدية وبيانين عن التغيرات في حقوق الملكية والملاحظات ذات العلاقة، بما في ذلك المعلومات المقارنة لجميع البيانات المعروضة.

تاريخ الإثبات: هو تاريخ قائمة المركز المالي العمومية التي تنص صراحة على أنها ملتزمة بمعايير التقارير المالية الدولية، على سبيل المثال 2020/12/31.

التاريخ الإنتقالي Date of Transition to IFRSS: هو تاريخ قائمة المركز المالي الإفتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (مثلاً إذا كان تاريخ الإثبات2022/12/31 فإن التاريخ الإنتقالي هو2021/1/1).

مثال (2)

تعرض شركة الوطن بياناتها المالية سنوياً بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة قبولاً عاماً12/31 من كل سنة. وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في 2020/12/31. قررت الشركة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إبتداءاً من 2021/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2020.

المطلوب: متى يجب أن تعدّ شركة الوطن قائمة المركز المالي الإفتتاحية الخاص بها حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

حل مثال (2)

في هذه الحالة، فإن قائمة المركز المالي الإفتتاحية التي على المنشأة إعدادها وعرضها ستكون بدءاً من 2020/1/1 بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (1)، بالإضافة إلى إعداد وعرض قائمة المركز

المالي كما في 2021/12/31 وقائمة المركز المالي المقارنة في 2020/12/31. إضافة إلى عرض قائمة الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لعامي 2021 و 2020.

6. التقديرات Estimates

يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة.

مثال (3)

قد تحصل المنشأة على معلومات بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي بشأن تقديرات أعدتها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق. يجب على المنشأة أن تعالج الحصول على تلك المعلومات بنفس الطريقة كما هي "لأحداث غير معدلة" بعد فترة التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 10" الأحداث بعد فترة التقرير".

على سبيل المثال، افترض أن تاريخ تحول المنشأة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي هو 2020/1/1 وأن معلومات جديدة في 2020/4/15 تتطلب تنقيح تقدير تم إجراؤه وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة –بشكل عام– لها في السابق في 31 /12/ 2019. لا يجوز للمنشأة أن تعكس تلك المعلومات الجديدة في قائمة مركزها المالي الإفتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (ما لم يجب تعديل التقديرات بأي اختلافات في السياسات المحاسبية أو كان هناك دليل موضوعي على أن التقديرات كانت خاطئة). وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر تلك المعلومات الجديدة ضمن الربح أو الخسارة أو إذا كان ذلك مناسباً، ضمن الدخل الشامل الآخر للسنة المنتهية في 2020/12/31.

7. إستثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى

Exceptions to the Retrospective Application of other IFRSs

يسمح (IFRS 1) للجهة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتطبيق إستثناء أو أكثر من الإستثناءات المُستهدفة. ويمكن أن تختار الجهة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى لتطبيق الإستثناءات من مبادئ القياس العامة وإعادة البيان في أي من الحالات الآتية:

1- إندماج الأعمال.

2- معاملات الدفع على أساس الأسهم.

3- عقود التأمين وأصول النفط والغاز.

4- عقود الإيجار.

5- منافع الموظفين.

6- فروقات الترجمة التراكمية للعمليات بالعملة الأجنبية.

7- الإستثمارات في الشركات التابعة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركةوالشركات الزميلة.

8- أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

9- الأدوات المالية.

10- إلتزامات الإزالة بما في ذلك تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

11- تكاليف الإقتراض.

12- نقل الأصول من العملاء.

فمثلا يمكن إعتبار فروقات ترجمة العملات الأجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (صفر) في التاريخ الإنتقالي، وأي أرباح أو خسائر لاحقة على التخلص من أي عمليات أجنبية يستبعد فروقات الترجمة السابقة للتاريخ الإنتقالي.

8. تفسير الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على مركزها المالي المبلغ عنه وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **تقوم شركة العرب بتبني المعايير الدولية للمرة الأولى وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في 2020/12/31. وقد تبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير بدءاً من 2021/12/31. يجب إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية المقارنة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من:**

أ- 2020/1/1 ب- 2020/12/31

ج- 2021/1/1 د- 2019/1/1

2. **عند وجود أصول غير ملموسة مثل تكاليف البحث في ميزانية المنشأة والتي ستتبع لأول مرة معايير التقرير المالي الدولية (علماً بأن معايير التقارير المالية الدولية لا تعترف بتلك المصاريف كأصول)، في هذه الحالة يجب أن تقوم الشركة بإقفال رصيد حساب مصاريف البحث من خلال:**

أ- بيان الدخل ب- زيادة إلتزامات بمقدار قيمتها

ج- حساب الأرباح المحتجزة د- تخفيض الأصول طويلة الأجل الملموسة بمقدار قيمة الشهرة

3. **عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة من قبل إحدى الشركات، وكانت تحتفظ بعقود آجلة للمتاجرة غير ظاهرة في قوائمها المالية، في هذه الحالة يتوجب:**

أ- الإعتراف في هذه العقود خارج قائمة المركز المالي بحسابات نظامية

ب- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن بيان الدخل

ج- الإعتراف بتلك العقود كأصول أو مطلوبات وفق قيمتها العادلة مع إقفال فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية

د- لا يتم الإعتراف بهذه العقود على الإطلاق

4. **على المنشأة أن تفسر كيف أن الإنتقال من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً السابقة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على:**

أ- مركزها المالي
ب- أداءها المالي
ج- تدفقاتها النقدية
د- جميع ما ذكر

5. **تاريخ الإثبات هو:**

أ- تاريخ الميزانية العمومية التى تنص صراحة على أنها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقارير المالية
ب- تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية للقوائم المالية للسنة المقارنة للسنة السابقة
ج- تاريخ آخر ميزانية عمومية تم إصدارها وفق المعايير المحاسبة المحلية
د- لا شيء مما ذكر

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5
الإجابة	أ	ج	ج	د	أ

محور: الإعتراف والقياس لبنود القوائم المالية

الفصل الخامس والثلاثون: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)

المدفوعات على أساس الأسهم

Share-based Payments

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

1. معرفةأهدافالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2): "المدفوعات على أساسالأسهم".
2. تحديد نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2)توضيح كيفية قياس العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية.
3. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع العاملين والإعتراف بها.
4. بيان المعالجة المحاسبية لقياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية وكيفية الإعتراف بها.
5. بيان المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تقاس من خلال القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.
6. بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي رقم (2): "المدفوعات على أساس الأسهم".

1. مقدمة

صدر هذا المعيار في شباط 2004 وساري المفعول إعتباراً من 2005/1/1 وقد تم إجراء عدة تعديلات لاحقة عليه، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية أو التي تقاس على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم.

2. هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير المالي عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للعاملين.

3. نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلىأساس مدفوعات الأسهم وبخاصة:

أ. تسويات حقوق الملكية: أي العمليات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم. ويمكن أن تشمل السلع المخزون والممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

ب. تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

ج. العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الإتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقداً أو بأصول أخرىأو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ملاحظات:

- ولأغراض هذا المعيار، لا تعتبر معاملة معينة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته/ صفتها مالك لأدوات حقوق ملكية المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. على سبيل المثال، إذا منحت منشأة معينة جميع مالكي صنف معين من أدوات حقوق ملكيتها حق شراء أدوات حقوق ملكية إضافية للمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، وإستلم الموظف هذا الحق لأنه مالك لأدوات حقوق الملكية من ذلك الصنف المحدد، فإن منح أو ممارسة ذلك الحق لا يخضع لمتطلبات هذا المعيار.

- كما لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تحصل المنشأة المنشأة بموجبها على السلع من خلال اندماج الأعمال بموجب IFRS 3.
- لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس السهم التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة رقم 32 أو معيار التقرير المالي الدولي رقم 9.
- يستخدم هذا المعيار مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف – في بعض النواحي – عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13" قياس القيمة العادلة". لذلك عند تطبيق هذا المعيار الدولي للتقرير المالي 2 تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار، وليس وفق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13.

4. التعريفات Definitions

تسويات حقوق الملكية Equity–Settled

هي عمليات الدفع على أساس السهم لتسوية حقوق ملكية عند حصول المنشأة على سلع وخدمات ويتم السداد على شكل أدوات حقوق ملكية إما أسهم أو خيارات التسديد بأسهم.

عمليات الدفع على أساس الأسهمShare –Based Payment Transaction

هي العمليات التي تتضمن حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة وقد تكون على شكل أسهم أو خيارات الأسهم، أو أن تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل إلتزامها بالتسديد بمبالغ يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى للمنشأة.

تاريخ المنح The Grant Date

التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك أي من العاملين) على إتفاقية دفع على أساس الأسهم، وفي هذا التاريخ تتفاوض وتتفق المنشأة مع طرف آخر على منحة نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية المنشأة شريطة الوفاء بالشروط المحددة لهذا المنح من قبل الطرف الآخر.

قيمة ضمنية (ذاتية) أو الجوهرية Intrinsic Value

تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الإكتتاب فيها والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف المقابل دفعه (إذا إلتزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم. فمثلاً، إذا كان سعر التنفيذ لحق خيار أسهم 12 دينار (المبلغ المطلوب سداده من الطرف المقابل للمنشأة) وبلغت القيمة العادلة للسهم 30 دينار فإن القيمة الضمنية 18 دينار.

خيار السهم A share Option

هو عقد يعطي حامله الحق دون الإلتزام بذلك للإكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد خلال فترة زمنية معينة.

فترة الوفاء بالشروط (الإكتساب) The Vesting Period

هي فترة يجب خلالها إستيفاء جميع شروط التحويل المحددة في إتفاقية الدفع على أساس السهم.

5. معالجة شروط الوفاء بالشروط (الإكتساب) Treatment of Vesting Conditions

قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً بتحقيق شروط محددة. على سبيل المثال، يكون منح أسهم أو خيارات أسهم قد يكون مشروطاً ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. وقد تكون هناك شروط أداء يجب إستيفاؤها، مثل تحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة.

6. الإعتراف Recognition

أ. يجب الإعتراف بالسلع (زيادة الأصول) والخدمات التي تم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عندما تحصل المنشأة على السلعة أو عند إستلام الخدمات.

ب. إذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسويات حقوق ملكية (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الإعتراف بإلتزامات.

ج. عندما لا تكون البضاعة أو الخدمات المستلمة أو المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للإعتراف بها كأصول، يتم الإعتراف بها على أنها مصاريف.

د. عمليات التسديد على أساس حقوق الملكية (مع الأطراف الخارجية): يتم قياس البضاعة أو الخدمات المستلمة (والزيادة المقابلة في حقوق الملكية) والتي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء أو الحصول على الخدمات، وإذا كان من غير الممكن تقدير القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية.

مثال (1)

في 2020/1/1 إشترت الشركة العربية بضاعة قيمتها العادلة 130,000 دينار، مقابل إصدار 30,000 سهم بقيمة 3 دنانير للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 4 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (1)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130,000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

2020/1/1	من حـ/ المخزون		130,000
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 3×30,000	90,000	
	حـ/ رأس مال إضافي	40,000	

تم إثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130,000 دينار منها 90,000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 40,000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

مثال (2)

إستخدم بيانات المثال السابق رقم (1) وبإفتراض أن القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء البضاعة.

حل مثال (2)

1. يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 120,000 دينار وهي القيمة العادلة للأسهم المصدرة، كون القيمة العادلة للبضاعة لا يمكن تحديدها(4×30,000).
2. قيد إثبات شراء البضاعة:

2020/1/1	من حـ/ المخزون		120,000
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 3×30,000	90,000	
	حـ/ رأس مال إضافي	30,000	

تم إثبات البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120,000 دينار منها 90,000 دينار رأس مال الأسهم العادية والفرق البالغ 30,000 دينار تمثل رأس مال إضافي.

هـ. العمليات التي تتضمن إستلام خدمات (عادةً تتم مع العاملين):

1. يتم قياسها عادةً بإستخدام "نموذج تاريخ المنح Grant Date Model" أي أن العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه.

2. عندما تكون المكافأة أو الحوافز الممنوحة للعاملين متعلقة بشروط يتم الوفاء بها مستقبلاً، فإنه يجب الإعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفى خلالها هذه الشروط ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.
3. يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج Black- Scholes أو Binomial، ويطلب من المنشأة معاملة الإنتقال من نموذج تسعير إلى آخر كتغير في التقديرات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ويعتبر نموذج بلاك– شولتز من النماذج المقبولة قبولاً واسعاً لتقييم خيارات الأسهم وهذا ما يعزز القابلية للمقارنة بين الشركات المستخدمة لنفس النموذج، كما أن النموذج يعتمد على متغيرات عادةً ما تكون متاحة للإستخدام والتطبيق.

وإذا منحت المنشأة لموظفيها مثلاً خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي مُنحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة (التي تمثل مصروف تعويضات للعاملين) في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الإستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المُعترف به. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها.

مثال (3)

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

- في 2020/1/1 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على 3 أسهم عادية، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 3 سنوات قادمة.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 دنانير بتاريخ المنح.
- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الثلاث 10% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1. إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

2. إعداد القيود اللازمة لما سبق.

حل مثال (3)

1. سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضات السنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (100×300 ×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	72,000 دينار
2. (100×300×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	144,000 دينار
3. (100×300×90% ×8 ÷ 3 سنوات)	72,000 دينار	216,000 دينار

2. القيود المحاسبية:

- في 2020/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **3 سنوات:**

12/31	من حـ/ مصروف التعويضات إلى حـ/ رأس مال إضافي مدفوع –خيار أسهم	72,000	72,000

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

2022/12/31 من حـ/ رأس مال إضافي مدفوع – خيار أسهم إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 300×100×90%×3×1 حـ/ رأس مال إضافي	81,000 135,000	216,000

مثال (4)

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن تقديرات الشركة لنسبة العاملين الذين يتوقع عدم إستمرارهم بالعمل كانت متغيرة. في 2020/12/31 تقدر الشركة بأنه خلال السنوات الثلاث فإن 10% من العاملين سيتركوا العمل، وفي 2021/12/31 أعيد تقدير تلك النسبة إلى 30%، وفي2022/12/31 تبين أن 20% من العاملين تركوا العمل وفقدوا حقهم في ممارسة حقوق الخيار.

المطلوب: إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث.

حل مثال (4)

سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي استمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية	مصروف التعويضات السنوية
1. (100×300 ×90% ×8× 1/3)	72,000 دينار	72,000 دينار
2. (100×300 ×70% ×8× 2/3)	112,000 دينار	40,000[1] دينار
3. (100×300 ×80% ×8× 3/3)	192,000 دينار	80,000 دينار

و. المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً

Cash-settled Share-based Payment Transactions

عند حصول المنشأة على سلع (بضائع) أوخدمات مقابل إلتزام بتسديد نقدي للمورد مع تحديد قيمة الإلتزامات إعتماداً على أدوات حقوق الملكية، يجب قياس البضاعة أو الخدمات والإلتزام المقابل لها بالقيمة العادلة للإلتزام. ويجب إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

على سبيل المثال، يمكن أن تمنح المنشأة للموظفين مكافأة مقابل إرتفاع سعر الأسهم كجزءٍ من مجموعة التعويضات الخاصة بهم. أو يمكن أن تمنح المنشأة موظفيها دفعة نقدية مستقبلية بمنحهم الحق في الأسهم (بما في ذلك الأسهم التي سيتم إصدارها عند ممارسة خيارات الأسهم) القابلة للإسترداد إما إلزامياً (على سبيل المثال، عند إنتهاء التوظيف) أو حسب إختيار الموظف.

مثال (5)

في 2020/1/1 منحت شركة مساهمة كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (50) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (300) حق بتاريخ 2020/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2022/12/31.

وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2020/1/1	= 12 دينار	2020/12/31	= 15 دينار
2021/12/31	= 16 دينار	2022/12/31	= 18 دينار

[1] = 112,000−72,000 = 40,000 دينار.

المطلوب: إحسب مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق.

حل مثال (5)

الإلتزام المستحق في 2022/12/31 = 50 ×%70 ×300 ×(18−12)

= 63,000 دينار

مثال (6)

في 2020/1/1 منحت الشركة الدولية أسهم حقوق منحة إلى20 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2022 و 2023 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2020/1/1 وحتى 2021/12/31.

في 2020/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 4 موظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2020 و 2021. إلا أنه وبنهاية عام 2021/12/31 تبين أن إثنين من العاملين قد تركوا العمل.

في 2022/12/31 فإن 6 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2023 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (12) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31	2023/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية[2]	5	3	6	9

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لحقوق المنحة للأعوام 2020 إلى 2013.

حل مثال (6)

فيما يلي جدول يبين المصاريف والإلتزامات المُعترف بها للأعوام من 2020 إلى 2023.

حيث تعترف الشركة بإلتزامات بالقيمة العادلة لأسهم حقوق المنحة في نهاية كل فترة مالية مع الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للإلتزام في الأرباح والخسائر. وتبلغ قيمة النقدية المسددة للعاملين بتاريخ الممارسة مقدار القيمة الجوهرية لحقوق المنحة، حيث يستلم العاملين الفرق بين سعر ممارسة حق المنحة والقيمة العادلة الأعلى للأسهم.

التاريخ	المصاريف	الإلتزامات	توضيح الإحتساب
2020/12/31	560 دينار	560 دينار	2/1 ×7×10× موظف (4−20)

[2] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

2021/12/31	160 دينار	720 دينار	الإلتزام: (20–2) موظف ×10×4× 2/2 =720 المصروف = 720–560 = 160 دينار
2022/12/31	600 دينار	960 دينار (720+600–360)	– هناك 6 موظفين مارسوا حقوق الخيار والباقي 12 موظف لم يمارسوا حقوقهم، وعليه فإن الإلتزام =(18–6)×10 حق خيار ×8 = 960 دينار. – أما المصاريف فتتكون من عنصرين: 1. الزيادة في الإلتزام عن نهاية الفترة السابقة (960–720) = 240 دينار. 2. مدفوعات للعاملين الذين مارسوا حقوق خيار أسهم المنحة (6 موظفين×10× 6) = 360 دينار. مجموع المصاريف =360+240 = 600 دينار
2023/12/31	120 دينار	0	بما أن باقي الموظفين مارسوا حقوق الخيار فلا يوجد إلتزامات بنهاية 2023. أما المدفوعات لباقي الموظفين وهم (12) موظف والذين مارسوا حقوق الخيار في نهاية 2023 = 12×10×9= 1080 دينار. وبما أن المبلغ المدفوع أكبر من رصيد الإلتزام المُعترف به البالغ 960 دينار يتم الإعتراف بمصاريف إضافية مقدارها 120 دينار (960–1080).

ويتم إعداد القيود المحاسبية التالية:

2020/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	560	560

2021/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين	160	160
2022/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين إلى حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين حـ/ النقدية	240 360	600

2023/12/31	من حـ/ مصروف مكافآت العاملين حـ/ إلتزامات (مخصص) مكافآت العاملين إلى حـ/ النقدية	 1080	120 960

ز. العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

Share-based Payment Transactions with Cash Alternatives

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يُمنح أسهماً خاضعة لبعض الشروط– على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يكون له الخيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لإلتزام معين.

ز/1: إذا كان للموظف الحق في إختيار أسلوب التسوية، يُعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين–مكون النقد–وعنصر حقوق ملكية– حيث يحق للموظف إستلام أدوات حقوق الملكية).

إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة. ويكون عنصر الدين هو أساساً الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحاً منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

مثال (7)

قامت شركةالشرق بشراء مباني مقابل 500,000 دينار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن:

– البديل الأول: إستلام 100,000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة.أو

– البديل الثاني: إستلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره 80,000 سهم من أسهم الشركة.

وتُقدّر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ 600,000 دينار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ 460,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (7)

عندما تستلم المنشأة المباني، فإنها يجب أن تسجل إلتزاماً بمبلغ 460,000 دينار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ 40,000 دينار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للإلتزام).

500,000		من حـ/ المباني
	460,000	إلـحـ/ ذمم دائنة
	40,000	حـ/ حقوق خيار أسهم محتملة – حقوق الملكية

مثال (8)

تمنح شركة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار 100,000 سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي 70,000 سهم. وفي تاريخ المنح، كان سعر السوق للسهم هي 4 دنانير. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لحق خيار السهم هو 3 دنانير لكل سهم.

المطلوب: بيان كيفية تتم محاسبة هذه المعاملة.

حل مثال (8)

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية = 100,000 سهم × 3 = 300,000 دينار.

وتكون قيمة البديل النقدي = 4 × 70,000 سهم= 280,000 دينار. لذلك تُعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو 20,000 (280,000–300,000).

وفي تاريخ التسوية، يجب قياس عنصر الإلتزام في مُكوّن الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية. عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقداً، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

ز/2: إذا كان للمنشأة الحق في إختيار أسلوب التسوية، يجب أن تحدد ما إذا كان يوجد إلتزاماً تعاقدياً بالتسوية نقداً. يتم معالجة المعاملة عادةً كمعاملة يتم تسويتها نقداً إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس لهجوهر تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للإسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

7. الإفصاح Disclosures

أ. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة.

ب. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

ج. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساسالأسهم على أرباح أو خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

أسئلة الفصل:

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. **في 2021/12/20 قدمت الشركة المتطورة لموظفيها خيارات أسهم شريطة موافقة الهيئة العامة في إجتماع عام للمساهمين. تمت موافقة الهيئة العامة على منح الموظفين خيارات الأسهم في إجتماعها الذي عقد في 2022/3/1، علماً بأن الشركة تعد قوائمها المالية في 12/31 من كل عام. ويحق للموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم إعتباراً من 2024/3/1.**

   بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) يجب تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم بقيمتها كما هي بتاريخ:

   أ- 2021/12/20 ب- 2022/3/1

   ج- 2024/3/1 د- 2021/12/31

2. **تم شراء أجهزة قيمتها السوقية العادلة 45,000 دينار، مقابل إصدار 16,000 سهم عادي للمورد تسديداً لقيمة الأجهزة. بلغت القيمة الإسمية للسهم دينارين في حين بلغت القيمة العادلة للسهم بتاريخ شراء الأجهزة 3 دنانير. بموجب المعيار (IFRS 2) يتم تسجيل الأجهزة بتاريخ الشراء بمبلغ:**

   أ- 45,000 دينار ب- 16,000 دينار

   ج- 48,000 دينار د- 32,000 دينار

3. **أي من العمليات التالية والتي تتضمن إصدار أسهم، ولا تقع ضمن نطاق تعريف الدفع على أساس الأسهم بموجب (IFRS 2):**

   أ- خيارات أسهم الموظفين ب- شراء أسهم الموظفين

   ج- دفع تعويضات نهاية الخدمة للموظفين مقابل إرتفاع سعر السهم د- المدفوعات على أساس الأسهم عند إستملاك شركة تابعة

4. **يتم قياس العمليات التي تتم مع العاملين من خلال منحهم الأسهم (منح أسهم) بإستخدام:**

   أ- نموذج تاريخ التسوية ب- نموذج تاريخ المنح

   ج- نموذج التكلفة د- (أ) أو (ب) صحيح

5. يتم قياس العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية عند الحصول على أصول مقابل منحهم أسهم (منح أسهم) بإستخدام:

أ- نموذج تاريخ العملية (تاريخ الشراء) ب- نموذج تاريخ المنح

ج- نموذج التكلفة د- لا شيء مما ذكر

6. شركة مساهمة منحت كل موظف من موظفيها البالغ عددهم (200) موظف أسهم حقوق منحة مقابل إرتفاع سعر السهم تقديراً لإنجازهم عددها (30) سهماً بتاريخ 2020/1/1 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2022/12/31. وعلى إفتراض أنه تم ممارسة حقهم في 70% من عدد الأسهم وأن أسعار الأسهم في السوق كانت كما يلي:

2020/1/1 = 7 دنانير

2021/12/31 = 9 دنانير

2022/12/31 = 12 دينار

فما مقدار الإلتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ الممارسة:

أ- 30,000 دينار ب- 21,000 دينار

ج- 37,800 دينار د- غير ذلك

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة من (7 -10)

في 2020/1/1 منحت الشركة الشرقية أسهم حقوق منحة إلى 10 من موظفيها. ويحق لكل موظف الحصول على 10 حقوق منحة Share Appreciation Rights. ويمكن ممارسة حقوق المنحة في أي وقت خلال الأعوام 2022 و2023 شريطة إستمرار العاملين بالشركة من 2020/1/1 وحتى 2021/12/31.

في2020/12/31 يتوقع أن ما مجموعه 2 من الموظفين سيتركوا العمل بالشركة خلال العامين 2020 و2021. إلا أنه وبنهاية عام 2021/12/31 تبين أن واحد من العاملين قد ترك العمل.

في 2022/12/31 فإن 3 من العاملين مارسوا حقهم في حقوق المنحة، وفي نهاية عام 2023 تم ممارسة الحقوق (Rights) من قبل باقي العاملين البالغ عددهم (6) موظف.

وقد توفرت المعلومات التالية بخصوص أسهم حقوق المنحة:

التاريخ	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31	2023/12/31
القيمة العادلة	7	4	8	9
القيمة الجوهرية[3]	5	3	6	9

[3] وتسمى القيمة الذاتية أو الضمنية Intrinsic Value

7. **إن مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2020 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:**

أ- 80 دينار ب- 300 دينار

ج- 360 دينار د- 280 دينار

8. **رصيد الإلتزام (إلتزامات مكافآت العاملين) في قائمة المركز المالي في 2022/12/31 يبلغ:**

أ- 480 دينار ب- 360 دينار

ج- 280 دينار د- لا شيء مما ذكر

9. **رصيد الإلتزام في قائمة المركز المالي في 2023/12/31 يبلغ:**

أ- 260 دينار ب- 480 دينار

ج- 0 دينار د- 300 دينار

10. **إن مبلغ مصروف مكافآت العاملين لعام 2023 المُعترف به في الأرباح والخسائر يبلغ:**

أ- 80 دينار ب- 60 دينار

ج- 300 دينار د- 280 دينار

التمرين الثاني:

في 2022/1/1 إشترت الشركة الأهلية معدات قيمتها العادلة 80,000 دينار، مقابل إصدار 20,000 سهم بقيمة إسمية دينارين للسهم. بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم بذلك التاريخ 5 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. حدّد القيمة التي ستظهر بها المعدات بالدفاتر بتاريخ الشراء.
2. إثبات القيد اللازم لشراء المعدات.

التمرين الثالث:

توفرت المعلومات التالية بخصوص حقوق الخيار الممنوحة للعاملين لدى إحدى الشركات:

- في 2020/1/1 تم منح 400 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 50 موظف وكل حق خيار له الحق بالحصول على سهم عادي واحد، شريطة إستمرارهم بالعمل لدى الشركة خلال فترة 5 سنوات.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 6 دنانير.

- قدرت الشركة بأن المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل مضي السنوات الخمس 20% وبالتالي سيفقدوا حقهم في ممارسة الخيار.
- وبلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 11 دينار للسهم والقيمة الإسمية للسهم 1 دينار.

المطلوب:

1- إحسب مصروف التعويضات الذي ستعترف به الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الخمس.

2- إعداد القيود اللازمة لما سبق.

إجابة التمرين الأول:

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	د	ب	أ	ب	د	أ	ج	ب

إجابة التمرين الثاني:

1. يتم تسجيل المعدات بمبلغ 80,000 دينار وهي القيمة العادلة للأصل المستلم.

2. قيد إثبات شراء المعدات:

2022/1/1 من حـ/ المخزون		80,000
إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 2×20,000	40,000	
حـ/ رأس مال إضافي	40,000	

إجابة التمرين الثالث:

1- سيتم الإعتراف بمصروف (مكافأة) التعويضات خلال فترة إستيفاء الشروط (Vesting) وهي إستمرار العاملين في العمل خلال الفترة المذكورة كما يلي:

السنة	مصروف التعويضاتالسنوية	إجمالي مصاريف التعويضات التراكمية
1. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	19,200
2. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	38,400
3. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	57,600

4. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	76,800
5. (50×400 ×80% ×6 ÷ 5 سنوات)	19,200	96,000

2- القيود المحاسبية:

- في 2020/1/1 لا قيد لأن مصروف التعويضات صفر.
- في 12/31 من كل عام ولمدة **5 سنوات:**

12/31	من حـ/ مصروف التعويضات إلى حـ/ رأس مال إضافي مدفوع –خيار أسهم	19,200	19,200

عند ممارسة خيارات الأسهم من قبل الموظفين يتم إصدار أسهم عادية لهم وبإفتراض أن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد يتم إثبات القيد التالي:

2024/12/31 من حـ/ رأس مال إضافي مدفوع – خيار أسهم		216,000
إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية 300×100×90% ×3 ×1	81,000	
حـ/ رأس مال إضافي	135,000	