

المحاضرة رقم 05: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"

- 1- الأهداف التعليمية للمحاضرة: تهدف هذه المحاضرة الى تعريف اهداف ونطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم"، وكذلك المعالجة المحاسبية لقياس مختلف العمليات مع مختلف الأطراف وكيفية الاعتراف بها سواء كانت مع العاملين او الأطراف الخارجية، بالإضافة الى المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تقاس بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ومختلف الإفصاحات وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 " المدفوعات على أساس الأسهم".
- 2- هدف المعيار: يهدف المعيار كيفية القياس والإفصاح المحاسبي عن مختلف العمليات التي تتكون نتيجة التسديد من خلال اصدار الأسهم، ويهدف هذا المعيار الى كيفية تأثير هذه العمليات على القوائم المالية (قائمة الدخل والمركز المالي)، وكيفية تصنيف التكاليف التي تتحملها المنشأة في المعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم.
- 3- نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على كل العمليات الدفع التي يتم تسويتها عن طريق مدفوعات أسهم.
 - أ- تسوية حقوق الملكية: أي العمليات التي تسمح للمنشأة الحصول على سلع وخدمات، بحيث يتم تسديد الالتزام عن طريق ادوات حقوق الملكية من أسهم وخيارات السداد بالأسهم.
 - ب- تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد التي تتم على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، بحيث في هذه الحالة تتحصل المنشأة على سلع وخدمات تحمل التزام اتجاه الموردين، يتم تحديد سعرها انطلاقاً من أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.
 - ت- العمليات التي تتحصل من خلالها المنشأة على السلع والخدمات، بحيث يتم نسوية الالتزام عن طريق إعطاء المنشأة أو المورد الخيار في ان تتم تسوية العملية نقداً، أو بأصول أخرى، أو من خلال اصدار أدوات حقوق ملكية.
- 4- التعريفات لمختلف المصطلحات المستعملة في هذا المعيار:
 - تسويات حقوق الملكية: وهي مختلف التسويات التي تتم عن طريق الأسهم لتسوية حقوق الملكية، بحيث تتحصل المنشأة على مختلف السلع والخدمات، وفي المقابل الدفع يكون عن طريق اصدار أسهم او خيارات أسهم.
 - عمليات الدفع على أساس الأسهم: وهي مختلف العمليات التي تتحصل بموجبها المنشأة على مختلف السلع والخدمات مقابل حقوق الملكية وقد تكون على شكل أسهم او خيارات أسهم، فمختلف الالتزامات التي تحدث بسبب حصول المنشأة على هذه السلع والخدمات يتم تحديدها على أساس أسعار أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق الملكية الأخرى للمنشأة.
 - تاريخ المنح: وهو التاريخ الذي يكون هناك اتفاق بين المنشأة والمتعاملين الآخرين على التسوية على أساس السهم، في هذا التاريخ يكون التفاوض حول منح نقدية او ما يقابلها من أصول أخرى او حقوق الملكية.
 - قيمة ضمنية: تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم اليت يكون للطرف الآخر حقق الحصول عليها او الاكتتاب فيها، والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوب من الطرف الآخر دفعه.
 - خيار السهم: وهو عقد يعطي لحامله الحق دون الالتزام بذلك للاكتتاب بأسهم منشأة بسعر محدد او قابل للتحديد خلال فترة زمنية محددة.

- فترة الوفاء بالشروط: وهي الفترة التي يجب خلالها استيفاء جميع الشروط المحددة في الاتفاقية الدفع على أساس الأسهم.

5- الاعتراف ب" المدفوعات على أساس الأسهم" وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02

أ – يجب الاعتراف بزيادة الأصول (سلع او خدمات) التي تم الحصول عليها او استلامها في عملية التسديد على أساس الأسهم عندما تحصل المنشأة على السلعة او تحصل على الخدمات.

ب- إذا كانت عملية التسديد تتم عن طريق تسويات حقوق الملكية (إصدار أسهم) فتتم الزيادة في حقوق الملكية، اما إذا كانت التسوية على أساس النقدية فالاعتراف بها يكون في جانب الالتزامات.

ث- عندما لا تكون البضاعة او الخدمة المتحصل عليها في المعاملة الدفع على أساس الأسهم غير مؤهلة للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها على أساس مصاريف.

ج- عميات التسديد على أساس حقوق الملكية مع الأطراف الخارجية: يتم قياس قيمة البضاعة والخدمات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات بتاريخ الشراء او الحصول عليها، اما في حالة العجز عن القياس بالقيمة العادلة، فيتم الاعتماد على القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى بنموذج تاريخ التسوية او العملية.

مثال 01:

في 2023/01/01 اشترت الشركة القابضة بضاعة بقيمة 130.000 ون ، مقابل اصدار 30.000 سهم بقيمة 3 ون للسهم، بلغت القيمة السوقية العادلة للسهم 4 ون.

المطلوب:

- تحديد القيمة التي ستظهر بها البضاعة بالفاتر المحاسبية بتاريخ الشراء؟
- اثبات القيد اللازم لشراء البضاعة؟

الحل:

- 1- يتم تسجيل البضاعة بمبلغ 130.000 ون وهي القيمة العادلة لأصل المستلم.
- 2- اثبات قيد الشراء للبضاعة:

130.000	ح/ المخزون	
90.000	الى ح/ راس مال أسهم عادية 30.000 * 3	
40.000	الى ح/ راس مال اضافي	

يتم اثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة لها وهي 130.000 ون نقدية، منها 90.000 راس مال لاسهم عادية، والفرق 40.000 يعتبر راس مال إضافي.

في حالة عدم التمكن من تحديد القيمة العادلة للبضاعة، يتم تسجيلها بالقيمة العادلة للسهم أي 120.000 (4*30.000) وذلك بسبب عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل.

120.000	ح/ المخزون	
90.000	الى ح/ راس مال أسهم عادية 30.000 * 3	
30.000	الى ح/ راس مال اضافي	

يتم اثبات المخزون من البضاعة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة وهي 120.000 ون نقدية، منها 90.000 راس مال لأسهم عادية، والفرق 40.000 يعتبر راس مال إضافي.

ح- العمليات التي تتضمن استلام خدمات (عادة ما تتم مع العمال – داخليا-)

- يتم قياسها بنموذج تاريخ المنح، أي ان العملية تسجل بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في التاريخ الأصلي الذي منحت فيه.
- عندما تكون المكافأة او الحوافز الممنوحة للعمال متعلقة بشروط الوفاء بها مستقبلا، فانه يجب الاعتراف بتكلفتها كمصروف على مدار الفترات التي تستوفي خلالها هذه الشروط، ويسجل الجانب الدائن في حقوق الملكية.
- يجب على المنشأة تحديد خيارات السياسة المحاسبية المتبعة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم من خلال نماذج تسعير الخيارات مثل بلاك شولز Black-Scholes او بينوميال Binomial، بحيث ان الانتقال من نموذج الى آخرى يعتبر كتغير في التقديرات وفق المعيار المحاسبي رقم 08.
- اذا منحت المنشأة لموظفيه خيارات اسهم مستحقة خلال 3 سنوات شرط الالتزام بالاستمرارية خلال هذه الفترة في المنشأة، فيجب الالتزام بالخطوات التالية:
- * يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي منحت فيه.
- * تحديد قيد هذه العملية (تكاليف تعويض العاملين) في الأرباح والخسائر بالتساوي خلال فترة الاستحقاق البالغة 3 سنوات مع ادخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي تعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- * سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي المصروف المعترف به، وتعكس التكلفة في قائمة الدخل عدد الخيارات المستحقة، وليس عدد الخيارات الممنوحة او التي سيتم ممارستها.

مثال 02:

توفرت المعلومات التالية والمتعلقة بحقوق خيار الممنوحة للعاملين لدى احدى الشركات

- في 2023/01/01 تم منح 300 حق خيار وذلك لكل واحد من موظفيها البالغ عددهم 100 موظف، وكل حق خيار له الحق في الحصول على 3 اسهم عادية، شريطة الاستمرار بالعمل لدى الشركة خلال 3 سنوات القادمة.
- قدرت الشركة القيمة العادلة لكل حق خيار بمبلغ 8 ون بتاريخ المنح.
- قدرت الشركة ان المتوسط المرجح لنسبة العاملين الذين قد يتركوا العمل قبل استنفاد المدة (3 سنوات) 10 %، وبالتالي سوف يفقدون حقهم في ممارسة الخيار.

- بلغ سعر السهم السوقي عند الممارسة 14 ون للسهم والقيمة الاسمية للسهم 1 ون.

المطلوب:

- حساب تكاليف التعويضات التي سوف تعترف بها الشركة في نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة؟
- اعداد القيود المناسبة؟

الحل:

- سيتم الاعتراف بالتكاليف (مكافأة) التعويضات خلال فترة استيفاء الشروط (3سنوات) و هي شرط استمرارية الموظفين في عملهم.

السنة	التكاليف عن التعويضات السنوية	اجمالي التكاليف عن التعويضات التراكمية
$3/(8\% \times 90 \times 300 \times 100)$	72.000	72.000
$3/(8\% \times 90 \times 300 \times 100)$	72.000	144.000
$3/(8\% \times 90 \times 300 \times 100)$	72.000	216.000

- تسجيل القيود المحاسبية

72.000	ح/ تكاليف وتعويضات	72.000
	الى ح/ راس مال مدفوع - خيار السهم	

في حال قرر الموظفون ممارسة خيار السهم، سوف يتم اصدار أسهم عادية وفق الشروط، وبافتراض ان القيمة الاسمية للسهم هي 1 ون وتسجل وفق القيد التالي:

