القسم رقم ٢٦
"الدفع على أساس الأسهم"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

القسم ٢٦

الدفع على أساس الأسهم

نطاق هذا القسم

١.٢٦ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع **معاملات الدفع على أساس الأسهم** والتي تشمل تلك التي يتم تسويتها بحقوق ملكية أو نقداً أو تلك التي توفر شروط الترتيب فيها للمنشأة خيار تسوية المعاملة **نقداً** (أو بأي **أصول** أخرى) أو بإصدار أدوات **حقوق الملكية**.

١.٢٦أ 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 المستلمة للسلع أو الخدمات. وينطبق هذا القسم 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.

١.٢٦ب في ظل عدم وجود سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة، فإن ثمة ظروف أخرى قد تشير إلى أن سلعاً أو خدمات تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا القسم (انظر الفقرة ١٧.٢٦).

٢.٢٦ تتضمن **معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوَّى نقداً** حقوق ارتفاع قيمة السهم. فعلى 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 محدد على مدى فترة زمنية محددة. أو قد تمنح المنشأة موظفيها حقاً في الحصول على دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم حقاً في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي ستُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للاسترداد، إما بشكل إلزامي (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو باختيار الموظف.

الإثبات

٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة 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 تُسوى بحقوق الملكية**، أو على أنها **التزام** إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً.

٤.٢٦ عندما لا تستوفي السلع أو الخدمات المُستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم شروط **الإثبات** على أنها أصول، فيجب على المنشأة أن تثبتها على أنها **مصروفات**.

© مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي

الإثبات عندما تكون هناك شروط اكتساب

٥.٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس الأسهم الممنوحة للموظفين تُكتسب في الحال، فإن الموظف لا يكون مطالباً بأن يُكمل فترة خدمة محددة قبل أن يصبح له الحق غير المشروط في تلك المدفوعات على أساس الأسهم. وما لم يثبت عكس ذلك، يجب على المنشأة أن تفترض أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظف على أنها عوض للمدفوعات على أساس الأسهم. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في **تاريخ المنح** أن تثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

٦.٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس الأسهم لا تُكتسب إلا بعد أن يُكمل الموظف فترة خدمة محددة، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي سيتم تقديمها من قبل الطرف المقابل عوضاً عن تلك المدفوعات على أساس الأسهم سيتم الحصول عليها في المستقبل، خلال **فترة الاكتساب**. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك الخدمات عندما يتم تقديمها من قبل الموظف خلال فترة الاكتساب، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

مبدأ القياس

٧.٢٦ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية، بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، ما لم تكن تلك **القيمة العادلة** لا يمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولتطبيق هذا المتطلب على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة، 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.

٨.٢٦ فيما يخص المعاملات مع الموظفين (وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة)، يجب أن تُقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين، فإن تاريخ **القياس** هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

٩.٢٦ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء الموظفين **لشروط اكتساب** محددة تتعلق بالخدمة أو بالأداء. ومن أمثلة شروط الاكتساب التي تتعلق بالخدمة توقف منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظف على شرط بقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. ومن أمثلة شروط الاكتساب التي تتعلق بالأداء توقف منح الأسهم أو خيارات الأسهم على شرط قضاء فترة محددة في الخدمة وتحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح (شرط اكتساب غير مرتبط بالسوق) أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة (**شرط اكتساب مرتبط بالسوق**). وتتم المحاسبة عن شروط الاكتساب كما يلي:

(أ) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو المتعلقة بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع اكتسابها. ولاحقاً، يجب على المنشأة أن تعيد النظر في ذلك التقدير عندما تشير معلومات جديدة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع اكتسابها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعدل التقدير ليساوي عدد

أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو المتعلقة بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس.

(ب) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب المرتبطة بالسوق والشروط غير المرتبطة بالاكتساب عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس، مع عدم إجراء أي تعديل لاحق للقيمة العادلة المقدرة، بغض النظر عن نتيجة الشرط المرتبط بالسوق أو الشرط غير المرتبط بالاكتساب، شريطة استيفاء جميع شروط الاكتساب الأخرى.

