

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة كما صدر. مع التأكيد على أن أحقية الشركة في إصدار أسهم مقابل ما تحصل عليه من سلع أو خدمات يتطلب أساساً نظامياً خارج نطاق المعايير، فمهمة المعايير المحاسبية هي توفير المعالجة المحاسبية وما يتعلق بها من عرض وإفصاح للمعاملات التي يمكن للمنشآت تطبيقها في ظل إطار نظامي معين.

المعيار الدولي للتقرير المالي ٢

الدفع على أساس الأسهم

الهدف

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد آلية التقرير المالي من قبل المنشأة عندما تجري معاملة دفع على أساس الأسهم. وعلى وجه التحديد، يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تعكس ضمن ربحها أو خسارتها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصروفات المرتبطة بالمعاملات التي تُمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين.

النطاق

٢ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم، سواء استطاعت المنشأة أو لم تستطع أن تميز – بشكل مُحدد – بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة، بما في ذلك:

(أ) معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق ملكية؛

(ب) معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقدًا؛

(ج) المعاملات التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات وتوفر شروط الترتيب إما للمنشأة أو لمورد تلك السلع أو الخدمات اختيار أن تسوي المنشأة المعاملة نقدًا (أو بأصول أخرى) أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

وذلك باستثناء ما هو موضح في الفقرات ١٣ – ٦. وفي ظل عدم وجود سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة، فإن ثمة ظروف أخرى قد تشير إلى أن سلعاً أو خدمات قد تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا المعيار.

٣ [حذفت]

١٣ يمكن أن تُسوى معاملة الدفع على أساس الأسهم من خلال منشأة أخرى في المجموعة (أو من خلال مساهم في أية منشأة في المجموعة) نيابة عن المنشأة المُستلمة أو المُقتنية للسلع أو الخدمات. وتطبق الفقرة ٢ أيضاً على المنشأة التي:

(أ) تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون على منشأة أخرى في نفس المجموعة (أو على مساهم في أية منشأة في المجموعة) واجب بتسوية معاملة الدفع على أساس الأسهم، أو

(ب) عليها واجب بتسوية معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى في نفس المجموعة السلع أو الخدمات.

وذلك ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغرض آخر بخلاف دفع مقابل السلع أو الخدمات المُقدمة إلى المنشأة التي استلمتها.

٤ لأغراض هذا المعيار، لا تُعد المعاملة مع موظف (أو طرف آخر) بصفته حاملاً لأدوات حقوق ملكية في المنشأة معاملة دفع على أساس الأسهم. فعلى سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة جميع حملة أدوات حقوق ملكيتها في فئة معينة الحق في اقتناء أدوات حقوق ملكية إضافية خاصة بالمنشأة بسعر أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، ويحصل الموظف على مثل هذا الحق لأنه حامل لأدوات حقوق الملكية في تلك الفئة المعنية، فلا يخضع عندئذٍ منح هذا الحق أو ممارسته لمتطلبات هذا المعيار.

٥ حسبما هو موضح في الفقرة ٢، فإن هذا المعيار ينطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تقتني فيها المنشأة أو تستلم سلعاً أو خدمات. وتشمل السلع المخزون، والمواد الاستهلاكية، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى. وبالرغم من ذلك، لا يجوز للمنشأة أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تقتني فيها المنشأة السلع على أنها جزء من صافي الأصول المُقتناة ضمن تجميع أعمال حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال" (المُنقح في ٢٠٠٨)، أو ضمن تجميع منشآت أو أعمال خاضعة لسيطرة واحدة حسبما هو موضح في الفقرات ١-ب ٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٣، أو على مساهمة الأعمال في إنشاء مشروع مشترك حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١١ "الترتيبات المشتركة". وبالتالي، لا تقع أدوات حقوق الملكية المُصدرة ضمن تجميع أعمال في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها ضمن نطاق هذا المعيار. ولكن أدوات حقوق الملكية الممنوحة لموظفي الأعمال المستحوذ عليها بصفتهم موظفين (على سبيل المثال، مقابل استمرار الخدمة) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وبالمثل، يجب المحاسبة وفقاً لهذا المعيار عن إلغاء ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أو استبدالها أو إدخال أي تعديل آخر عليها بسبب تجميع الأعمال أو بسبب أية إعادة هيكلة أخرى لحقوق الملكية. ويوفر المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية المُصدرة ضمن تجميع أعمال تُعد جزءاً من العوض المنقول في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣) أم أنها جزء من العوض المنقول في مقابل استمرار الخدمة التي سيتم إثباتها في فترة ما بعد التجميع (وبناءً عليه تقع ضمن نطاق هذا المعيار).

٦ لا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تستلم فيها المنشأة أو تقتني سلعاً أو خدمات بموجب عقد يقع ضمن نطاق الفقرات ٨-١٠ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض" (المنقح في ٢٠٠٣) أو الفقرات ٤.٢ - ٧.٢ من المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية".

أ٦ يستخدم هذا المعيار مصطلح "القيمة العادلة" بطريقة تختلف في بعض النواحي عن تعريف القيمة العادلة الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة". وبناءً عليه، فعند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقاً لهذا المعيار، وليس وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

الإثبات

٧ يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المستلمة أو المكتتاة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على السلع أو عندما تتلقى الخدمات. ويجب على المنشأة أن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تسوى بحقوق ملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تسوى نقداً.

٨ عندما لا تستوفي السلع أو الخدمات المستلمة أو المكتتاة في معاملة دفع على أساس الأسهم شروط الإثبات على أنها أصول، فيجب أن تثبت على أنها مصروفات.

٩ ينشأ المصروف عادةً من استهلاك السلع أو الخدمات. فعلى سبيل المثال، تُستهلك الخدمات عادةً في الحال، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما يقدم الطرف المقابل الخدمة. وقد تُستهلك السلع على مدى فترة زمنية أو، في حالة المخزون، قد يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يُثبت مصروف عندما تُستهلك السلع أو تُباع. ومع ذلك، فمن الضروري أحياناً أن يُثبت مصروف قبل استهلاك أو بيع السلع أو الخدمات، نظراً لأنها لا تستوفي شروط الإثبات على أنها أصول. فعلى سبيل المثال، قد تقتني المنشأة سلعاً على أنها جزء من مرحلة البحث لمشروع تطوير منتج جديد. ورغم أن تلك السلع لم تُستهلك بعد، فإنها قد لا تستوفي شروط الإثبات على أنها أصول بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي الذي ينطبق عليها.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية

نظرة عامة

١٠ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل مباشر – بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، ما لم تكن تلك القيمة العادلة لا يمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل غير مباشر – بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١١ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠، على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة^٢، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن عادةً تقدير القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، حسبما هو موضح في الفقرة ١٢. ويجب قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في "تاريخ المنح".

١٢ تُمنح عادةً الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى للموظفين على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع الخدمة الأخرى. ومن غير الممكن عادةً إجراء قياس مباشر للخدمات التي يتم الحصول عليها مقابل مكونات معينة في حزمة مكافآت الموظف. وقد يكون من غير الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل، بدون إجراء قياس مباشر للقيمة العادلة الخاصة بأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وإضافة لذلك، تُمنح الأسهم أو خيارات الأسهم أحياناً على أنها جزء من ترتيب مكافأة إضافية، وليس على أنها جزء من المكافأة الأساسية، مثلاً على أنها حافز للموظفين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافآتهم على جهودهم في تحسين أداء المنشأة. وعن طريق قيام المنشأة بمنح أسهم أو خيارات أسهم، إضافة إلى المكافآت الأخرى، فإنها بذلك تدفع مكافأة إضافية لتحصل على منافع إضافية. ومن المرجح أن يكون من الصعب تقدير القيمة العادلة لهذه المنافع الإضافية. ونظراً لصعوبة إجراء قياس مباشر للقيمة العادلة الخاصة بالخدمات المتلقاة، فيجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

^١ عدل عنوان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ في ٢٠٠٥.

^٢ يستخدم هذا المعيار عبارة "بالرجوع إلى" بدلاً من "بـ"، نظراً لأن المعاملة تقاس في النهاية عن طريق ضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقيسة في التاريخ المحدد في الفقرة ١١ أو ١٣ (أيهما يكون منطبقاً)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب، كما هو موضح في الفقرة ١٩.

^٣ في سائر هذا المعيار، جميع الإشارات إلى الموظفين تشمل أيضاً الآخرين الذين يقدمون خدمات مشابهة.

١٣ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٠ على المعاملات مع أطراف أخرى بخلاف الموظفين، يجب أن يكون هناك افتراض قابل للدحض بأنه يمكن تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ويجب أن تُقاس تلك القيمة العادلة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة. وفي حالات نادرة، عندما تدحض المنشأة هذا الافتراض نظراً لأنها لا تستطيع تقدير القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية – بشكل غير مباشر – بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقيسة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

١٤ وعلى وجه الخصوص، إذا كان من الواضح أن العوض القابل للتحديد المُستلم من قبل المنشأة (إن وجد) أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المُتكبد، فإن هذه الحالة تشير عادةً إلى أن عوضاً آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) قد تم استلامه (أو سيتم استلامه) من قبل المنشأة. ويجب على المنشأة أن تقيس وفقاً لهذا المعيار السلع أو الخدمات المستلمة القابلة للتحديد. ويجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو التي سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات على أساس الأسهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة للتحديد مُستلمة (أو سيتم استلامها). ويجب على المنشأة أن تقيس في تاريخ المنح السلع أو الخدمات المستلمة غير القابلة للتحديد. ولكن فيما يخص المعاملات التي تُسوى نقداً، فيجب أن يُعاد قياس الالتزام في نهاية كل فترة تقرير حتى تتم تسويته وفقاً للفقرات ٣٠-٣٣.

المعاملات التي يتم فيها تلقي الخدمات

١٤ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الممنوحة تُكتسب مباشرة، فإن الطرف المقابل غير مطالب بأن يُكمل فترة مُحددة من الخدمة قبل أن يصبح مستحقاً دون قيد أو شروط لأدوات حقوق الملكية تلك. وما لم يثبت عكس ذلك، فإن المنشأة يجب عليها افتراض أنها قد استلمت الخدمات المُقدمة من الطرف المقابل على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ المنح أن تُثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية.

١٥ إذا كانت أدوات حقوق الملكية الممنوحة لا تُكتسب حتى يُكمل الطرف المقابل فترة مُحددة من الخدمة، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من الطرف المقابل، على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية تلك، سيتم استلامها في المستقبل، خلال فترة الاكتساب. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك الخدمات عندما تُقدّم من الطرف المقابل خلال فترة الاكتساب، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يُمنح موظف خيارات أسهم مشروطة بإكمال ثلاث سنوات في الخدمة، حينئذ يجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة الاكتساب تلك التي تبلغ ثلاث سنوات.

(ب) عندما يُمنح موظف خيارات أسهم مشروطة بتحقيق شرط/ أداء وبالبقاء في خدمة المنشأة حتى استيفاء ذلك الشرط، ويتفاوت طول فترة الاكتساب تبعاً لتوقيت استيفاء شرط الأداء، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي ستُقدم من قبل الموظف، على أنها عوض مقابل خيارات الأسهم، سوف يتم تلقيها في المستقبل، على مدى فترة الاكتساب المتوقعة. ويجب على المنشأة أن تُقدّر طول فترة الاكتساب المتوقعة في تاريخ المنح، على أساس النتيجة الأكثر ترجيحاً لشرط الأداء. وعندما يكون شرط الأداء شرطاً مرتبطاً بالسوق، يجب أن يكون تقدير طول فترة الاكتساب المتوقعة متسقاً مع الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، ولا يجوز تنقيح ذلك التقدير لاحقاً. وعندما لا يكون شرط الأداء شرطاً مرتبطاً بالسوق، فيجب على المنشأة أن تنتقح تقديرها لطول فترة الاكتساب، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى أن طول فترة الاكتساب يختلف عن التقديرات السابقة.

المعاملات التي تُقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦ فيما يخص المعاملات المقيسة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس، على أساس أسعار السوق عندما تكون متاحة، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية تلك (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٧ عندما لا تكون أسعار السوق متاحة، فيجب على المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب تقويم لتقدير السعر الذي كانت ستبلغه أدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ القياس في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل. ويجب أن يتفق أسلوب التقويم مع منهجيات التقويم المتعارف عليها لتسعير الأدوات المالية، ويجب أن تنطوي على جميع العوامل والافتراضات التي سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديد السعر (مع مراعاة متطلبات الفقرات ١٩-٢٢).

١٨ يحتوي الملحق ب على إرشادات إضافية بشأن قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تُعد سمات مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين.

معالجة شروط الاكتساب

١٩ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء شروط اكتساب محددة. فعلى سبيل المثال، يكون منح الأسهم أو خيارات الأسهم لموظف مشروطاً عادةً ببقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. وقد تكون هناك شروط أداء يجب استيفائها، مثل تحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، فإن شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، يجب أن تؤخذ في الحسبان عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المشمولة في قياس مبلغ المعاملة بحيث أنه - في النهاية - يجب أن يستند المبلغ المثبت للسلع أو الخدمات المستلمة، على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلى عدد أدوات حقوق الملكية التي تُكتسب في نهاية الأمر. وبالتالي، لا يُثبت أي مبلغ للسلع أو الخدمات المستلمة - على أساس تراكمي - عندما لا تُكتسب أدوات حقوق الملكية بسبب عدم استيفاء شرط *الاكتساب*، بخلاف الشرط المرتبط بالسوق، مثل إخفاق الطرف المقابل في إكمال فترة خدمة محددة، أو عدم استيفاء شرط أداء محدد، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢٠ لتطبيق متطلبات الفقرة ١٩، يجب على المنشأة أن تثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المستلمة خلال فترة الاكتساب استناداً إلى أفضل تقدير متاح لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب، ويجب عليها أن تتنقح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تُكتسب يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تتنقح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية التي تم اكتسابها في النهاية، مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢١.

٢١ يجب أن تؤخذ في الحسبان الشروط المرتبطة بالسوق، مثل سعر السهم المستهدف الذي يكون الاكتساب (أو قابلية ممارسة الخيار) مشروطاً به، عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناءً عليه، ففيما يخص عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي تحتوي على شروط مرتبطة بالسوق، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب الأخرى (مثل الخدمات المستلمة من الموظف الذي يظل في الخدمة للفترة المحددة)، بغض النظر عن استيفاء ذلك الشرط المرتبط بالسوق.

معالجة الشروط غير المرتبطة بالاكتساب

٢١ وبالمثل، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط غير المرتبطة بالاكتساب عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبناءً عليه، ففيما يخص عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي تحتوي على شروط غير مرتبطة بالاكتساب، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المستلمة من الطرف المقابل الذي يستوفي جميع شروط الاكتساب التي لا ترتبط بالسوق (مثل الخدمات المستلمة من الموظف الذي يظل في الخدمة للفترة المحددة) بغض النظر عن استيفاء تلك الشروط غير المرتبطة بالاكتساب.

معالجة ميزة إعادة المنح

٢٢ فيما يخص الخيارات التي بميزة *إعادة المنح*، لا يجوز أن تؤخذ في الحسبان ميزة إعادة المنح عند تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، تجب المحاسبة عن خيار *إعادة المنح* على أنه منح خيار جديد، إذا مُنح لاحقاً خيار لإعادة المنح.

بعد تاريخ الاكتساب

٢٣ بعد إثبات السلع أو الخدمات المستلمة وفقاً للفقرات ١٠-٢٢، وما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإجراء أي تعديل لاحق على إجمالي حقوق الملكية بعد تاريخ الاكتساب. فعلى سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تقوم لاحقاً بعكس المبلغ المثبت مقابل الخدمات المستلمة من موظف إذا تمت مصادرة أدوات حقوق الملكية المكتسبة في وقت لاحق أو إذا لم تُمارس الخيارات، في حالة خيارات الأسهم. وبالرغم من ذلك، لا يمنع هذا المتطلب المنشأة من إثبات أي تحويل يتم ضمن حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر.

عندما لا يمكن تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بطريقة يمكن الاعتماد عليها

٢٤ تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٣ عندما تكون المنشأة مُطلبة بأن تقيس معاملة دفع على أساس الأسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالات نادرة، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تقدر بطريقة يمكن الاعتماد عليها القيمة العادلة في تاريخ القياس لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرات ١٦-٢٢. وفي هذه الحالات النادرة فقط، يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن:

(أ) تقيس أدوات حقوق الملكية بقيمتها *الحقيقية*، بشكل أولي في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة ولاحقاً في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية النهائية، مع إثبات أي تغير في القيمة الحقيقية المثبتة ضمن

الربح أو الخسارة. وفيما يخص منح خيارات الأسهم، يُسوى ترتيب الدفع على أساس الأسهم بشكل نهائي عندما تُمارس الخيارات أو تُصادر (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو تنقضي (مثلاً في نهاية عمر الخيار).

(ب) تُثبت السلع أو الخدمات المُستلمة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية أو الممارسة في النهاية (حسب مقتضى الحال). ولتطبيق هذا المتطلب على خيارات الأسهم، على سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب، إن وجدت، وفقاً للفقرتين ١٤ و ١٥، باستثناء عدم انطباق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٥ (ب) بشأن الشرط المرتبط بالسوق. ويجب أن يستند المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة خلال فترة الاكتساب إلى عدد خيارات الأسهم المتوقع اكتسابها. ويجب على المنشأة أن تتفح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير معلومات لاحقة إلى اختلاف عدد خيارات الأسهم التي يُتوقع اكتسابها عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تتفح التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية. وبعد تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المُثبت للسلع أو الخدمات المُستلمة في حالة مصادرة خيارات الأسهم في وقت لاحق أو انقضاءها في النهاية.

٢٥ عندما تطبق المنشأة الفقرة ٢٤، فمن غير الضروري أن تطبق الفقرات ٢٦ – ٢٩، نظراً لأن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية سوف تُؤخذ في الحسبان عند تطبيق طريقة القيمة الحقيقية المُحددة في الفقرة ٢٤. ولكن في حال قيام المنشأة بتسوية إحدى عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي طبقت عليها الفقرة ٢٤:

- (أ) فإذا حدثت التسوية خلال فترة الاكتساب، يجب على المنشأة أن تحاسب عن التسوية على أنها تعجيل للاكتساب، ومن ثم، يجب عليها أن تثبت مباشرة المبلغ الذي لولا ذلك كان سيتم إثباته للخدمات المُتلفة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.
- (ب) يجب أن يُحاسب عن أية دفعة تتم عند التسوية على أنها إعادة شراء لأدوات حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة الحقيقية لأدوات حقوق الملكية، مقبسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

التعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

٢٦ قد تُعدل المنشأة الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية. فعلى سبيل المثال، قد تخفض سعر ممارسة الخيارات الممنوحة للموظفين (أي تعيد تسعير الخيارات)، الأمر الذي يزيد القيمة العادلة لتلك الخيارات. وقد تم التعبير عن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ للمحاسبة عن آثار التعديلات في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. ومع ذلك، فإن هذه المتطلبات يجب تطبيقها أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين والتي تُقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، فإن أية إشارة في الفقرات ٢٧ – ٢٩ إلى تاريخ المنح يجب أن تشير بدلاً من ذلك إلى التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

٢٧ يجب على المنشأة أن تثبت، كحد أدنى، الخدمات المُتلفة مقبسة بالقيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ما لم يسقط اكتساب تلك الأدوات بسبب عدم استيفاء أحد شروط الاكتساب (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق) المحددة في تاريخ المنح. وينطبق هذا بغض النظر عن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وإضافة لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة للموظف بأية صورة أخرى. ويحتوي الملحق ب على إرشادات بشأن تطبيق هذا المتطلب.

٢٨ في حالة إلغاء أو تسوية إحدى عمليات منح أدوات حقوق الملكية خلال فترة الاكتساب (بخلاف المنح الذي يتم إلغاؤه بالمصادرة عند عدم استيفاء شروط الاكتساب):

- (أ) يجب على المنشأة أن تحاسب عن الإلغاء أو التسوية على أنه تعجيل للاكتساب، وبناءً عليه، يجب عليها أن تثبت مباشرة المبلغ الذي لولا ذلك كان سيتم إثباته للخدمات المُتلفة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.
- (ب) يجب أن يُحاسب عن أية دفعة تؤدي للموظف عند إلغاء أو تسوية المنح على أنها إعادة شراء لحصة من حصص حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، مقبسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف. ولكن إذا تضمن ترتيب الدفع على أساس الأسهم مكونات التزام، فيجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في تاريخ الإلغاء أو التسوية. ويجب أن تتم المحاسبة عن أية دفعة يتم تأديتها لتسوية مكون الالتزام على أنها تخلص من الالتزام.

(ج) في حالة منح أدوات حقوق ملكية جديدة للموظف وفي التاريخ الذي مُنحت فيه أدوات حقوق الملكية الجديدة تلك حددت المنشأة الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن منح أدوات حقوق الملكية البديلة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن تعديل المنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وفقاً للفقرة ٢٧ وإرشادات التطبيق الواردة في الملحق ب. وتكون القيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة. ويكون صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة هو قيمتها العادلة، قبل الإلغاء مباشرة، مطروحاً منها مبلغ أية دفعة تؤدي للموظف عند إلغاء أدوات حقوق الملكية، تتم المحاسبة عنها على أنها اقتطاع من حقوق الملكية وفقاً للبند (ب) أعلاه.

وإذا لم تحدد المنشأة أن أدوات حقوق الملكية الجديدة الممنوحة تُعد أدوات حقوق ملكية بديلة لأدوات حقوق الملكية المُلغاة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن حقوق الملكية الجديدة تلك على أنها منح جديد لأدوات حقوق الملكية.

٢٨ في حالة قدرة المنشأة أو الطرف المقابل على اختيار ما إذا كان سبفي بأحد الشروط غير المتعلقة بالاكتساب، فيجب على المنشأة أن تعالج إخفاقاتها أو إخفاق الطرف المقابل في استيفاء الشرط غير المتعلق بالاستيفاء خلال فترة الاكتساب على أنه إلغاء.

٢٩ في حالة قيام المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق ملكية مكتسبة، فإن الدفعة المؤداة للموظف يجب المحاسبة عنها على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء القدر الذي تزيد به الدفعة عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُعاد شراؤها، مقبسة في تاريخ إعادة الشراء. ويجب إثبات أية زيادة من هذا القبيل على أنها مصروف.

معاملات الدفع على الأساس الأسهم التي تُسوى نقداً

٣٠ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام، مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣١-٣٣. وإلى حين تسوية الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

٣١ على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة للموظفين حقوق ارتفاع قيمة السهم على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، وبموجب ذلك يصبح الموظفون مستحقين لدفعة نقدية مستقبلية (وليس لأداة حقوق ملكية)، تستند إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى مُحدد على مدى فترة زمنية مُحددة. أو قد تمنح المنشأة موظفيها حقاً في الحصول على دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم حقاً في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي س تُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للاسترداد، إما بشكل إلزامي (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو باختيار الموظف. وتُعد هذه الترتيبات أمثلة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً. وتستخدم حقوق ارتفاع قيمة السهم لتوضيح بعض المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٢-٣٣؛ ومع ذلك، فإن المتطلبات الواردة في تلك الفقرات تنطبق على كل معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً.

٣٢ يجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بدفع مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم الموظفون الخدمة. فعلى سبيل المثال، تُكتسب بعض حقوق ارتفاع قيمة السهم في الحال، ومن ثم، لا يُطالب الموظفون بإكمال فترة مُحددة في الخدمة ليصبحوا مستحقين للدفعة النقدية. وما لم يُثبت عكس ذلك، يجب على المنشأة أن تفترض أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظفون في مقابل حقوق ارتفاع قيمة السهم. وبالتالي، يجب على المنشأة أن تثبت في الحال الخدمات المُتلقاة والتزاماً بدفع مقابلها. وعندما لا تُكتسب حقوق ارتفاع قيمة السهم إلا بعد أن يُكمل الموظفون فترة مُحددة في الخدمة، فيجب على المنشأة أن تثبت الخدمات المُتلقاة، والتزاماً بدفع مقابلها، عندما يقدم الموظفون الخدمة خلال تلك الفترة.

٣٣ يجب قياس الالتزام، بشكل أولي وفي نهاية كل فترة تقرير حتى تسويته، بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة السهم، عن طريق تطبيق أحد نماذج تسعير الخيارات، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها حقوق ارتفاع قيمة السهم، ومدة الخدمة التي أداها الموظفون حتى تاريخه مع مراعاة متطلبات الفقرات ٣٣-٣٣. وقد تقوم المنشأة بتعديل الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها الدفعة على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً. وتحتوي الفقرات ب٤ أ ب٤ ج في الملحق ب على إرشادات بشأن تعديل معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تغير تصنيفها من كونها تُسوى نقداً إلى كونها تُسوى بحقوق الملكية.

معالجة شروط الاكتساب والشروط غير المتعلقة بالاكتساب

٣٣ قد تكون معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً مشروطة بالوفاء بشروط اكتساب معينة. فقد تكون هناك شروط أداء يجب الوفاء بها، مثل تحقيق المنشأة لمستوى نمو معين في الأرباح، أو زيادة معينة في سعر سهم المنشأة. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب، بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، عند تقدير القيمة العادلة للدفعة على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، فإن شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق يجب أخذها في الحسبان عن طريق تعديل عدد المكافآت المشمولة في قياس الالتزام الناشئ عن المعاملة.

٣٣ ب لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٣، يجب على المنشأة أن تثبت مبلغاً للسلع أو الخدمات المستلمة خلال فترة الاكتساب. وذلك المبلغ يجب أن يستند إلى أفضل تقدير متاح لعدد المكافآت التي يتوقع أن تُكتسب. ويجب على المنشأة أن تتفح ذلك التقدير، عند الضرورة، عندما تشير المعلومات اللاحقة إلى أن عدد المكافآت المتوقع اكتسابها سوف يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تتفح التقدير ليتساوى مع عدد المكافآت التي اكتسبت في النهاية.

٣٣ ج يجب أن تؤخذ في الحسبان الشروط المرتبطة بالسوق، مثل سعر السهم المستهدف الذي يكون الاكتساب (أو قابلية ممارسة الخيار) مشروطاً به، بالإضافة إلى الشروط غير المتعلقة بالاكتساب، عند تقدير القيمة العادلة للدفع الممنوح على أساس الأسهم الذي يسوى نقداً، وعند إعادة قياس القيمة العادلة في نهاية كل فترة تقرير وعند تاريخ التسوية.

٣٣ نتيجة لتطبيق الفقرات ٣٠-٣٣ ج، فإن المبلغ المتراكم الذي يتم إثباته في النهاية للسلع أو الخدمات المستلمة باعتبارها عوضاً للدفع على أساس الأسهم الذي يسوَّى نقداً يساوي النقد المدفوع.

معاملات الدفع على أساس الأسهم مع خاصية التسوية بالصافي لواجبات الضريبة المستقطعة

٣٣ هـ قد تلزم أنظمة الضريبة أو لوائحها المنشأة باستقطاع مبلغ معين لواجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم، ويتم تحويل هذا المبلغ للسلطة الضريبية بالنيابة عن الموظف. وللوفاء بهذا الواجب، فإن شروط ترتيب الدفع على أساس الأسهم قد تسمح للمنشأة أو تلزمها باستقطاع عدد من أدوات حقوق الملكية يساوي القيمة النقدية لواجب الضريبة الذي على الموظف، من مجموع عدد أدوات حقوق الملكية التي لولا تلك الأنظمة أو اللوائح كان سيتم إصدارها للموظف عند ممارسة (أو اكتساب) الدفع على أساس الأسهم (أي أن ترتيب الدفع على أساس الأسهم له خاصية "التسوية بالصافي").

٣٣ و استثناءً من المتطلبات الواردة في الفقرة ٣٤، فإن المعاملة الموضحة في الفقرة ٣٣ هـ يجب تصنيفها بأكملها على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تسوَّى بحقوق الملكية إذا كانت ستُصنف على هذا الوجه في ظل غياب خاصية التسوية بالصافي.

٣٣ ز تطبيق المنشأة الفقرة ٢٩ من هذا المعيار للمحاسبة عن استقطاع الأسهم لتمويل المبلغ المدفوع للسلطة الضريبية فيما يتعلق بواجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم. وعليه، يجب المحاسبة عن هذا المبلغ المدفوع على أنه حسم من حقوق الملكية في مقابل الأسهم المستقطعة، باستثناء القدر الذي يزيد به هذا المبلغ عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المستقطعة في تاريخ التسوية بالصافي.

٣٣ ح لا ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة ٣٣ و على ما يلي:

- (أ) ترتيب الدفع على أساس الأسهم بخاصية التسوية بالصافي، الذي لا تتحمل فيه المنشأة بموجب أنظمة الضريبة أو لوائحها واجباً باستقطاع مبلغ ما في مقابل واجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بذلك الدفع على أساس الأسهم؛ أو
- (ب) أدوات حقوق الملكية التي تستقطعها المنشأة زيادة على واجب الضريبة الذي على الموظف المرتبط بالدفع على أساس الأسهم (أي أن المنشأة استقطعت كمية من الأسهم تتعدى القيمة النقدية لواجب الضريبة الذي على الموظف). وتجب المحاسبة عن هذه الأسهم الزائدة المستقطعة على أنها دفع على أساس الأسهم يسوَّى نقداً عندما يتم دفع هذا المبلغ نقداً (أو بأصول أخرى) للموظف.

معاملات الدفع على أساس الأسهم ذات البدائل النقدية

٣٤ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب سواءً للمنشأة أو للطرف المقابل اختيار أن تسوي المنشأة المعاملة إما نقداً (أو بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك المعاملة، أو مكونات تلك المعاملة، على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تسوَّى نقداً بالقدر الذي تحمّل به المنشأة، التزاماً للتسوية نقداً أو بأصول أخرى، أو على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تسوَّى بحقوق الملكية بالقدر الذي لم تتحمل به المنشأة أي التزام من ذلك القبيل.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للطرف المقابل اختيار التسوية

٣٥ إذا منحت المنشأة الطرف المقابل الحق في أن يختار ما إذا كانت معاملة الدفع على أساس الأسهم تسوَّى نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة قد منحت أداة مالية مركبة، تتضمن مكون دين (أي حق الطرف المقابل في طلب الدفع نقداً) ومكون حقوق ملكية (أي حق الطرف المقابل في طلب التسوية بأدوات حقوق الملكية وليس نقداً). وفيما يخص المعاملات مع أطراف أخرى بخلاف الموظفين، التي تقاس فيها القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية للأداة المالية المركبة على أنه الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة والقيمة العادلة لمكون الدين، في التاريخ الذي تُستلم فيه السلع أو الخدمات.

٣٦ فيما يخص المعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، مع الأخذ في الحسبان الأحكام والشروط التي مُنحت بمقتضاها الحقوق في الحصول على النقد أو أدوات حقوق الملكية.

٣٧ لتطبيق الفقرة ٣٦، يجب على المنشأة أن تقيس أولاً القيمة العادلة لمكون الدين، ثم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية – مع الأخذ في الحسبان أن الطرف المقابل يجب أن يفقد الحق في استلام النقد لكي يحصل على أداة حقوق الملكية. والقيمة العادلة للأداة

^٤ في الفقرات ٣٥-٤٣، جميع الإشارات إلى النقد تشمل أيضاً الأصول الأخرى للمنشأة.

المالية المركبة هي مجموع القيم العادلة للمكونين. ومع ذلك، تكون معاملات الدفع على أساس الأسهم التي للطرف المقابل فيها اختيار التسوية مهيكل غالباً بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي نفسها للبدل الآخر. فعلى سبيل المثال، قد يكون للطرف المقابل الخيار في الحصول على خيارات أسهم أو حقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى نقداً. وفي مثل هذه الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية صفرًا، وبالتالي تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي نفس القيمة العادلة لمكون الدين. وعلى العكس من ذلك، عندما تختلف القيم العادلة لبدائل التسوية، فإن القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية ستكون عادة أكبر من الصفر، وفي هذه الحالة ستكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أكبر من القيمة العادلة لمكون الدين.

٣٨ يجب على المنشأة أن تحاسب بشكل منفصل عن السلع أو الخدمات المستلمة أو المُقتناة فيما يتعلق بكل مكون للأداة المالية المركبة. ففيما يخص مكون الدين، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُقتناة، والتزاماً بدفع مقابل تلك السلع أو الخدمات، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات، وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً (الفقرات ٣٠-٣٣). وفيما يخص مكون حقوق الملكية (إن وجد)، يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة في حقوق الملكية، عندما يورد الطرف المقابل سلعا أو يقدم خدمات وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية (الفقرات ١٠-٢٩).

٣٩ في تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة. وفي حالة قيام المنشأة بإصدار أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من الدفع نقداً، يجب أن يُحوّل الالتزام مباشرة إلى حقوق ملكية، باعتباره العوض مقابل أدوات حقوق الملكية المُصدرة.

٤٠ في حالة قيام المنشأة بالدفع نقداً عند التسوية بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية، يجب استخدام تلك الدفعة لتسوية الالتزام بالكامل. وأي مكون حقوق ملكية تم إثباته سابقاً يجب أن يظل ضمن حقوق الملكية. ويفقد الطرف المقابل الحق في الحصول على أدوات حقوق الملكية عندما يختار الحصول على نقد عند التسوية. ولكن هذا المتطلب لا يمنع المنشأة من إثبات أي تحويل ضمن حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة اختيار التسوية

٤١ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتيح فيها أحكام الترتيب للمنشأة الاختيار بين التسوية نقداً أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها واجب قائم بالتسوية نقداً، والمحاسبة عن معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً لذلك. ويكون على المنشأة واجب قائم بالتسوية نقداً إذا لم يكن لخير التسوية بأدوات حقوق الملكية أي جوهر اقتصادي (مثلاً لأن المنشأة ممنوعة نظامياً من إصدار أسهم)، أو أن لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً، أو أنها تسوي بشكل عام نقداً حينما يطلب الطرف المقابل التسوية نقداً.

٤٢ إذا كان على المنشأة واجب قائم بالتسوية نقداً، يجب عليها أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، الواردة في الفقرات ٣٠-٣٣.

٤٣ في حال عدم وجود أي التزام من هذا القبيل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية، الواردة في الفقرات ١٠-٢٩. وعند التسوية:

(أ) إذا اختارت المنشأة أن تسوي نقداً، يجب المحاسبة عن الدفعة النقدية على أنها إعادة شراء لحصة من حصص حقوق الملكية، أي على أنها اقتطاع من حقوق الملكية، باستثناء ما هو موضح في البند (ج) أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة أن تسوي بإصدار أدوات حقوق ملكية، فلا يلزم إجراء أية محاسبة إضافية (بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى مكون آخر، عند الضرورة)، باستثناء ما هو موضح في البند (ج) أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل التسوية الذي بالقيمة العادلة الأعلى، كما في تاريخ التسوية، فيجب عليها أن تثبت مصروفًا إضافيًا بالقيمة الزائدة المقدمة، أي بالفرق بين النقد المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي لو لا ذلك كانت ستُصدر، أو بالفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المُصدرة ومبلغ النقد الذي لو لا ذلك كان سيُدفع، أيهما كان منطبقاً.

معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

٤٣ أ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة، يجب على المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية أو تسوى نقداً وذلك عن طريق تقويم:

(أ) طبيعة المكافآت الممنوحة.

(ب) حقوقها وواجباتها.

والمبلغ الذي تثبته المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات قد يختلف عن المبلغ الذي تثبته المجموعة الموحدة أو المنشأة الأخرى ضمن المجموعة التي تسوّي معاملة الدفع على أساس الأسهم.

٤٣ ب يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس السهم تُسوى بحقوق ملكية عندما:

(أ) تكون المكافآت الممنوحة هي أدوات حقوق ملكية خاصة بها، أو

(ب) لا يكون لدى المنشأة التزام بأن تسوي معاملة الدفع على أساس السهم.

ولا يجوز للمنشأة أن تُعيد لاحقاً قياس أية معاملة دفع من هذا القبيل تُسوى بحقوق الملكية إلا عند حدوث تغييرات في شروط الاكتساب غير المرتبطة بالسوق وفقاً للفقرات ١٩-٢١. وفي جميع الحالات الأخرى، يجب على المنشأة المُستلمة للسلع أو الخدمات أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً.

٤٣ ج لا يجوز للمنشأة التي تسوي معاملة الدفع على أساس الأسهم، عندما تستلم منشأة أخرى في المجموعة السلع أو الخدمات، أن تثبت المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية إلا إذا تمت تسوية المعاملة بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها. وبخلاف ذلك، يجب إثبات المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً.

٤٣ د تنطوي بعض المعاملات داخل المجموعات على ترتيبات سداد تتطلب من إحدى منشآت المجموعة أن تدفع لمنشأة أخرى داخل المجموعة مقابل تقديم مدفوعات على أساس الأسهم لموردي السلع أو الخدمات. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات أن تحاسب عن معاملة الدفع على أساس الأسهم وفقاً للفقرة ٤٣ ب بغض النظر عن ترتيبات السداد داخل المجموعة.

الإفصاحات

٤٤ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت خلال الفترة.

٤٥ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤، يجب على المنشأة أن تفصح – على الأقل – عما يلي:

(أ) وصف لكل نوع من أنواع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الأحكام والشروط العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة التسوية (مثلاً ما إذا كانت نقداً أو بحقوق الملكية). وقد تقوم المنشأة التي تكون لديها أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم بعرض هذه المعلومات بشكل مُجمّع، ما لم يكن الإفصاح المنفصل عن كل ترتيب ضرورياً لاستيفاء المبدأ الوارد في الفقرة ٤٤.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها لكل مجموعة من مجموعات الخيارات الآتية:

(١) القائمة في بداية الفترة؛

(٢) الممنوحة خلال الفترة؛

(٣) المُصدرة خلال الفترة؛

(٤) التي تمت ممارستها خلال الفترة؛

(٥) المنقضية خلال الفترة؛

(٦) القائمة في نهاية الفترة؛

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

(ج) فيما يخص خيارات الأسهم التي تمت ممارستها خلال الفترة، المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة. وإذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم طوال الفترة، يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم خلال الفترة.

(د) فيما يخص خيارات الأسهم القائمة في نهاية الفترة، نطاق أسعار الممارسة والمتوسط المرجح للعمر التعاقد المتبقي. وعندما يكون نطاق أسعار الممارسة واسعاً، يجب أن تُقسم الخيارات القائمة إلى نطاقات مجدية لتقييم عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد تُصدر والنقد الذي قد يُستلم عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم الكيفية التي خُددت بها القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

٤٧ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق ملكية المنشأة – بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، فلتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٤٦، يجب على المنشأة أن تفصح – على الأقل – عما يلي:

(أ) فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة خلال الفترة، المتوسط المرجح للقيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس ومعلومات عن الكيفية التي قيس بها تلك القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيار المستخدم ومدخلات ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر وأي مدخلات أخرى للنموذج، بما في ذلك الطريقة المستخدمة والافتراضات التي وُضعت لتضمين آثار الممارسة المبكرة المتوقعة؛

(٢) الكيفية التي حُدد بها التقلب المتوقع، بما في ذلك توضيح لمدى استناد التقلب المتوقع إلى التقلب السابق؛

(٣) ما إذا كانت هناك أي خصائص أخرى لمنح الخيار، مثل وجود شرط مرتبط بالسوق، قد ضُمّنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها.

(ب) فيما يخص أدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة خلال الفترة (أي بخلاف خيارات الأسهم)، عدد أدوات حقوق الملكية تلك والمتوسط المرجح لقيمتها العادلة في تاريخ القياس، ومعلومات عن الكيفية التي قيس بها القيمة العادلة، بما في ذلك:

(١) إذا لم تُقاس القيمة العادلة على أساس سعر سوقي قابل للرصد، فكيف حُددت تلك القيمة؛

(٢) ما إذا كانت توزيعات الأرباح المتوقعة قد ضُمّنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها؛

(٣) ما إذا كانت أي خصائص أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد ضُمّنت في قياس القيمة العادلة، وكيفية تضمينها.

(ج) فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي عُدت خلال الفترة:

(١) توضيح لتلك التعديلات؛

(٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات)؛

(٣) معلومات عن الكيفية التي قيس بها القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتسق مع المتطلبات المحددة في البندين (أ) و(ب) أعلاه، عند الاقتضاء.

٤٨ إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة خلال الفترة – بشكل مباشر، فيجب عليها أن تفصح عن الكيفية التي حُددت بها تلك القيمة العادلة، مثلاً ما إذا كانت القيمة العادلة قد قيست بسعر السوق لتلك السلع أو الخدمات.

٤٩ إذا قامت المنشأة بدحض الافتراض الوارد في الفقرة ١٣، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وأن تقدم توضيحاً لسبب دحض الافتراض.

٥٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى مركزها المالي.

٥١ لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي:

(أ) إجمالي المصروف المثبت للفترة والناشئ عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي استُلمت فيها السلع أو الخدمات التي لم تستوف شروط الإثبات على أنها أصول وبالتالي أثبتت مباشرةً على أنها مصروف، بما في ذلك الإفصاح بشكل منفصل عن ذلك الجزء من إجمالي المصروف الناشئ عن المعاملات المحاسب عنها على أنها معاملات دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية؛

(ب) فيما يخص الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم:

(١) إجمالي المبلغ الدفئ في نهاية الفترة؛

(٢) إجمالي القيمة الحقيقية في نهاية الفترة للالتزامات التي اكتسب مقابلها حق الطرف المقابل في النقد أو الأصول الأخرى في نهاية الفترة (مثلاً حقوق ارتفاع قيمة السهم المكتسبة).

٥٢ عندما لا تستوفي المعلومات المطلوب أن يُفصح عنها بموجب هذا المعيار المبادئ الواردة في الفقرات ٤٤ و ٤٦ و ٥٠، يجب على المنشأة أن تفصح عن أي معلومات إضافية تكون ضرورية لاستيفاء هذه المبادئ. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بتصنيف أي من معاملات الدفع على أساس الأسهم على أنها تُسوى بحقوق الملكية وفقاً للفقرة ٣٣، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تقدير للمبلغ الذي تتوقع أن تحوله للسلطة الضريبية لتسوية واجب الضريبة الذي على الموظف عندما يكون ذلك ضرورياً لإعلام المستخدمين بالآثار المستقبلية للتدفقات النقدية المرتبطة بترتيب الدفع على أساس الأسهم.

أحكام التحول

- ٥٣ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على عمليات منح الأسهم وخيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى التي مُنحت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ ولم تُكتسب بعد في تاريخ سريان هذا المعيار.
- ٥٤ تُشجّع المنشأة -ولكن دون إلزام- على تطبيق هذا المعيار على عمليات منح أدوات حقوق الملكية الأخرى إذا كانت المنشأة قد أفصحت للعموم عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك، المحددة في تاريخ القياس.
- ٥٥ فيما يخص جميع عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي ينطبق عليها هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تعيد عرض معلومات المقارنة، وعند الاقتضاء، تعدل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة لأسبق فترة معروضة.
- ٥٦ فيما يخص جميع عمليات منح أدوات حقوق الملكية التي لم يُطبق عليها هذا المعيار (على سبيل المثال، أدوات حقوق الملكية الممنوحة في ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ أو قبله)، يجب على المنشأة - مع ذلك - أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرتين ٤٤ و ٤٥.
- ٥٧ إذا قامت المنشأة، بعد أن أصبح هذا المعيار سارياً، بتعديل الأحكام أو الشروط الخاصة بمنح أدوات حقوق الملكية الذي لم يُطبق عليه هذا المعيار، فيجب على المنشأة - مع ذلك - أن تطبق الفقرات ٢٦-٢٩ للمحاسبة عن أي من مثل هذه التعديلات.
- ٥٨ فيما يخص الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم الموجودة في تاريخ سريان هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تطبق المعيار بأثر رجعي. وفيما يخص هذه الالتزامات، يجب على المنشأة أن تعيد عرض معلومات المقارنة، بما في ذلك تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة في أسبق فترة معروضة عرضت لها معلومات مقارنته، باستثناء أن المنشأة ليست مطالبة بعرض معلومات المقارنة طالما كانت المعلومات تتعلق بفترة أو تاريخ قبل ٧ نوفمبر ٢٠٠٢.
- ٥٩ تُشجّع المنشأة -ولكن دون إلزام- على تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على الالتزامات الأخرى الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على سبيل المثال، على الالتزامات التي سويت خلال إحدى الفترات المعروضة لها معلومات مقارنته.
- ٥٩ أ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرتين ٣٠ و ٣١ والفقرات ٣٣-٣٣ ح، والفقرات ب ٤٤ أ-ب ٤٤ ج وفقاً لما يلي، ولا يجوز إعادة عرض الفترات السابقة:
- (أ) تنطبق التعديلات في الفقرات ب ٤٤ أ-ب ٤٤ ج فقط على تعديلات الترتيب التي تحدث في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة التعديلات في الفقرات، والتي تحدث بعد ذلك التاريخ.
- (ب) تنطبق التعديلات في الفقرتين ٣٠ و ٣١ والفقرات ٣٣-٣٣ ح على معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون تاريخ منحها هو تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة لهذه التعديلات أو بعده. وفيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة الممنوحة قبل التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام في ذلك التاريخ، وأن تثبت أثر إعادة القياس في الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقة (أو مكوّن آخر لحقوق الملكية بحسب ما يكون مناسباً) لفترة التقرير التي تُطبق فيها التعديلات لأول مرة.
- (ج) تنطبق التعديلات في الفقرات ٣٣-٣٣ ح، وتعديل الفقرة ٥٢ على معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) في التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة هذه التعديلات، وعلى معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يكون تاريخ منحها هو تاريخ تطبيق المنشأة لأول مرة لهذه التعديلات أو بعده. وفيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم غير المكتسبة (أو المكتسبة ولكنها لم تمارس) (أو جزء منها) التي تم تصنيفها سابقاً على أنها مدفوعات على أساس الأسهم تُسوى نقداً، ولكنها الآن مُصنّفة على أنها تُسوى بحقوق الملكية وفقاً لتلك التعديلات، يجب على المنشأة أن تعيد تصنيف القيمة الدفترية لالتزام الدفع على أساس الأسهم إلى حقوق الملكية في التاريخ الذي تطبق فيه لأول مرة هذه التعديلات.
- ٥٩ ب بغض النظر عن المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٩ أ، يجوز للمنشأة أن تطبق التعديلات في الفقرة ٦٣ بأثر رجعي، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع مراعاة أحكام التحول الواردة في الفقرات ٥٣-٥٩ من هذا المعيار، إذا -و فقط إذا- كان ذلك ممكناً بدون استخدام الإدراك المتأخر. وإذا اختارت المنشأة التطبيق بأثر رجعي، فيجب عليها القيام بذلك لكل التعديلات التي تضمّنّها الإصدار "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢).

تاريخ السريان

- ٦٠ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦١ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) و"التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في أبريل ٢٠٠٩ الفقرة ٥. ويجب على المنشأة أن تطبق هذه التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يوليو ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ (المنقح في ٢٠٠٨) لفترة أسبق، فيجب عليها أن تطبق التعديلات أيضاً لتلك الفترة الأسبق.

٦٢ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الآتية بأثر رجعي في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرة ٢١ أ فيما يتعلق بمعالجة الشروط غير المتعلقة بالاكتساب؛ و

(ب) التعريفات المنقحة لـ "الاكتساب" و "شروط الاكتساب" الواردة في الملحق أ؛ و

(ج) التعديلات الواردة في الفقرتين ٢٨ و ٢٨ أ فيما يتعلق بالإلغاءات.

ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٣ يجب على المنشأة أن تطبق بأثر رجعي التعديلات الآتية التي أدخلها الإصدار "معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في المجموعات" الصادر في يونيو ٢٠٠٩، مع مراعاة أحكام التحول الواردة في الفقرات ٥٣-٥٩، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك التاريخ:

(أ) تعديل الفقرة ٢ وحذف الفقرة ٣ وإضافة الفقرات ٣ أ و ٤٣-٤٣ د والفقرات ب ٤٤، ب ٤٧، ب ٥٠، ب ٥٤، ب ٥٦-ب ٥٨، ب ٦٠ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.

(ب) التعريفات المنقحة في الملحق أ للمصطلحات الآتية:

- معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً؛
- معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية؛
- ترتيب الدفع على أساس الأسهم.
- معاملة دفع على أساس الأسهم.

إذا كانت المعلومات الضرورية للتطبيق بأثر رجعي غير متاحة، فيجب على المنشأة أن تظهر في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية المبالغ المثبتة سابقاً في القوائم المالية الموحدة للمجموعة. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠١٠، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٤ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١، الصادران في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥ والملحق أ. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١١.

٦٥ عدلت "التحسينات السنوية للمعايير الدولية للتقرير المالي دورة ٢٠١٠-٢٠١٢"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٣، الفقرتين ١٥ و ١٩. وفي الملحق أ، تم تعديل تعريفي "شروط الاكتساب" و "شروط مرتبط بالسوق"، وتم إضافة تعريفي "شروط الأداء" و "شروط الخدمة". وتطبق المنشأة بأثر مستقبلي هذه التعديلات على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تاريخ منحها في ١ يوليو ٢٠١٤ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٦ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الصادر في يوليو ٢٠١٤ الفقرة ٦. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٦٧ عدل الإصدار "تصنيف وقياس معاملات الدفع على أساس الأسهم" (تعديلات على المعيار الدولي للتقرير المالي ٢)، الصادر في يونيو ٢٠١٦، الفقرات ١٩، ٣٠-٣١، ٣٣، ٥٢، ٦٣، وأضاف الفقرات ٣٣-٣٣ ح، ٥٩-٥٩ ب، ٦٣ د، ب ٤٤ أ-ب ٤٤ ج، والعناوين المتعلقة بها. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذه التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

٦٨ عدلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في عام ٢٠١٨ الحاشية السفلية الخاصة بتعريف أداة حقوق الملكية في الملحق أ. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترة السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي (٢) بأثر رجعي، مع مراعاة الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرات ٥٣-٥٩ من هذا المعيار، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة (٨) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير عملي أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديل على المعيار الدولي للتقرير المالي (٢) بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و ٥٣-٥٤ و ٥٤ من المعيار الدولي للمحاسبة (٨).

سحب التفسيرات

٦٤ يحل الإصدار "معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقدًا في المجموعات"، الصادر في يونيو ٢٠٠٩، محل تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ "نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٢" وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ "المعيار الدولي للتقرير المالي ٢ - معاملات المجموعة وأسهم الخزنة". وقد انطوت التعديلات التي تضمنها ذلك الإصدار على المتطلبات السابقة المحددة في تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٨ وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١١ كما يلي:

(أ) عدلت الفقرة ٢ وأضافت الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات التي لا تستطيع المنشأة فيها أن تحدد على وجه الدقة بعض أو جميع السلع أو الخدمات المُستلمة. وكانت تلك المتطلبات سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مايو ٢٠٠٦ أو بعد ذلك التاريخ.

(ب) أضافت الفقرات ب٤٦، ب٤٨، ب٤٩، ب٥١-ب٥٣، ب٥٥، ب٥٩، ب٦١ في الملحق ب فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات بين منشآت المجموعة. وكانت هذه المتطلبات سارية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ مارس ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ.

انطبقت تلك المتطلبات بأثر رجعي وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٨، مع مراعاة أحكام التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي ٢.

الملحق أ المصطلحات المعروفة

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

معاملة دفع على أساس الأسهم
تُسوى نقداً
معاملة دفع على أساس الأسهم تقتني فيها المنشأة سلعاً أو خدمات من خلال تحمل التزام بنقل نقد أو أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات على أن يتم احتساب مبالغ ذلك النقد أو تلك الأصول على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى في المجموعة.

الموظفون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة
الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة ويكونون إما (أ) أفراداً يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ب) أفراداً يعملون لدى المنشأة وفقاً لتوجيهاتها بالطريقة نفسها التي يعمل بها الأفراد الذين يُعدون موظفين للأغراض النظامية أو الضريبية، أو (ج) تكون الخدمات المقدمة مشابهة لتلك الخدمات التي يقدمها الموظفون. فعلى سبيل المثال، يشمل المصطلح جميع موظفي الإدارة، أي أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية عن تخطيط وتوجيه ورعاية أنشطة المنشأة، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

أداة حقوق الملكية
عقد يثبت وجود حصة متبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.^٥
أداة حقوق الملكية الممنوحة
الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أداة من أدوات حقوق ملكية المنشأة، تمنحه المنشأة لطرف آخر بموجب ترتيب للدفع على أساس الأسهم.

معاملة دفع على أساس الأسهم
تُسوى بحقوق الملكية
معاملة دفع على أساس الأسهم تقتل في المنشأة:
(أ) سلعاً أو خدمات على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو
(ب) سلعاً أو خدمات دون أن يكون عليها واجب بتسوية المعاملة مع المورد.

القيمة العادلة
المبلغ الذي في مقابله يمكن مبادلة أصل، أو تسوية التزام، أو مبادلة أداة حقوق ملكية ممنوحة، بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة.

تاريخ المنح
التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) على ترتيب دفع على أساس الأسهم، وهو الوقت الذي يكون فيه لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لأحكام وشروط الترتيب. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في نقد أو أصول أخرى أو في أدوات حقوق ملكية المنشأة، شريطة استيفاء شروط الاكتساب المحددة، إن وجدت. وإذا كان ذلك الاتفاق يخضع لإجراءات اعتماد (من قبل المساهمين مثلاً)، فإن تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على ذلك الاعتماد.

القيمة الحقيقية
الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي للطرف المقابل الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أن يكتتب فيها أو الحق في أن يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي يكون (أو سوف يكون) مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل تلك الأسهم. فعلى سبيل المثال، عند وجود خيار بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة لأسهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون القيمة الحقيقية ٥ وحدات عملة.

شرط مرتبط بالسوق
شرط أداء يتوقف عليه سعر ممارسة أداة حقوق ملكية أو اكتسابها أو قابلية ممارستها ويتعلق ذلك الشرط بسعر السوق (أو القيمة السوقية) لأدوات حقوق ملكية المنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة)، مثل:
(أ) بلوغ سعر مُحدد للسهم أو مبلغ مُحدد للقيمة الحقيقية الخاصة بخيار السهم، أو
(ب) تحقيق هدف محدد يستند إلى سعر السوق (أو القيمة) لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة (أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة) بالنسبة إلى مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق ملكية المنشآت الأخرى.

^٥ يعرف "إطار مفاهيم التقرير المالي" الصادر في عام ٢٠١٨ الالتزام بأنه واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل ملكية أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.
^٦ في هذا الملحق، تُقوم المبالغ النقدية بـ "وحدات العملة".

وتتطلب الشروط المرتبطة بالسوق من الطرف المقابل إكمال فترة محددة من الخدمة (أي شرط خدمة)؛ ويمكن أن يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمناً.

التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة وذلك لأغراض هذا المعيار. وفيما يخص المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة، فإن تاريخ القياس هو تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين (و أولئك الذين يقدمون خدمات مشابهة)، فإن تاريخ القياس هو تاريخ حصول المنشأة على السلع أو التاريخ الذي يقوم فيه الطرف المقابل بتقديم الخدمة.

تاريخ القياس

شرط اكتساب يتطلب:

شرط الأداء

(أ) إكمال الطرف المقابل فترة خدمة محددة (أي شرط خدمة)؛ وقد يكون متطلب الخدمة صريحاً أو ضمناً،

(ب) الوفاء بأهداف أداء محددة عند تقديم الطرف المقابل للخدمة المطلوبة في البند (أ). فترة تحقيق أهداف الأداء:

(أ) لا يجوز أن تتجاوز نهاية فترة الخدمة،

(ب) قد تبدأ قبل فترة الخدمة بشرط ألا يكون تاريخ بدء هدف الأداء قبل بداية فترة الخدمة بصورة جوهرية.

يتم تعريف هدف الأداء بالرجوع إلى:

(أ) عمليات المنشأة (أو أنشطتها) أو عمليات أو أنشطة منشأة أخرى في نفس المجموعة (أي شرط غير مرتبط بالسوق)؛ أو

(ب) سعر (قيمة) أدوات حقوق ملكية المنشأة أو أدوات حقوق ملكية منشأة أخرى في نفس المجموعة (بما في ذلك الأسهم وخيارات الأسهم) (أي شرط مرتبط بالسوق).

وقد يتعلق هدف الأداء إما بأداء المنشأة ككل أو جزء من المنشأة (أو جزء من المجموعة)، مثل أداء قسم أو موظف.

ميزة تتيح المنح التلقائي لخيارات أسهم إضافية حينما يمارس حامل الخيار الخيارات الممنوحة سابقاً مستخدماً أسهم المنشأة، بدلاً من النقد، ليفي بسعر الممارسة.

ميزة إعادة المنح

خيار سهم جديد يُمنح عندما يُستخدم سهم للوفاء بسعر ممارسة خيار سهم سابق.

خيار إعادة المنح

شرط الاكتساب الذي يتطلب من الطرف المقابل إكمال فترة خدمة محددة يتم خلالها تقديم الخدمات للمنشأة. وفي حالة توقف الطرف المقابل عن تقديم الخدمة خلال فترة الاكتساب، فإنه يكون قد أخفق في الوفاء بشرط الخدمة وذلك بغض النظر عن سبب التوقف. ولا يتطلب شرط الخدمة تحقيق هدف الأداء.

شرط الخدمة

اتفاقية بين المنشأة (أو منشأة أخرى ضمن المجموعة^٧ أو أي مساهم في منشأة ضمن المجموعة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) تمنح الطرف الآخر حق استلام ما يلي:

ترتيب الدفع على أساس الأسهم

(أ) نقد أو أصول أخرى من أصول المنشأة مقابل مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى ضمن المجموعة، أو

(ب) أدوات حقوق ملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) خاصة بالمنشأة أو بمنشأة أخرى ضمن المجموعة،

شريطة استيفاء شروط الاكتساب المحددة، إن وجدت.

المعاملة التي فيها:

معاملة دفع على أساس الأسهم

^٧ ورد تعريف مصطلح "المجموعة" في الملحق أ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ "القوائم المالية الموحدة" على أنها "المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها".

(أ) تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في ترتيب دفع على أساس الأسهم، أو

(ب) تتحمل المنشأة واجباً بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة ترتيب دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلع أو الخدمات.

عقد يمنح حامله الحق في الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر محدد أو قابل للتحديد لفترة زمنية محددة، ولكن بدون أن يلزمه بذلك.

خيار الأسهم

بمعنى أن يصبح حقاً مكتسباً. بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم، يكتسب الطرف المقابل الحق في أن يستلم نقداً أو أصولاً أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة عندما لا يعد حق الطرف المقابل مشروطاً باستيفاء أي شروط اكتساب.

الاكتساب

الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تتلقى الخدمات التي تمنح الطرف المقابل الحق في استلام نقد أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة، بموجب ترتيب دفع على أساس الأسهم. وتكون شروط الاكتساب إما شروط خدمة أو شروط أداء.

شروط الاكتساب

الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المحددة في ترتيب للدفع على أساس الأسهم.

فترة الاكتساب

الملحق ب إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١ ب تناقش الفقرات ب٢-ب٤ من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تُعد سماتاً مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظفين. ولذلك، فهي لا تُعد أحكاماً وشروطاً شاملة. وإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن موضوعات التقويم المناقشة أدناه تركز على الأسهم وخيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، فمن المفترض أن القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم تُقاس في تاريخ المنح. ومع ذلك، تنطبق أيضاً كثير من موضوعات التقويم المناقشة أدناه (على سبيل المثال، تحديد التقلب المتوقع) في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم الممنوحة لأطراف أخرى بخلاف الموظفين في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الأسهم

٢ ب فيما يخص الأسهم الممنوحة للموظفين، يجب أن تُقاس القيمة العادلة للأسهم بسعر السوق لأسهم المنشأة (أو بسعر سوق مُقدر، إذا كانت أسهم المنشأة غير متداولة في سوق عامة)، مع تعديله تبعاً للأحكام والشروط التي مُنحت الأسهم بناءً عليها (باستثناء شروط الاكتساب التي تُستبعد من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢١).

٣ ب على سبيل المثال، إذا كان الموظف لا يحق له استلام توزيعات أرباح خلال فترة الاكتساب، فهذا العامل يجب أخذه في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وبالمثل، عندما تكون الأسهم خاضعة لقيود على النقل بعد تاريخ الاكتساب، فيجب أخذ ذلك العامل في الحسبان، ولكن فقط بقدر تأثير قيود ما بعد الاكتساب على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل ذلك السهم. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الأسهم متداولة بشكل نشط في سوق عميقة تتمتع بالسيولة، فقد يكون لقيود النقل بعد الاكتساب تأثير ضئيل، هذا إن وجد أصلاً، على السعر الذي سيدفعه مشارك في السوق على قدر من المعرفة والرغبة في التعامل مقابل تلك الأسهم. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان القيود على النقل أو القيود الأخرى التي توجد خلال فترة الاكتساب عند تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح للأسهم الممنوحة، نظراً لأن تلك القيود تتبع من وجود شروط الاكتساب، التي يُحاسب عنها وفقاً للفقرات ١٩-٢١.

خيارات الأسهم

٤ ب فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، ففي كثير من الحالات لا تكون أسعار السوق متاحة، نظراً لأن الخيارات الممنوحة تخضع لأحكام وشروط لا تنطبق على الخيارات المتداولة. وفي حالة عدم وجود خيارات متداولة بأحكام وشروط مشابهة، يجب تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة عن طريق تطبيق أحد نماذج تسعير الخيارات.

٥ ب يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل التي كان سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق، الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل، عند اختيار نموذج تسعير الخيارات الذي سيتم تطبيقه. فعلى سبيل المثال، لكثير من خيارات الموظفين أعمار طويلة، وتكون عادةً قابلة للممارسة خلال الفترة بين تاريخ الاكتساب ونهاية عمر الخيار، وتُمارس غالباً مبكراً. وينبغي أن تؤخذ هذه العوامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة لكثير من المنشآت، قد يحول هذا دون استخدام صيغة بلاك - سكولز - ميرثن الرياضية، التي لا تأخذ بعين الاعتبار احتمال الممارسة قبل نهاية عمر الخيار وقد لا تعكس بشكل كافٍ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة. وهي أيضاً لا تأخذ بعين الاعتبار احتمال أن التقلب المتوقع ومدخلات النموذج الأخرى قد تختلف على مدى عمر الخيار. ومع ذلك، قد لا تنطبق العوامل المحددة أعلاه على خيارات الأسهم ذات الأعمار التعاقدية القصيرة نسبياً، أو التي يجب أن تُمارس خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاكتساب. وفي هذه الحالات، قد تنتج صيغة بلاك - سكولز - ميرثن الرياضية قيمة تكون تقريباً نفس القيمة التي تنتج عن نموذج آخر أكثر مرونة لتسعير الخيارات.

٦ ب تأخذ جميع نماذج تسعير الخيارات في الحسبان كحد أدنى العوامل الآتية:

- (أ) سعر ممارسة الخيار؛
- (ب) عمر الخيار؛
- (ج) السعر الحالي للأسهم ذات الصلة؛
- (د) التقلب المتوقع في سعر السهم؛
- (هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إذا كان ذلك مناسباً)؛

(و) معدل الفائدة الخالي من المخاطر لعمر الخيار.

ب٧ يجب أن تؤخذ في الحسبان أيضاً العوامل الأخرى التي كان سيأخذها في الحسبان المشاركون في السوق الذين تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديد السعر (باستثناء شروط الاكتساب ومزايا إعادة المنح التي تُستبعد من قياس القيمة العادلة وفقاً للفقرات ١٩-٢٢).

ب٨ على سبيل المثال، لا يمكن عادةً ممارسة خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين خلال فترات محددة (مثلاً خلال فترة الاكتساب أو خلال فترات تحددها الجهات التنظيمية للأوراق المالية). ويجب أن يؤخذ هذا العامل في الحسبان إذا كان نموذج تسعير الخيار المطبق سيفترض -لولا ذلك- أن الخيار يمكن أن يُمارس في أي وقت خلال عمره. ومع ذلك، فإذا استخدمت المنشأة نموذجاً لتسعير الخيارات يُقوّم الخيارات التي يمكن ممارستها فقط في نهاية عمر الخيار، فلا يلزم عندئذ إجراء أي تعديل لعدم القدرة على ممارسة الخيار خلال فترة الاكتساب (أو أي فترات أخرى خلال عمر الخيار)، لأن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها خلال تلك الفترات.

ب٩ بالمثل، يُعد احتمال الممارسة المبكرة للخيار عاملاً آخرًا مشتركاً لخيارات أسهم الموظفين، على سبيل المثال، لأن الخيار لا يكون قابلاً للنقل بحرية، أو لأن الموظف يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المكتسبة عند التوقف عن العمل. ويجب أن تؤخذ في الحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، على النحو المبين في الفقرات ب١٦-ب٢١.

ب١٠ لا يجوز أن تؤخذ في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الأسهم (أو أدوات حقوق الملكية الأخرى) الممنوحة العوامل التي لم يكن سيأخذها في الحسبان مشارك في السوق تتوفر لديه المعرفة والرغبة في التعامل عند تحديده لسعر أحد خيارات الأسهم (أو أحد أدوات حقوق الملكية الأخرى). فعلى سبيل المثال، فيما يخص خيارات الأسهم الممنوحة للموظفين، لا تُعد العوامل التي تؤثر في قيمة الخيار من منظور الموظف الفرد وحده ملائمة لتقدير السعر الذي كان سيحدده مشارك في السوق تتوفر لديه المعرفة والرغبة في التعامل.

مدخلات نماذج تسعير الخيارات

ب١١ عند تقدير التقلب المتوقع في الأسهم ذات الصلة وتوزيعات الأرباح عليها، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي من شأنها أن تنعكس في سعر السوق الحالي أو سعر المبادلة التفاضلي الخاص بالخيار. وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين، يكون الهدف هو الاقتراب من التوقعات التي من شأن أي طرف خارجي، يمكنه الوصول إلى المعلومات المفصلة عن سلوك ممارسة الموظفين، أن يضعها على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

ب١٢ من المرجح غالباً أن يكون هناك نطاق من التوقعات المعقولة عن التقلبات وتوزيعات الأرباح وسلوكيات الممارسة المستقبلية. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تُحسب قيمة متوقعة، عن طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باحتمالية الحدوث المرتبطة به.

ب١٣ تستند التوقعات المتعلقة بالمستقبل بشكل عام إلى التجارب السابقة، مع تعديلها إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن الأحداث المستقبلية ستختلف عن الأحداث الماضية. وفي بعض الظروف، قد تشير العوامل القابلة للتحديد إلى أن التجربة التاريخية غير المعدلة تُعد مؤشراً ضعيفاً نسبياً للتجربة المستقبلية. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة اثنان من خطوط العمل المختلفة بشكل واضح واستبعدت الخط الذي كان أقل خطراً بشكل جوهري من الآخر، فقد لا يُعد التقلب التاريخي هو المعلومة الأفضل التي تؤسس عليها توقعات معقولة للمستقبل.

ب١٤ في ظروف أخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. فعلى سبيل المثال، سيكون لدى المنشأة المدرجة حديثاً معلومات قليلة، هذا إن وجدت أصلاً، عن التقلب في سعر سهمها. وتحتوي الفقرات أدناه على نقاش مفصل للمنشآت غير المدرجة والمنشآت المدرجة حديثاً.

ب١٥ وإيجازاً، لا ينبغي للمنشأة أن تجري التقديرات الخاصة بالتقلب وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على أساس المعلومات التاريخية فقط دون أن تأخذ في الحسبان المدى الذي من المتوقع أن تكون فيه التجارب السابقة عاملاً معقولاً للتنبؤ بالتجارب المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

ب١٦ يمارس الموظفون غالباً خيارات الأسهم مبكراً، لأسباب متنوعة. فعلى سبيل المثال، تكون خيارات أسهم الموظفين عادةً غير قابلة للنقل. ويدفع هذا الموظفين غالباً إلى ممارسة خيارات الأسهم الخاصة بهم مبكراً، لأن هذه هي الطريقة الوحيدة المتاحة لهم لتصفية مراكزهم. ويُطالب أيضاً الموظفون الذين يتوقعون عن العمل عادةً بأن يمارسوا أية خيارات مكتسبة خلال فترة زمنية قصيرة، وإلا صودرت تلك الخيارات. ويتسبب هذا العامل أيضاً في الممارسة المبكرة لخيارات أسهم الموظفين. ومن العوامل الأخرى المسببة للممارسة المبكرة العزوف عن تحمل المخاطر والحاجة لتنويع الثروة.

ب١٧ تعتمد الوسائل التي يتم من خلالها أخذ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان على نوع نموذج تسعير الخيار المطبق. فعلى سبيل المثال، يمكن أخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الحسبان عن طريق استخدام تقدير للعمر المتوقع للخيار (وفيما يخص خيارات أسهم الموظفين، يتمثل هذا العمر في الفترة الزمنية من تاريخ المنح إلى التاريخ الذي يتوقع أن يُمارس فيه الخيار) على

أنه أحد مدخلات نموذج تسعير الخيار (مثلاً صيغة بلاك-سكولز-ميرثن الرياضية). وبدلاً من ذلك، يمكن وضع الممارسة المبكرة المتوقعة في صورة نموذج ثنائي الحد لتسعير الخيارات أو نموذج مشابه يستخدم العمر التعاقد كإحدى مدخلاته.

ب١٨ تشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تقدير الممارسة المبكرة:

(أ) طول فترة الاكتساب، لأنه لا يمكن عادةً ممارسة خيار السهم حتى نهاية فترة الاكتساب. وبالتالي، يستند تحديد آثار الممارسة المبكرة المتوقعة على التقويم إلى افتراض أن الخيارات سوف تُكتسب. وتحتوي الفقرات ١٩-٢١ على نقاش لانعكاسات شروط الاكتساب.

(ب) متوسط طول الفترة التي ظلت فيها خيارات مشابهة قائمة في الماضي.

(ج) أسعار الأسهم ذات الصلة. فقد تشير التجربة السابقة إلى ميل الموظفين إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى مُحدد أعلى من سعر الممارسة.

(د) مستوى الموظف داخل الشركة. فعلى سبيل المثال، قد تشير التجربة السابقة إلى ميل موظفي المستويات العليا إلى ممارسة الخيارات في وقت لاحق بعد موظفي المستويات الدنيا (تحتوي الفقرة ب٢١ على نقاش أكثر تفصيلاً).

(هـ) التقلب المتوقع للأسهم ذات الصلة. في العادة، قد يميل الموظفون إلى ممارسة الخيارات التي على الأسهم ذات التقلبات العالية في وقت أسبق من ممارسة الخيارات التي على الأسهم ذات التقلب المنخفض.

ب١٩ حسبما هو موضح في الفقرة ب١٧، يمكن أن تؤخذ آثار الممارسة المبكرة في الحسبان عن طريق استخدام تقدير للعمر المتوقع للخيار على أنه أحد مدخلات نموذج تسعير الخيارات. وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الأسهم الممنوحة لمجموعة من الموظفين، يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقدير على متوسط مرجح بشكل مناسب للعمر المتوقع لمجموعة الموظفين بالكامل أو على متوسط مرجح بشكل مناسب لأعمار مجموعات فرعية من الموظفين داخل المجموعة، على أساس بيانات أكثر تفصيلاً حول سلوك ممارسة الموظفين (تحتوي الفقرات أدناه على نقاش أكثر تفصيلاً).

ب٢٠ من المرجح أن يكون من المهم فصل عملية منح الخيارات إلى مجموعات من الموظفين المتشابهين نسبياً في سلوك الممارسة. ولا تُعد قيمة الخيار دالة خطية لمدة الخيار؛ فالقيمة تزيد بمعدل متناقص كلما طالت المدة. فعلى سبيل المثال، في حال تساوي جميع الافتراضات الأخرى، فإن الخيار الذي مدته سنتين تكون قيمته أكبر من الخيار الذي مدته سنة واحدة، ولكن هذا لا يعني أن قيمة الخيار الأول ستكون ضعف قيمة الخيار الثاني. ويعني ذلك أن احتساب قيمة الخيار المقدرة على أساس متوسط مرجح واحد للعمر يشمل أعماراً فردية مختلفة بشكل كبير فيما بينها سيضخم إجمالي القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة. ومما يخفف من ذلك التضخيم فصل الخيارات الممنوحة إلى عدة مجموعات، لكل منها نطاق ضيق نسبياً من الأعمار يتم تضمينه في المتوسط المرجح للعمر.

ب٢١ تنطبق اعتبارات مشابهة عند استخدام نموذج ثنائي الحد أو نموذج مشابه. فعلى سبيل المثال، قد تشير التجربة السابقة للمنشأة التي تمنح الخيارات على نطاق واسع لجميع مستويات الموظفين إلى ميل المديرين التنفيذيين في المستويات العليا إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة أطول من احتفاظ موظفي الإدارة الوسطى بخياراتهم وميل موظفي المستويات الدنيا إلى ممارسة خياراتهم في فترة أسبق بالمقارنة بأية مجموعة أخرى. وإضافة لذلك، فإن الموظفين الذين يتم تشجيعهم أو مطالبهم بالاحتفاظ بحد أدنى من حجم أدوات حقوق الملكية الخاصة بهم، بما فيها الخيارات، قد يمارسون في العادة الخيارات في وقت لاحق بعد الموظفين غير الخاضعين لذلك الشرط. وفي تلك الحالات، سينتج عن فصل الخيارات إلى مجموعات من المستلمين المتشابهين نسبياً في سلوك الممارسة، تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الأسهم الممنوحة.

التقلب المتوقع

ب٢٢ التقلب المتوقع هو مقياس للمبلغ الذي يتوقع أن يتذبذب به السعر خلال الفترة. ومقياس التقلب المستخدم في نماذج تسعير الخيارات هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد المركبة بشكل مستمر على السهم على مدى فترة زمنية. ويتم التعبير عن التقلب عادةً بمدد سنوية قابلة للمقارنة بغض النظر عن الفترة الزمنية المستخدمة في عملية الاحتساب، على سبيل المثال، الأسعار اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية المرصودة.

ب٢٣ يقيس معدل العائد (الذي قد يكون موجباً أو سالباً) على السهم لفترة مدى انتفاع المساهم من توزيعات الأرباح وارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

ب٢٤ التقلب السنوي المتوقع للسهم هو النطاق الذي يتوقع أن ينخفض خلاله معدل العائد السنوي المركب بشكل مستمر، لما يقارب ثلثي الوقت. فعلى سبيل المثال، القول بأن السهم الذي من المتوقع أن تبلغ نسبة عائد المركب بشكل مستمر ١٢% سيشهد تقلباً بنسبة ٣٠% يعني أن هناك احتمال يقارب الثلثين بأن معدل العائد على السهم لسنة واحدة سيتراوح بين ١٨%- (١٢%) (٣٠% + ١٢%) (٣٠% - ١٢%). وإذا كان سعر السهم ١٠٠ وحدة عملة في بداية السنة ولم تُدفع أي توزيعات أرباح، فإن سعر السهم في نهاية السنة يُتوقع أن يتراوح بين ٨٣,٥٣ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة $\times e^{0.18}$) و ١٥٢,٢٠ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة $\times e^{0.42}$) ما يقارب ثلثي الوقت.

٢٥ب تشمل العوامل التي تُؤخذ في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع:

- (أ) التقلب الضمني الناتج من خيارات الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات المنشأة المتداولة التي تنطوي على مزايا الخيار (مثل الدين القابل للتحويل)، إن وجدت.
- (ب) التقلب التاريخي لسعر السهم على مدى أحدث فترة تتناسب بشكل عام مع مدة الخيار المتوقعة (مع الأخذ في الحسبان بقية العمر التعاقدى للخيار وأثار الممارسة المبكرة المتوقعة).
- (ج) طول مدة تداول أسهم المنشأة في الأسواق العامة. وربما تكون المنشآت المدرجة حديثاً قد شهدت تقلبات تاريخية مرتفعة، مقارنة بالمنشآت المشابهة المدرجة منذ فترة أطول. وتُقدم الفقرات أدناه إرشادات إضافية بشأن المنشآت المدرجة حديثاً.
- (د) ميل التقلب للعودة إلى متوسطه، أي مستواه المتوسط على المدى الطويل، والعوامل الأخرى التي تشير إلى أن التقلب المستقبلي المتوقع قد يختلف عن التقلب السابق. فعلى سبيل المثال، إذا شهد سعر سهم المنشأة تقلباً غير عادي لفترة زمنية معينة قابلة للتحديد بسبب عرض استحواد فاشل أو إعادة هيكلة رئيسية، فإن تلك الفترة يمكن تجاهلها عند احتساب المتوسط التاريخي للتقلب السنوي.
- (هـ) الفواصل الزمنية المناسبة والمنظمة بين عمليات رصد الأسعار. ينبغي أن يكون هناك اتساق في عمليات رصد الأسعار من فترة لأخرى. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر للأسبوع، ولكن لا ينبغي لها أن تستخدم سعر الإغلاق لبعض الأسابيع وأعلى سعر للأسابيع الأخرى. وينبغي أيضاً أن يتم التعبير عن عمليات رصد الأسعار بنفس عملة سعر الممارسة.

المنشآت المدرجة – حديثاً

٢٦ب حسبما هو موضح في الفقرة ٢٥ب، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي في سعر السهم على مدى أحدث فترة تتناسب بشكل عام مع مدة الخيار المتوقعة. وإذا لم يكن لدى المنشأة المدرجة حديثاً معلومات كافية عن التقلب التاريخي، فينبغي عليها – مع ذلك – أن تحسب التقلب التاريخي لأطول فترة يتوفر فيها نشاط التداول. ويمكنها أيضاً أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي لمنشآت مشابهة باتباع فترة قابلة للمقارنة في أعمارها. فعلى سبيل المثال، المنشأة التي تم تسجيلها منذ سنة واحدة فقط وتمنح خيارات بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات قد تأخذ في الحسبان نمط ومستوى التقلب التاريخي للمنشآت في نفس الصناعة للسنوات الست الأولى التي كانت فيها أسهم تلك المنشآت متداولة في سوق عامة.

المنشآت غير المدرجة

٢٧ب لن يكون لدى المنشأة غير المدرجة معلومات تاريخية تأخذها في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع. وتحتوي الفقرات أدناه على توضيح لبعض العوامل التي يمكن أخذها في الحسبان بدلاً من ذلك.

٢٨ب في بعض الحالات، قد تكون المنشأة غير المدرجة التي تصدر بشكل منتظم خيارات أو أسهم للموظفين (أو لأطراف أخرى)، قد أنشأت سوقاً داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تقلبات أسعار تلك الأسهم في الحسبان عند تقدير التقلب المتوقع.

٢٩ب يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تأخذ في الحسبان التقلب التاريخي أو المُقدر ضمناً للمنشآت المشابهة المدرجة، المتوفر عنها معلومات عن سعر السهم أو سعر الخيار، لتستخدمه عند تقدير التقلب المتوقع. وقد يكون هذا مناسباً إذا كانت المنشأة قد حددت قيمة أسهمها على أساس أسعار أسهم منشآت مشابهة مدرجة.

٣٠ب إذا لم تكن المنشأة قد قدرت قيمة أسهمها على أساس أسعار أسهم منشآت مشابهة مدرجة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقويم أخرى لتقويم أسهمها، فيمكن لها أن تشتق تقديراً للتقلب المتوقع يتسق مع تلك المنهجية. فعلى سبيل المثال، يمكن للمنشأة أن تقوّم أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. ويمكنها أن تأخذ في الحسبان التقلب المتوقع لصافي قيم تلك الأصول أو تلك الأرباح.

توزيعات الأرباح المتوقعة

٣١ب يعتمد ما إذا كان ينبغي أن تؤخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الحسبان عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة على ما إذا كان يحق للطرف المقابل الحصول على توزيعات أرباح أو معدلات توزيعات الأرباح.

٣٢ب على سبيل المثال، إذا مُنح الموظفون خيارات وكان لهم الحق في الحصول على توزيعات أرباح على الأسهم ذات الصلة أو معدلات توزيعات الأرباح (التي يمكن أن تُدفع نقداً أو يتم استخدامها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فينبغي أن تقوّم الخيارات الممنوحة كما لو أنه لن تُدفع أي توزيعات أرباح على الأسهم ذات الصلة، أي ينبغي أن يكون الرقم المُدخل لتوزيعات الأرباح المتوقعة صفرًا.

٣٣ب بالمثل، عند تقدير القيمة العادلة في تاريخ المنح للأسهم الممنوحة للموظفين، لا يلزم إجراء أي تعديل تبعاً لتوزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان الموظف مستحقاً للحصول على توزيعات الأرباح المدفوعة خلال فترة الاكتساب.

٣٤ ب وعلى العكس، إذا لم يكن الموظفون مستحقين للحصول على توزيعات أرباح أو مُعادلات توزيعات الأرباح خلال فترة الاكتساب (أو قبل الممارسة، في حالة الخيار)، فينبغي أن تؤخذ في الحسبان توزيعات الأرباح المتوقعة عند تقويم الحقوق في الأسهم أو الخيارات في تاريخ المنح. ويعني هذا أنه عند تقدير القيمة العادلة لمنح أحد الخيارات، ينبغي تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق أي نموذج لتسعير الخيارات. وعند تقدير القيمة العادلة لمنح أحد الأسهم، ينبغي تخفيض ذلك التقويم بالقيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن تُدفع خلال فترة الاكتساب.

٣٥ ب تتطلب نماذج تسعير الخيارات عادةً استخدام عائد توزيعات الأرباح المتوقع. ومع ذلك، يمكن تعديل النماذج لاستخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من العائد. ويمكن للمنشأة أن تستخدم إما عائداتها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة. وعندما تستخدم المنشأة الخيار الأخير، ينبغي عليها أن تأخذ في الحسبان النمط التاريخي للزيادات في توزيعات أرباحها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة بشكل عام هي زيادة توزيعات الأرباح بواقع ٣٪ تقريباً سنوياً، فلا ينبغي لها أن تفترض عند تقديرها لقيمة الخيار أنها ستدفع توزيعات الأرباح بمبلغ ثابت طوال عمر الخيار ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

٣٦ ب ينبغي أن يستند الافتراض المتعلق بتوزيعات الأرباح المتوقعة – بشكل عام – إلى المعلومات المتاحة للعموم. وينبغي على المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تخطط للقيام بذلك أن تفترض عائداً متوقعاً لتوزيعات الأرباح يساوي صفراً. ومع ذلك، يمكن للمنشأة الناشئة، التي لم يسبق لها أن قامت بدفع أي توزيعات أرباح، أن تتوقع أنها ستبدأ في دفع توزيعات الأرباح خلال الأعمار المتوقعة لخيارات أسهم موظفيها. ويمكن لتلك المنشآت أن تستخدم متوسطاً لعائد توزيعات أرباحها في السابق (صفر) ومتوسط عائد توزيعات الأرباح لمجموعة نظيرة قابلة للمقارنة بشكل مناسب.

معدل الفائدة الخالي من المخاطر

٣٧ ب معدل الفائدة الخالي من المخاطر هو عادةً العائد الضمني المتاح حالياً على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية في البلد الذي يتم التعبير عن سعر الممارسة بعملته، والتي لها مدة متبقية تساوي المدة المتوقعة للخيار الذي يتم تقويمه (على أساس العمر التعاقد المتبقي للخيار ومع الأخذ في الحسبان آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل مناسب، عندما لا توجد مثل هذه الإصدارات الحكومية أو عندما تشير الظروف إلى أن العائد الضمني على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية ليس معبراً عن معدل الفائدة الخالي من المخاطر (على سبيل المثال، في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح). وينبغي أيضاً أن يُستخدم بديل مناسب إذا كان المشاركون في السوق سيجددون عادةً معدل الفائدة الخالي من المخاطر باستخدام ذلك البديل، بدلاً من العائد الضمني على الإصدارات الحكومية ذات القسيمة الصفرية، عند تقدير القيمة العادلة لخيار له عمر مساوٍ للمدة المتوقعة للخيار الذي يتم تقويمه.

آثار هيكل رأس المال

٣٨ ب تحرر عادةً أطراف ثالثة، وليست المنشأة، خيارات الأسهم المتداولة. وعندما تُمارس هذه الخيارات، يقدم الطرف المحرر الأسهم إلى حامل الخيار. وتُقتنى تلك الأسهم من المساهمين الحاليين. وبالتالي، ليس لممارسه خيارات الأسهم المتداولة أي أثر مخفض.

٣٩ ب وفي المقابل، إذا حررت المنشأة خيارات الأسهم، فإن أسهماً جديدة تُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم تلك (سواء المُصدرة فعلياً أو المُصدرة بحكم جوهر المعاملة، إذا تم استخدام الأسهم المعاد شراؤها في السابق والمُحتفظ بها في الخزنة). ونظراً لأن الأسهم ستصدر بسعر الممارسة وليس بسعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإن هذا التخفيض الفعلي أو المحتمل قد يقلل من سعر السهم، بحيث لا يحقق حامل الخيار عند الممارسة مكسباً بحجم ما كان سيحققه عند ممارسة خيار آخر مشابه متداول لا يخفّض سعر السهم.

٤٠ ب يعتمد ما إذا كان لهذا أثر كبير على قيمة خيارات الأسهم الممنوحة على عوامل متنوعة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سوف تُصدر عند ممارسة الخيارات مقارنة بعدد الأسهم المُصدرة بالفعل. وإذا كان السوق يتوقع بالفعل منح الخيار، فإنه ربما يكون قد راعى بالفعل التخفيض المحتمل عند تحديد سعر السهم في تاريخ المنح.

٤١ ب بالرغم من ذلك، ينبغي على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان أثر التخفيض المحتمل للممارسة المستقبلية لخيارات الأسهم الممنوحة قد يكون له تأثير على القيمة العادلة المقدرة للخيارات في تاريخ المنح. ويمكن تكييف نماذج تسعير الخيارات لتأخذ في الحسبان أثر هذا التخفيض المحتمل.

التعديلات على ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

٤٢ ب تتطلب الفقرة ٢٧ أن تثبت المنشأة كحد أدنى الخدمات المُتلقاة مقيسة بالقيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، إلا إذا لم تُكتسب تلك الأدوات بسبب عدم استيفاء شرط اكتساب (بخلاف أي شرط مرتبط بالسوق) حُدّد في تاريخ المنح، وذلك بغض النظر عن أي تعديلات على الأحكام والشروط التي منحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية، أو إلغاء أو تسوية ذلك المنح لأدوات حقوق الملكية. وإضافة لذلك، ينبغي على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو التي تكون مفيدة للموظف بأية صورة أخرى.

٤٣ ب لتطبيق متطلبات الفقرة ٢٧:

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (مثلاً بتخفيض سعر الممارسة)، المقيسة مباشرة قبل التعديل وبعده، فإن المنشأة يجب عليها تضمين القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المثبت للخدمات المتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية الأصلية، كلتاها مُقدرة كما في تاريخ التعديل. وإذا حدث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة يتم تضمينها في قياس المبلغ المثبت للخدمات المتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية المعدلة، إضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الأصلية، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية. وإذا حدث التعديل بعد تاريخ الاكتساب، تُثبت القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في الحال، أو على مدى فترة الاكتساب إذا كان الموظف مُطالباً بأن يكمل فترة إضافية من الخدمة قبل أن يصبح مستحقاً دون قيد أو شرط. لأدوات حقوق الملكية المعدلة تلك.

(ب) بالمثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإن المنشأة يجب عليها تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة، مقيسة في تاريخ التعديل، في قياس المبلغ المثبت للخدمات المتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بشكل يتسق مع المتطلبات الواردة في البند (أ) أعلاه. فعلى سبيل المثال، إذا حدث التعديل خلال فترة الاكتساب، يتم تضمين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المثبت للخدمات المتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية الإضافية، إضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في البداية، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية.

(ج) إذا عدلت المنشأة شروط الاكتساب بطريقة مفيدة للموظف، على سبيل المثال عن طريق تقليص فترة الاكتساب أو تعديل أو استبعاد شرط أداء (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، التي يُحاسب عن التغييرات فيها وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فإن المنشأة يجب عليها أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

ب ٤٤ علاوة على ذلك، عندما تعدل المنشأة أحكام أو شروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بطريقة تخفّض من إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم، أو بطريقة ليست مفيدة للموظف بأية صورة أخرى، فإن المنشأة يجب عليها رغم ذلك أن تستمر في المحاسبة عن الخدمات المتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أن ذلك التعديل لم يحدث (بخلاف إلغاء بعض أو جميع أدوات حقوق الملكية الممنوحة، الذي يجب أن يُحاسب عنه وفقاً للفقرة ٢٨). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كان التعديل يخفّض من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، المقيسة قبل وبعد التعديل مباشرة، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان ذلك التخفيض في القيمة العادلة ويجب عليها أن تستمر في قياس المبلغ المثبت للخدمات المتلقاة على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

(ب) إذا كان التعديل يخفّض من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى موظف، فتجب المحاسبة عن ذلك التخفيض على أنه إلغاء لذلك الجزء من المنح، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٨.

(ج) إذا عدلت المنشأة شروط الاكتساب بطريقة ليست مفيدة للموظف، على سبيل المثال، عن طريق زيادة فترة الاكتساب أو تعديل أو إضافة شرط أداء (بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، التي يُحاسب عن التغييرات فيها وفقاً للبند (أ) أعلاه)، فلا يجوز للمنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات ١٩-٢١.

المحاسبة عن التعديلات في معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تغير تصنيفها من كونها تسوى نقداً إلى كونها تسوى بحقوق الملكية

ب ٤٤ إذا تم تعديل أحكام وشروط معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً بحيث ينتج عن التعديل أن تصبح المعاملة معاملة دفع على أساس الأسهم تسوى بحقوق الملكية، فإن المعاملة تتم المحاسبة عنها على هذا الأساس اعتباراً من تاريخ التعديل. وبشكل خاص:

(أ) يتم قياس معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ التعديل. ويتم إثبات معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى بحقوق الملكية في حقوق الملكية في تاريخ التعديل بقدر السلع أو الخدمات المستلمة.

(ب) يتم في تاريخ التعديل إلغاء إثبات الالتزام لمعاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً كما هي في ذلك التاريخ.

(ج) يُثبت مباشرة ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين المبلغ الدفئري للالتزام الملغى وإثباته، وبين مبلغ حقوق الملكية المثبت في تاريخ التعديل.

ب ٤٤ ب إذا تم نتيجة للتعديل مدّ فترة الاكتساب أو تقصيرها، فإن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ب ٤٤ أ يعكس فترة الاكتساب المعدلة. وتطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ب ٤٤ أ حتى لو حدث التعديل بعد فترة الاكتساب.

ب٤٤ ج قد يتم إلغاء معاملة الدفع على أساس الأسهم التي تسوى نقداً، أو قد تتم تسويتها (بخلاف المعاملة التي يتم إلغاؤها بالمصادرة عند عدم استيفاء شروط الاكتساب). وإذا تم منح أدوات حقوق ملكية، وقامت المنشأة في تاريخ ذلك المنح بتحديد تلك الأدوات على أنها بديل للدفعة الملغاة التي على أساس الأسهم التي تسوى نقداً، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق الفقرة ب٤٤ أ والفقرة ب٤٤ ب.

معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة (تعديلات ٢٠٠٩)

ب٤٥ ج تتناول الفقرات ٤٣-٤٣ ج المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية لكل منشأة. وتناقش الفقرات ب٤٦-٦١ كيفية تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٤٣-٤٣ ج. وحسبما هو موضح في الفقرة ٤٣ د، قد تحدث معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة لأسباب متنوعة اعتماداً على الحقائق والظروف. ولذلك، فإن هذه ليست مناقشة شاملة وهي تفترض أنه عندما لا يكون على المنشأة مستلمة السلع أو الخدمات واجب بتسوية المعاملة، فإن المعاملة تُعد مساهمة بحقوق ملكية من المنشأة الأم إلى المنشأة التابعة، بغض النظر عن أي ترتيبات سداد داخل المجموعة.

ب٤٦ رغم أن المناقشة أدناه تركز على المعاملات مع الموظفين، فإنها تنطبق أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم المشابهة مع موردي السلع أو الخدمات بخلاف الموظفين. وقد يتطلب أحد الترتيبات القائمة بين المنشأة الأم ومنشأتها التابعة أن تدفع المنشأة التابعة للمنشأة الأم مقابل توفير أدوات حقوق الملكية للموظفين. ولا تتناول المناقشة أدناه كيفية المحاسبة عن أي ترتيب للدفع من هذا القبيل داخل المجموعة.

ب٤٧ توجد أربعة موضوعات تتم مواجهتها عادةً في معاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشآت المجموعة. وللتبسيط، تناقش الأمثلة أدناه هذه الموضوعات في سياق التعامل بين منشأة أم ومنشأة تابعة لها.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة ذاتها

ب٤٨ الموضوع الأول هو ما إذا كان ينبغي المحاسبة عن المعاملات التالية المنطوية على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة على أنها تُسوى بحقوق الملكية أم أنها تُسوى نقداً وفقاً لمتطلبات هذا المعيار:

- أ) تمنح المنشأة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (مثلاً خيارات الأسهم)، وتشتري، سواءً باختيارها أو لكونها مطالبة بذلك، أدوات حقوق ملكية (أي أسهم خزانة) من طرف آخر، لتقي بواجباتها تجاه موظفيها؛
- ب) يُمنح موظفو المنشأة حقوقاً في أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات الأسهم)، إما من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل المساهمين فيها، ويوفر المساهمون في المنشأة أدوات حقوق الملكية اللازمة.

ب٤٩ يجب على المنشأة أن تُحاسب عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، التي تتلقى فيها خدمات على أنها عوض مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها على أنها معاملات تُسوى بحقوق الملكية. وينطبق هذا بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تشتري أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر باختيارها أو لكونها مطالبة بذلك لكي تقي بواجباتها تجاه موظفيها بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم. وينطبق ذلك أيضاً بغض النظر عما إذا كان:

- أ) حق الموظف في أدوات حقوق ملكية المنشأة قد منحه له المنشأة ذاتها أو المساهمين فيها؛ أو
- ب) ترتيب الدفع على أساس الأسهم قد تمت تسويته من قبل المنشأة ذاتها أو من قبل المساهمين فيها.

ب٥٠ إذا كان على المساهم واجب بتسوية المعاملة مع موظفي منشأته المستثمر فيها، فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية منشأته المستثمر فيها وليس أدوات حقوق ملكيته. ولذلك، إذا كانت منشأته المستثمر فيها تقع في نفس مجموعة المساهم، فيجب على المساهم، وفقاً للفقرة ٤٣ ج، أن يقيس واجبه وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً في القوائم المالية المنفصلة للمساهم ووفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة للمساهم.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة الأم

ب٥١ يتعلق الموضوع الثاني بمعاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشأتين أو أكثر داخل المجموعة نفسها، والتي تنطوي على أداة حقوق ملكية منشأة أخرى في المجموعة. فعلى سبيل المثال، يُمنح موظفو منشأة تابعة حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم على أنها عوض مقابل الخدمات المقدمة للمنشأة التابعة.

ب٥٢ بناءً عليه، يتعلق الموضوع الثاني بترتيبات الدفع على أساس الأسهم التالية:

- أ) تمنح المنشأة الأم بشكل مباشر حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة: يكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) واجب بتزويد موظفي المنشأة التابعة بأدوات حقوق الملكية؛

ب) تمنح المنشأة التابعة موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم. يكون على المنشأة التابعة واجب بتزويد موظفيها بأدوات حقوق الملكية.

المنشأة الأم تمنح حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة (الفقرة ب ٥٢ ((١))

ب٥٣ لا تتحمل المنشأة التابعة أي واجب بتزويد موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم. وبناءً عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ ب، يجب على المنشأة التابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من موظفيها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، وأن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم.

ب٥٤ تتحمل المنشأة الأم واجباً بتسوية المعاملة مع موظفي المنشأة التابعة عن طريق تقديم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأم. وبناءً عليه، وفقاً للفقرة ٤٣ ج، يجب على المنشأة الأم أن تقيس واجبيها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية.

المنشأة التابعة تمنح موظفيها حقوقاً في أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم (الفقرة ب ٥٢ ((ب))

ب٥٥ نظراً لأن المنشأة التابعة لا تستوفي أيّاً من الشروط الواردة في الفقرة ٤٣ ب، فيجب عليها أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها معاملة تُسوى نقداً. وينطبق هذا المتطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لتقيس واجباتها تجاه موظفيها.

ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي على مدفوعات تُسوى نقداً للموظفين

ب٥٦ الموضوع الثالث هو الكيفية التي ينبغي بها على المنشأة التي تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما في ذلك الموظفين) أن تحاسب عن ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً عندما لا يكون على المنشأة ذاتها أي واجب بأداء المدفوعات المطلوبة إلى مورديها. على سبيل المثال، خذ في الحسبان الترتيبات التالية التي يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة ذاتها) واجباً بأداء المدفوعات النقدية المطلوبة إلى موظفي المنشأة:

أ) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية المنشأة.

ب) سوف يستلم موظفو المنشأة مدفوعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم.

ب٥٧ لا تتحمل المنشأة التابعة أي واجب بتسوية المعاملة مع موظفيها. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة مع موظفيها على أنها تُسوى بحقوق الملكية، وأن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية على أنها مساهمة من منشأتها الأم. ويجب على المنشأة التابعة أن تعيد قياس تكلفة المعاملة لاحقاً لمراعاة أي تغييرات ناتجة عن عدم استيفاء شروط الاكتساب غير المرتبطة بالسوق وفقاً لل فقرات ١٩-٢١. ويختلف هذا عن قياس المعاملة على أنها تُسوى نقداً في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

ب٥٨ نظراً لأن المنشأة الأم تتحمل واجباً بتسوية المعاملة مع الموظفين، ولأن العوض في صورة نقد، فإن المنشأة الأم (والمجموعة الموحدة) يجب عليها أن تقيس واجبيها وفقاً للمتطلبات التي تنطبق على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً الواردة في الفقرة ٤٣ ج.

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

ب٥٩ يتعلق الموضوع الرابع بترتيبات الدفع على أساس الأسهم في المجموعات والتي تنطوي على موظفين لأكثر من منشأة واحدة في المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد تمنح المنشأة الأم حقوقاً في أدوات حقوق ملكيتها لموظفي منشأتها التابعة، مشروطة بإكمال خدمة مستمرة مع المجموعة لفترة مُحددة. وقد ينتقل موظف إحدى المنشآت التابعة بعد توظيفه إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاكتساب المُحددة دون أن تتأثر بذلك حقوقه في أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم الأصلي. وإذا لم يكن على المنشآت التابعة أي واجب بتسوية معاملة الدفع على أساس الأسهم مع موظفيها، فإنها تحاسب عنها على أنها معاملة تُسوى بحقوق الملكية. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ قيام المنشأة الأم في بادئ الأمر بمنح الحقوق في أدوات حقوق الملكية تلك، حسب التعريف الوارد في الملحق أ، وبالرجوع إلى النسبة التي قضاها الموظف من فترة الاكتساب مع كل منشأة تابعة.

ب٦٠ إذا لم يكن على المنشأة التابعة أي واجب بتسوية المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم، فإنها تحاسب عن المعاملة على أنها تُسوى نقداً. ويجب على كل منشأة تابعة أن تقيس الخدمات المُتلقاة على أساس القيمة العادلة في تاريخ المنح لأدوات حقوق الملكية، للنسبة التي قضاها الموظف من فترة الاكتساب مع كل منشأة تابعة. وإضافة لذلك، يجب على كل منشأة تابعة أن تثبت أي تغير في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف في كل منشأة تابعة.

ب٦١ قد يخفق مثل هذا الموظف، بعد التنقل بين منشآت المجموعة، في الوفاء بأحد شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، حسب التعريف الوارد في الملحق أ، على سبيل المثال بترك الموظف للمجموعة قبل استكمال فترة الخدمة. وفي هذه الحالة،

ونظراً لأن شرط الاكتساب هو خدمة المجموعة، يجب على كل منشأة تابعة أن تعدل المبلغ المثبت سابقاً فيما يتعلق بالخدمات المتلقاة من الموظف وفقاً للمبادئ الواردة في الفقرة ١٩. وبالتالي، ففي حالة عدم اكتساب الحقوق في أدوات حقوق الملكية الممنوحة من قبل المنشأة الأم بسبب إخفاق الموظف في استيفاء أحد شروط الاكتساب بخلاف الشروط المرتبطة بالسوق، فلا يُثبت أي مبلغ على أساس تراكمي للخدمات المتلقاة من ذلك الموظف في القوائم المالية لأية منشأة في المجموعة.