216.000	ح/ راس مال إضافي مدفوع - خيار السهم	81.000
	الى ح/ راس مال أسهم عادية $1 \times 3 \times 90 \times 100 \times 300$	135.000
	الى ح/ راس مال اضافي	

- المدفوعات على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقدا

عند حصول المنشأة على سلع او خدمات مقابل التزام بتسديد نقدي للمورد مع تحديد قيمة الالتزامات اعتمادا على أدوات حقوق الملكية، يجب قياس البضاعة او الخدمات او الالتزام المقابل لها بالقيمة العادلة للالتزام، ويجب إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام نهاية كل فترة مالية وحتى تاريخ التسوية مع الاعتراف بأية تغييرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

مثال 03 :

منحت شركة مساهمة كل موظف لديها (50 موظف) أسهم حقوق منحة مقابل ارتفاع سعر السهم، تقديرا لإنجازهم عددها 300 حق، بتاريخ 2021/01/01 بحيث يتم ممارسة حقهم فيها بتاريخ 2023/12/31.

وعلى افتراض انه تم ممارسة حقهم في 70 % من عدد الأسهم و ان أسعار الأسهم في السوق خلال المرحلة كانت كالتالي:

- 2021/01/01 12 ون.

- 2021/12/31 15 ون.

- 2022/12/31 16 ون.

- 2023/12/31 18 ون.

المطلوب: احتساب مقدار الالتزام الواجب قيده مقابل هذه الأسهم بتاريخ ممارسة الحقوق؟

الحل:

الالتزام المستحق في 2023/12/31 = 50 * 70 % * 300 * (12-18) = 63.000 ون

4- العمليات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم او النقد

تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة او الموظف خيار تسوية المعاملة اما نقدا او عن طريق اصدار ادوات حقوق الملكية، وقد يحق للموظف ان يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق او ان يمنح أسهما خاضعة لبعض الشروط (مثل ان لا يستطيع بيعها خلال مدة معينة)، وتعتمد محاسبة هذا النوع من الأدوات على الطرف الذي يمتلك الخيار بتحديد طريقة التسوية (المنشأة او الموظف):

الطرف الذي يمتلك الخيار بتحديد طريقة التسوية (الموظف):

- إذا كان للموظف الحق في اختيار أسلوب التسوية، يعتبر ان المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أداة مالية تشمل مكون نقد وعنصر حقوق الملكية) بحيث يحق للموظف الحصول على أداة حق ملكية.
- إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع او الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع او الخدمات مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة، ويكون عنصر الدين هو أساس الدفعة النقدية التي سوف تحدث. وإذا قيسَت القيمة العادلة للبضائع او الخدمات بالرجوع الى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فانه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المالية المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين.
- وفي تاريخ التسوية يجب قياس عنصر الالتزام في مكون الدين بالقيمة العادلة، من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف للمحاسبة النهائية، عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقدا، يتم محاسبة القيمة العادلة المتزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق ملكية.

مثال 03:

قامت الشركة القابضة بالحيازة على مباني مقابل 500.000 ون، ويستطيع المورد ان يختار طريقة تسوية سعر الشراء، والخيارات عبارة عن:

- البديل الأول: استلام 100.000 سهم من أسهم الشركة خلال سنة واحدة. او
- البديل الثاني: استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة الوقية لما يمثل 80.000 سهم من أسهم الشركة.

وتقدر القيمة العادلة للبديل الأول 600.000 ون والقيمة العادلة للبديل الثاني 460.000 ون.

المطلوب: بيان كيفية محاسبة هذه المعاملة؟

في حال قام المورد باختيار البديل الثاني (استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة الوقية لما يمثل 80.000 سهم من أسهم الشركة)، فان الشركة ملزمة بتسجيل مبلغ 460.000 في خانة التزاماتها، و40.000 في حقوق الملكية والتي تمثل الفرق بين قيمة التثبيت والقيمة العادلة للالتزام.

500.000	ح/ المباني	
460.000	ح/ دمم دائنة	
40.000	ح/ حقوق خيار اسهم محتككة – حقوق الملكية-	

الطرف الذي يمتلك الخيار بتحديد طريقة التسوية (المنشأة):

- إذا كان للمنشأة الحق في اختيار أسلوب التسوية، يجب ان تحدد ما اذا كان يوجد التزاما تعاقديا بالتسوية نقدا، يتم معالجة المعاملة عادة كمعاملة يتم تسويتها نقدا اذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة او سياسة معلنة للتسوية نقدا او اذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس له جوهر تجاري او اذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للاسترداد.

وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على انها معاملة سيتم تسويتها بحقوق الملكية، وإذا تمت محاسبة المعاملة على انها معاملة يتم تسويتها بحقوق ملكية، فان المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

6- الإفصاحات

- أ- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق تطبيق الدفع على أساس الأسهم والتي كانت قائمة خلال الفترة.
- ب- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم كيف تم تحديد القيمة العادلة او الخدمات المستلمة، او القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- ت- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم اثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح او خسائر المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.