الأسهم

١٠.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأسهم (وما يتعلق بها من سلع أو خدمات مستلمة) باستخدام تسلسل القياس الآتي المؤلف من ثلاث مستويات:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يتم استخدم ذلك السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، يتم قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل:

(١) معاملة حديثة في أسهم المنشأة، أو

(٢) تقويم عادل مستقل وحديث للمنشأة أو لأصولها الرئيسية.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بموجب البند (ب) **غير ممكن عملياً**، يتم قياس القيمة العادلة للأسهم بشكل غير مباشر باستخدام طريقة تقويم تستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن عملياً لتقدير ما سيكون عليه سعر تلك الأدوات في تاريخ المنح في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل. وينبغي على مدراء المنشأة أن يستخدموا الاجتهاد لتطبيق طريقة التقويم الأنسب لتحديد القيمة العادلة. ويجب أن تتسق أية طريقة تقويم يتم استخدامها مع منهجيات التقويم المتعارف عليها لتقويم أدوات حقوق الملكية.

خيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى بحقوق الملكية

١١.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى بحقوق الملكية (وما يتعلق بذلك من سلع أو خدمات مستلمة) باستخدام تسلسل القياس الآتي المؤلف من ثلاث مستويات:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يتم استخدم ذلك السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، يتم قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل سعر السوق لمعاملة حديثة في خيارات الأسهم.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بموجب البند (ب) غير ممكن عملياً، يتم قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم بشكل غير مباشر باستخدام نموذج لتسعير الخيارات. ويجب أن تُستخدم في مدخلات النموذج

(مثل المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر) بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن. وتوفر الفقرة ١٠.٢٦ إرشادات حول تحديد القيمة العادلة للأسهم المُستخدمة في تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم. ويجب على المنشأة أن تشتق تقديراً للتقلب المتوقع، يتسق مع منهجية التقويم المُستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأسهم.

تعديلات الشروط والأحكام التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية

١٢.٢٦ قد تعدل المنشأة الشروط والأحكام التي تُمنح بمقتضاها أدوات حقوق الملكية بطريقة مفيدة للموظف، على سبيل المثال، بتخفيض سعر الممارسة لأحد الخيارات أو بتقصير فترة الاكتساب أو بتعديل أحد شروط الأداء أو إلغائه. وقد تقوم المنشأة بدلاً من ذلك بتعديل الشروط والأحكام بطريقة قد لا تكون مفيدة للموظف، على سبيل المثال، بإطالة فترة الاكتساب أو إضافة أحد شروط الأداء. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المُعدلة عند المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على النحو الآتي:

(أ) إذا كان التعديل يزيد من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (أو يزيد من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة) المقيسة مباشرةً قبل التعديل وبعده، فيجب على المنشأة أن تُدرج القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المُعدلة والقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية الأصلية، المقدرة كلتاهما في تاريخ التعديل. وفي حالة حدوث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة تُدرج في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية المُعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية.

(ب) إذا كان التعديل يخفض من إجمالي القيمة العادلة **لترتيب الدفع على أساس الأسهم** أو يبدو أنه غير مفيد للموظف بأية صورة أخرى، فيجب على المنشأة أن تستمر رغم ذلك في المحاسبة عن الخدمات المُتلقاة على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أن ذلك التعديل لم يحدث.

والمتطلبات الواردة في هذه الفقرة معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وتنطبق المتطلبات أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين إذا تم قياس هذه المعاملات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن الإشارة إلى تاريخ المنح ستكون إلى التاريخ الذي حصلت فيه المنشأة على السلع أو الذي قدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

الإلغاءات والتسويات

١٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تحاسب عن إلغاء أو تسوية مكافآت الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، على أنه تعجيل للاكتساب، وبالتالي يجب عليها أن تثبت مباشرةً المبلغ الذي كان سيتم إثباته لولا ذلك للخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً

١٤.٢٦ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام. وحتى تتم تسوية الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل **تاريخ تقرير** وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن **الربح أو الخسارة** للفترة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم ذات البدائل النقدية

١٥.٢٦ تمنح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم إمّا للمنشأة أو للطرف المقابل خيار تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو عن طريق نقل أدوات حقوق ملكية. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً إلا إذا:

(أ) كانت لدى المنشأة ممارسة سابقة للتسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية؛ أو

(ب) لم يكن للخيار أي جوهر اقتصادي نظراً لأن مبلغ التسوية النقدية لا يرتبط بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية، ويُرجح أن يكون أقل منها في القيمة.

وفي الحالتين (أ) و(ب)، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية وفقاً للفقرات ٧.٢٦ - ١٣.٢٦.

خطط المجموعة

١٦.٢٦ في حالة قيام المنشأة بمنح مكافأة دفع على أساس الأسهم للموظفين في منشأة واحدة أو أكثر من منشآت المجموعة، وقيام المجموعة بعرض **قوائم مالية موحدة** باستخدام إمّا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو **المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة**، فإنه يُسمح لمنشآت المجموعة، كبديل للمعالجة الموضحة في الفقرات ٣.٢٦ – ١٥.٢٦، أن تقيس مصروف الدفع على أساس الأسهم على أساس تخصيص المصروف للمجموعة على نحو معقول.

السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد

١٧.٢٦ إذا كان من الواضح أن العوض القابل للتحديد المستلم أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المتكبد، فإن هذه الحالة تشير عادةً إلى أن عوضاً آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) قد تم استلامه أو سيتم استلامه. فعلى سبيل المثال، تطبق بعض الدول برامج يستطيع **الملاك** (مثل الموظفين) بموجبها اقتناء حقوق ملكية بدون تقديم سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة (أو عن طريق تقديم سلع أو خدمات تقل بشكل واضح عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة). ويشير ذلك إلى أن عوضاً آخر قد تم استلامه أو سيتم استلامه (مثل خدمات الموظفين السابقة أو المستقبلية). ويجب على المنشأة أن تقيس السلع والخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو التي سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة لمعاملة الدفع على أساس الأسهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة للتحديد مُستلمة (أو سيتم استلامها) مُقيسة في تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات التي يتم تسويتها نقداً، يجب إعادة قياس الالتزام في نهاية كل **فترة تقرير** إلى أن يتم تسويته وفقاً للفقرة ١٤.٢٦.

الإفصاحات

١٨.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية حول طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت خلال الفترة:

(أ) وصف لكل نوع من أنواع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الشروط والأحكام العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). ويمكن للمنشأة التي تكون لديها أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أن تجمع هذه المعلومات.

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

(١) القائمة في بداية الفترة.

(٢) الممنوحة خلال الفترة.

(٣) الملغاة خلال الفترة.

(٤) المُمارسة خلال الفترة.

(٥) المُنقضية خلال الفترة.

(٦) القائمة في نهاية الفترة.

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

١٩.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بكيفية قياسها للقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة أو قيمة أدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالة استخدام إحدى منهجيات التقويم، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن الطريقة وأسباب اختيارها لها.

٢٠.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بكيفية قياس الالتزام.

٢١.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي عُدِّلت خلال الفترة، يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح لتلك التعديلات.

٢٢.٢٦ إذا كانت المنشأة جزءاً من خطة للدفع على أساس الأسهم في إحدى المجموعات، وكانت تقيس مصروفها في معاملة الدفع على أساس الأسهم على أساس تخصيص منطقي للمصروف المُثبت للمجموعة، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن أساس التخصيص (انظر الفقرة ١٦.٢٦).

٢٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية عن تأثير معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة للفترة وعلى **مركزها المالي**:

(أ) إجمالي المصروف المُثبت ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

(ب) إجمالي **المبلغ الدفتري** في نهاية الفترة للالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم.