٢٠٠٩

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

الوحدة ٢٢: الإلتزامات وحقوق الملكية

IFRS™

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

متضمنة النص الكامل

للقسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية"

للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*)

للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (*SMEs*)

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩ يوليو ٢٠٠٩

مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:
شارع ٣٠ كانون
لندن EC4M 6XH
المملكة المتحدة

هاتف: ٦٤١٠ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+
فاكس: ٦٤١١ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+
البريد الالكتروني info@ifrs.org

هاتف الإصدارات: ٢٧٣٠ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
فاكس الإصدارات: ٢٧٤٩ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني publications@ifrs.org
الموقع الالكتروني www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit
http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: ww.ifrs.org

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Arabic translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Arabic translation is copyright of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:
مادة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

متضمنة النص الكامل

للقسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية"

الصادرة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم *(SMEs)*

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩ يوليو ٢٠٠٩

مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

شارع ٣٠ كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة

هاتف: ٦٤١٠ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+

فاكس: ٦٤١١ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+

البريد الكتروني info@ifrs.org

هاتف الإصدارات: ٢٧٣٠ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+

فاكس الإصدارات: ٢٧٤٩ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+

البريد الإلكتروني publications@ifrs.org

الموقع الالكتروني www.ifrs.org

تم إعداد المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وتم تصميم المادة التدريبية لمساعدة من يدربون غيرهم على تنفيذ وتطبيق *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم* بشكل متناسق. وللمزيد من المعلومات حول مبادرة التعليم بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يرجى زيارة الموقع الالكتروني
.http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
شارع ٣٠ كانون، لندن EC4M 6XH ، المملكة المتحدة.
هاتف: ٦٤١٠ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+، فاكس: ٦٤١١ ٧٢٤٦ ٢٠(٠) ٤٤+
بريد الكتروني info@ifrs.org ، الموقع الالكتروني www.ifrs.org

حق الانتفاع
بالرغم من أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشجع استخدام هذه المادة التدريبية، بكاملها أو استخدام أجزاء، للغايات التعليمية، فيجب القيام بذلك وفقا لشروط حقوق التأليف الواردة أدناه .
نرجو أن تلاحظ أن استخدام هذه الوحدة من مادة التدريب لا يخضع لدفع أي رسوم.

حقوق التأليف
جميع الحقوق، بما فيها حقوق التأليف، الواردة في محتوى هذه الوحدة من المادة التدريبية مملوكة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

ما لم تتم إعادة إنتاج الوحدة التدريبية بشكل جزئي أو كامل ليتم استخدامها في وثيقة مستقلة، فلا يجوز استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها. ولتجنب أية شكوك، يجب عدم استخدام أو إعادة إنتاج أية علامات تجارية تظهر على المادة التدريبية أو فيها في حال استخدام كامل المادة التدريبية أو جزء منها لإدراجها في وثيقة أخرى. وتشمل هذه العلامات التجارية، على سبيل المثال لا الحصر، أسماء وشعارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية .

وعند نسخ أي مستخلص، بشكل كامل أو جزئي، من وحدة من مواد تدريب مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فينبغي ضمان شمول المستندات لإقرار حقوق تأليف بأن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو مصدر المادة التدريبية. وينبغي ضمان إعادة أي مستخلص يتم نسخه من مواد تدريب مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل دقيق ولا يستخدم في سياق مضلل . وينبغي الحصول على ترخيص خطي لأي استخدام أخر مقترح للمواد التدريبية لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يرجى إرسال المسائل المتعلقة بالإصدارات وحقوق التأليف على العنوان التالي :
دائرة إصدارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
شارع ٣٠ كانون، لندنEC4M 6XH ، المملكة المتحدة
هاتف: ٢٧٣٠ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+ فاكس: ٢٧٤٩ ٧٣٣٢ ٢٠(٠) ٤٤+
البريد الإلكتروني publications@ifrs.org
الموقع الإلكترونيwww.ifrs.org

لا تتحمل كل من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و المؤلف و الناشر مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يقوم أو يمتنع عن القيام بالاعتماد على المادة الواردة في هذا الإصدار سواء أكانت هذه الخسارة ناتجة عن إهمال أو غير ذلك.

لم توافق لجنة المراجعة التي عينتها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الترجمة العربية لمادة التدريب لمؤسسة المعايير الدولية للشركات الصغيرة و متوسطة الحجم الواردة في هذا الإصدار.

: “IASC Foundation”, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IASC Foundation”, “IASCF”, IFRS for SMEs’, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards, هي علامات تجارية تخص مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

المحتويات

مقدمة ١
أهداف التعلم ١
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ٢
مقدمة إلى المتطلبات ٢
المتطلبات والأمثلة ٤
نطاق هذا القسم ٤
تصنيف الأداة إما التزام أو حقوق ملكية ٦
الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى ١٣
مبيعات الخيار وحقوق الملكية والكفالات ١٨
رسملة إصدار مكافئات الأسهم وتجزئة الأسهم ٢١
دين قابل للتحويل أو أدوات مالية مركبة مماثلة ٢٣
أسهم الخزينة ٢٨
التوزيعات على المالكين ٣٠
الحصة غير المسيطرة والمعاملات في حصص شركة تابعة مُوحَّدة ٣٣
ملحق القسم ٢٢ – مثال محاسبة الجهة المُصدّرة للدين القابل للتحويل ٤١
تقديرات هامة وأحكام أخرى ٤٣
مقارنة مع معايير الدولية لإعداد التقارير ٤٤
تطبيق المعرفة ٤٥
تطبيق المعرفة ٥٠
دراسة الحالة ١ ٥٠
أجوبة دراسة الحالة ١ ٥٢
دراسة الحالة ٢ ٥٤
أجوبة دراسة الحالة ٢ ٥٥

قام موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعداد هذه المادة التدريبية والتي لم يتم إعتمادها من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وتم تحديد المتطلبات المحاسبية التي تنطبق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (SMEs) في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية في يوليو ٢٠٠٩.

مقدمة

تُركّز هذه الوحدة على مبادئ تصنيف الأدوات المالية على أنها إما التزامات أو حقوق ملكية، وفي المحاسبة لأدوات حقوق الملكية الصادرة للأفراد والأطراف الأخرى التي تعمل بصفة مستثمرين في أدوات حقوق الملكية (أي بصفتهم مالكين). وتُعرِّف هذه الوحدة المبتدئين بهذا المجال، وترشدهم من خلال النص الرسمي على تطوير فهم المتطلبات وذلك باستخدام الأمثلة التي تشير إلى الأحكام الهامة الواجب اتخاذها في القسم ٢٢. وبالإضافة إلى ذلك، تشتمل الوحدة على الأسئلة المُعّدة لفحص معرفة المتدرب بالمتطلبات ودراسات الحالة لتطوير قدرة المتدرب على تصنيف الأدوات المالية باعتبارها إما التزامات أو حقوق ملكية لمحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمستثمرين.

أهداف التعلم

عند الانتهاء بنجاح من هذه الوحدة، ينبغي معرفة متطلبات تصنيف الأدوات المالية إما على أنها التزامات أو حقوق ملكية ولمحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة إلى لأطراف الذين يعملون بصفة مستثمرين وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. وعلاوة على ذلك، ينبغي من خلال السير في دراسات الحالة التي تحاكي جوانب التطبيق العملي لتلك المعرفة، أن تكون قد عززت قدرتك على تطبيق هذه المتطلبات.

وينبغي بالتحديد، ضمن سياق القسم ٢٢ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:

- تحديد ما إذا أن الأداة المالية في نطاق القسم ٢٢؛
- تصنيف الأدوات المالية الصادرة من منشأة على اعتبارها إما التزامات أو حقوق ملكية؛
- محاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة إلى الجهات العاملة بصفة مستثمرين في أدوات حقوق الملكية؛
- محاسبة حقوق الملكية الصادرة من خلال طرق معاملات بيع الخيارات وحقوق الملكية والضمانات وإصدار المكافئات والمعاملات المماثلة؛
- تحديد الأدوات المطروحة للتداول والأدوات التي تفرض التزاماً على المنشأة لتقديم حصص تناسبية في صافي الأصول فقط على السيولة والتي ينبغي أن يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية (بعض الاستثناء مُحددة)؛
- تحديد الأدوات المالية المُركبة (مثل، أدوات قابلة للتحويل) وتخصيص العوائد ما بين مُكون الالتزام ومُكون حقوق الملكية لهذه الأدوات؛
- محاسبة أسهم الخزينة؛
- قياس ومحاسبة أرباح الأسهم غير النقدية؛ و
- محاسبة التغييرات في الحصة المُسيطرة للشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

لا بد من التمييز ما بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (المتطلبات الإلزامية) وغيرها من المواد التي تم نشرها معه.

وتكون المتطلبات الإلزامية مترافقة مع غيرها من المواد (غير الإلزامية)، على النحو الآتي:

- أساس الاستنتاجات والتي تُلخص الاعتبارات الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للوصول إلى استنتاجات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛
- الرأي المعارض لعضو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يوافق على إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛
- يُقدم التمهيد مقدمة عامة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وكذلك يُوضح غايتها وتنظيم وصلاحيتها؛ و
- إرشادات التنفيذ المتضمنة بيانات مالية توضيحية وقائمة إفصاح.

تُعد قائمة المصطلحات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جزء من المتطلبات الإلزامية.

وهنالك ملاحق من القسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة" والقسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" والقسم ٢٣ "الإيراد" في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، والتي تُعتبر دليل إرشادات غير إلزامية.

مقدمة إلى المتطلبات

وتهدف البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى تقديم معلومات حول مركز المنشأة المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية التي تُعتبر مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية (مثل، المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين وغيرهم من الدائنين) الذين ليسوا في وضع لطلب تقارير مُصممة لتلبية احتياجاتهم المُحددة من المعلومات. ويهدف القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" لإقامة مبادئ لتصنيف الأدوات المالية الصادرة من منشأة بصفتها إما التزامات أو حقوق ملكية ولمحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة إلى الأطراف الذي يعملون بصفة مالكين.

تُعد حقوق الملكية الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها. ويُعد الالتزام تعهد حالي للمنشأة ناجم عن الاحداث السابقة، والتسوية المتوقعة أن تؤدي في تدفق صادر للموارد التي تتضمن منافع اقتصادية من المنشأة.

تصنف الصكوك مثل صكوك الأسهم إلا إذا كانت خاضعة لجميع الفئات الأخرى من الصكوك وتلبية معايير محددة . بدون هذا الاستثناء، فإن هذه الصكوك ستكون الخصوم.

وهنالك استثناء في القسم ٢٢ للأدوات المطروحة للتداول والأدوات التي تفرض التزام على المنشأة لتوصيل حصص تناسبية لصافي الأصول فقط على التصفية. ويتم تصنيف هذه الأدوات على أنها أدوات حقوق ملكية فقط في حال

كانت جميعها خاضعة إلى جميع فئات الأدوات الأخرى وتلبي معايير مُحدّدة. وبدون هذا الاستثناء، قد تكون تلك الأدوات التزامات.

يتم الاعتراف بإصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية، على سبيل المثال، الخيارات أو الضمانات على أنها حقوق ملكية عندما يلزم طرف آخر بتقديم موارد نقدية أو غيرها من الموارد مقابل هذه الأدوات.

ويتم قياس أدوات حقوق الملكية عند القيمة العادلة للموارد النقدية أو غيرها من الموارد المستلمة أو المستحقة الدفع، مطروح منه التكاليف المباشرة لإصدار الأدوات. وإذا تم تأجيل الدفعة، تدخل القيمة الزمنية للنقود في الاعتبار إن أعتبر أثره هام.

ولا تؤدي رسملة أو إصدار المكافئات (أرباح الأسهم) وتجزئة الأسهم إلى تغييرات في إجمالي حقوق الملكية. ويتم الاعتراف بها من خلال إعادة تصنيف المبالغ في حقوق الملكية وفقا للقوانين السائدة في الدول المعنية.

ويتم تخصيص العوائد من إصدار الأداة المالية المُركبة ما بين مكونات الالتزام وحقوق الملكية. أولا، يتم قياس مكون المسؤولية في القيمة العادلة لالتزام مُماثل التي لا تتضمن خاصية تحويل أو مكون حقوق ملكية مرتبط به، ومن ثم يتم تخصيص المبلغ المتبقي لمكون حقوق الملكية.

ويتم قياس أسهم الخزينة (على سبيل المثال، عندما تشتري منشأة أدوات حقوق ملكيتها) عند القيمة العادلة لاعتبار مدفوع. ويتم تصنيف أسهم الخزينة على أنها حقوق ملكية (وليست أصول) ويتم خصمها من حقوق الملكية. ولا يتم إعادة تصنيف أي ربح أو خسارة على شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أي من أسهم الخزينة.

تُعد التغيرات في الحصة المسيطرة التابعة للشركة الأم في الشركة التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة، معاملات ما بين مالكي الحصص. وبالتالي، لا يتم الاعتراف بأي أرباح أو خسائر على هذه المعاملات.

المتطلبات والأمثلة

تم تحديد محتويات القسم ١٠ "الالتزامات وحقوق الملكية" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فيما يلي وتظليلها باللون الرمادي. وتعتبر قائمة المصطلحات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم جزء من المتطلبات. وتكون في المرة الأولى التي تظهر فيها في القسم ٢٢ **بخط غامق**. ولم يتم تظليل الملاحظات والأمثلة التي أدرجها موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا تشكل الإضافات التي قام بها الموظفون جزء من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ولم تتم الموافقة عليها من مجلس معايير المحاسبة الدولية.

نطاق هذا القسم

٢٢-١ يُركز هذا القسم على مبادئ تصنيف الأدوات المالية على أنها إما التزامات أو حقوق ملكية، وتعالج مُحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة للأفراد وغيرها من الجهات التي تؤدي بصفتهم مستثمرون في أدوات حقوق الملكية (أي بصفتهم مالكين). ويتناول القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" محاسبة المعاملة في المنشأة التي تستلم البضائع أو الخدمات (بما في ذلك خدمات الموظف) كتعويض عن أدوات حقوق ملكيتها (بما في ذلك، الأسهم أو خيارات الأسهم) من الموظفين وغيرهم من البائعين الذين يعملون بصفة بائعي بضائع وخدمات.

الملاحظات

تُعد الأداة المالية أي عقد يولد أصول مالية لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى. ولا ينطبق هذا القسم على مالك الأصل المالي. ومن الجدير ملاحظة الاختلافات ما بين القسم ٢٢ والقسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم". ويُحدد القسم ٢٦ المحاسبة وإعداد التقارير لأدوات حقوق الملكية التي تُصدر إلى موردي البضائع أو الخدمات بما في ذلك الموظفين مقابل البضائع أو الخدمات. وتُوضح الملاحظات المبينة أدناه بتفصيل أكثر ما تم تغطيته في القسم ٢٢.

تصنيف الأدوات المالية على أنها إما التزامات أو حقوق ملكية؛

يفرض القسم ٢٢ وجود جهة مُصدرة لأداة مالية لكي تُصنف عند الاعتراف الأولي للأداة المالية على أنها إما التزام مالي أو حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي وحقوق الملكية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لبعض الأدوات، مثل الأسهم الممتازة الالزامية القابلة للاسترداد شكل قانوني لحقوق الملكية ولكنها تُصنف وفقاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على أنها التزامات.

وعادة ما يكون التمييز بين حقوق الملكية والالتزام هاماً للغاية للمنشآت لأنها تؤثر على فوائد وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح على تلك الأدوات التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية (أي على أنها مناسبة لحقوق الملكية أو مضافة إليها أو على أنها متضمنة في أرباح السنة (أنظر الملاحظات الواردة تحت الفقرة ٢٢-٣). وكذلك سوف يؤثر التمييز في معدلات التوجيه (الرفع المالي) واليسر المالي والتي قد تؤدي في الإخلال بتعاقدات الدين ويمكن أن تكون مهمة إن طلبت الشركة بموجب القوانين الحفاظ على مستوى مُعين لحقوق الملكية.

محاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة إلى الجهات العاملة بصفتهم مالكين

يغطي القسم ٢٢ المعالجة المحاسبية لأدوات حقوق الملكية التي تُصدر إلى الأفراد أو الجهات الأخرى العاملة بصفتهم مُستثمرون في أدوات حقوق الملكية (أي بصفتهم مالكين)؛ فعلى سبيل المثال، مساهمات رأس المال وإعادة استملاك أدوات حقوق الملكية وأرباح الأسهم المملوكة للمنشأة.

يتم تعريف المالكين في *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم* من أصحاب الأدوات المُصنفة على أنها حقوق ملكية. وبناء على ذلك، يُعد "مالك" في أي منشأة أي طرف يحمل أداة في تلك المنشأة المُصنفة على أنها حقوق ملكية. ولا يشير مصطلح "المالك" إلى أي مالك قانوني أو جهة مسيطرة لأي منشأة.

وتشتمل حقوق الملكية على رأس المال الذي ساهم به مالك حقوق الملكية وأي مبالغ أخرى تنسب إليه (مثل، الأرباح المستبقاة). وتختلف الفئات المختلفة لحقوق الملكية تبعاً لطبيعة التنظيم، فعلى سبيل المثال، يعتمد ذلك على ما إذا كانت المنشأة ملكية فردية أو شريك أو شركة. وكذلك قد تختلف الفئات بالاعتماد على المتطلبات القانونية وغيرها من المتطلبات في الاختصاصات المختلفة.

وبصفة عامة، بالنسبة للملكية الفردية والشراكة، هنالك ضرورة بسيطة للتمييز ما بين رأس المال المساهم به والأرباح المستبقاة في الأعمال التجارية للأغراض الاستثمارية. عادة ما يعتمد عند القيام بأي تمييز في حقوق الملكية على أفضلية الملكية الفردية أو اتفاقية الشراكة. وقد تكون هناك متطلبات قانونية، لكنها بصفة عامة أقل تقييداً بكثير من تلك التي للشركات وأكثر تحديداً للتنظيم. ولهذا السبب، تُركز هذه الوحدة تركز على المتطلبات المُوحدة بشكل كبير للشركات. وعادة ما يتم تنظيم تأسيس الشركات بموجب التشريعات وعادة ما يكون هنالك تمييز واضح بين رأس المال المساهم به والأرباح المستبقاة في الأعمال التجارية.

ولا تُحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فئات مُعينة لحقوق الملكية. ونتيجة لذلك، يُحدد القسم ٢٢ بشكل عام المتطلبات المحاسبية لحقوق الملكية لمنشأة.

الملاحظات: تتوفر في هذه الوحدة العديد من الأمثلة لحساب معاملات حقوق الملكية مع الجهات العاملة بصفتها جهات مالكة. فتعمل هذه الأمثلة على توضيح طرق عامة لحساب هذه المعاملات في حقوق الملكية والتي تفي بمتطلبات هذا القسم. ومع ذلك، ينبغي على المنشأة الامتثال للمتطلبات القانونية التابعة لجهة اختصاصها، بما في ذلك المادة ٢٢. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي ذلك الاعتراف بـ "الاحتياطيات" المختلفة التي لم يجري تصنيفها بنفس الطريقة التي تم توضيحها في الأمثلة التالية: تُحدد الجهات الاختصاصية المتطلبات بالتحديد لتصنيف حقوق الملكية لعدد من "الاحتياطيات" وقد تُقيد استخدام "الاحتياطيات" بالتحديد في ظروف مُحددة. وعلى سبيل المثال، قد تكون هناك بعض القيود المتعلقة بأي أرباح أسهم "احتياطيات" يمكن أن تُدفع.

لا يؤدي حساب التغييرات في فائدة ملكية الشركة الأم في فقدان السيطرة
يتم معالجة التغييرات في الحصة المسيطرة للشركة الأم التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على أنها معاملات حقوق الملكية مع المالكين ولا يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر (أنظر البند ١٩ من الفقرة ٢٢).

التعريف: حقوق الملكية
يشير مصطلح حقوق الملكية الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها.

التعريف: الالتزام المالي:
يشير مصطلح الالتزام المالي الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى أي التزام الذي يكون:
(أ) التزام تعاقدي:
(١) يُسلم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو
(٢) تبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى في ظل ظروف غير مواتية محتملة إلى المنشأة؛
أو
العقد الذي سوف يتم تسويته أو الذي ممكن تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة للمنشأة:
(١) التي تكون المنشأة أو يمكن أن تكون ملزمة بتسليم عدد متغيّر من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة؛ أو
(٢) يتم تسويتها أو يمكن تسويتها بدلاً من تبادل كمية نقد ثابتة أو أصل مالي آخر لعدد ثابت من أدوات حقوق ملكيتها الخاصة. ولهذا الغرض، لا تتضمن أدوات حقوق ملكيتها الخاصة على الأدوات التي هي في حد ذاتها عقود لاستلام أو تسليم مستقبلي أدوات حقوق ملكيتها الخاصة.

الملاحظات: أُدرج الجزء (ب) من تعريف الالتزام المالي والمتعلق بتصنيف بعض الأدوات المالية المُعينة المُركبة، وغير محتملة لأن تكون وثيقة الصلة بمعظم المنشآت بمعاملات بسيطة. وتتضمن الوحدة (١١) الأدوات المالية الأساسية والوحدة (١٢) القضايا الأخرى للأدوات المالية على مزيد من التفاصيل حول تطبيق تعريف الالتزام المالي.

أمثلة – التصرف بصفته مالك
المثال ١ في ١ يناير ٢٠×١، ساهم مساهم مُسيطر لمنشأة صغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بمبلغ نقدي يبلغ ٥٠,٠٠٠ وحدة نقدية[١] وعقار بقيمة عادلة ٥٠,٠٠٠ وحدة نقدية إلى منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم (أ).
المثال ٢ يتصرف المساهم المُسيطر بصفته مالك لمنشأة صغيرة ومتوسطة الحجم (أ). ويكون كل من المساهمة النقدية ومساهمة العقار ضمن نطاق القسم ٢٢.

[١] في هذا المثال، وفي جميع الأمثلة الأخرى ضمن هذه الوحدة، يُعبّر عن المبالغ النقدية "بوحدات العملة".

٢٢-٢ ينبغي أن يُطبق هذا القسم عند تصنيف جميع أنواع الأدوات المالية، باستثناء:

(أ) تلك الحصص في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة التي تم محاسبتها وفقاً للقسم ٩ بيانات مالية موحدة ومنفصلة أو القسم ١٤ الاستثمارات في الشركات الزميلة أو القسم ١٥ الحصص في المشاريع المشتركة.

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل المنصوص عليها في خطط منافع الموظف والتي ينطبق عليها القسم ٢٨ منافع الموظفين.

(ج) عقود للتعامل المالي المُحتمل في اندماج الأعمال (أنظر القسم ١٩ اندماج الأعمال والشهرة). ينطبق هذا الاستثناء فقط على الشركة المُشترية.

(د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات وفقاً لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦، باستثناء الفقرات ٢٢-٣ إلى ٢٢-٦ التي ينبغي أن تُطبق على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة فيما يتعلق بـــخطط خيار سهم الموظف وخطط شراء سهم الموظف وجميع ترتيبات الدفع على أساس السهم.

الملاحظات

أُقرت مبادئ التصنيف العام في القسم ٢٢ التي لا تنطبق على تلك الأدوات المالية المُحددة في البند ٢ من الفقرة ٢٢. وتم تحديد تلك الأدوات المالية في أقسام أخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

تصنيف الأداة إما التزام أو حقوق ملكية

٢٢-٣ حقوق الملكية هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع جميع التزاماتها. والالتزام هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ من أحداث سابقة ، من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر لموارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. تشتمل حقوق الملكية على استثمارات من قبل مالكي المنشأة، مضافاً إليه إضافات تلك الاستثمارات التي تم الحصول عليها من خلال عمليات مربحة وتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في عمليات المنشأة، مطروحاً منه تخفيضات استثمارات المالكين نتيجة لعمليات غير مربحة والتوزيعات على المالكين.

الملاحظات

يفرض القسم ٢٢ وجود جهة مُصدرة لأداة مالية لكي تُصنف الأداة أو أجزاء بنودها عند الاعتراف الأولي على أنها إما التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لمضمون الترتيب التعاقدي وتعريفات الالتزام المالي وحقوق الملكية.

وبعد التصنيف وفقاً للقسم ٢٢، تُطبق المتطلبات التالية:

- يُغطي القسمين ١١ و١٢ المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية. ويتم الاعتراف بالحصص وأرباح الأسهم والخسائر والأرباح المتعلقة بالأداة المالية أو إلى مكون الأداة المالية التي تُعد التزام مالي في الربح أو الخسارة. وبالتالي يتم الاعتراف بدفعات توزيع الأرباح على الأسهم بالكامل على أنها التزامات مالية وبهذا يتم الاعتراف بها على أنها نفقات بنفس الطريقة التي يتم الاعتراف بالحصة على أنها سند. وبطريقة مماثلة، يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة باسترداد أو إعادة تمويل

في الربح أو الخسارة. ويتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة للالتزامات المالية بالتحديد في الربح أو الخسارة في فترة التغيير.

- يُغطي القسم ٢٢ المعالجة المحاسبية لأدوات حقوق الملكية. تُخفض توزيعات أصحاب أداة حقوق الملكية مباشرة حقوق الملكية. وبالتالي يتم الاعتراف بأرباح الأسهم على أدوات حقوق الملكية واستردادها أو إعادة تمويلها على أنها تغييرات في حقوق الملكية. ولا يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في البيانات المالية.

وعندما تُحدد الجهة المصدرة أن الأداة المالية إما التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، عندها تكون فقط الأداة أداة حقوق ملكية، إن لم تُلبي هذه الأداة تعريف الالتزام المالي.

وهنالك بعض الاعتبارات عند إجراء التقييم.

تُعد ميزة أساسية في تفريق الالتزام المالي من أداة حقوق الملكية وجود التزام تعاقدي للجهة المصدرة إما لتسليم النقد أو الأصل المالي الآخر إلى مالك الأصول أو الالتزامات المالية أو لتبادلها مع المالك بموجب الظروف التي يحتمل أن تكون غير مواتية للمصدر.

إن لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتجنب تسليم النقد أو أي أصل مالي آخر لتسوية أي التزام تعاقدي يلبي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات التي تُصنف على أنها أدوات حقوق مُلكية وفقا للإعفاء الوارد في الفقرة ٢٢-٤.

ويتم تحديد التصنيف المناسب بواسطة المنشأة عند مرحلة الاعتراف الأولي. وينبغي أن تدرس المنشأة جميع الشروط والأحكام المتفق عليها من طرفها (وبين الشركات التابعة الموحدة، إن وجد) ومالكي الأدوات.

وينبغي للمنشأة تمييز تلك الحالات التي لا يكون فيها للمنشأة المتعاقدة أي حرية في دفع مبالغ نقدية أو غيرها من الأصول المالية وتلك التي، أما الدفعات غير المدفوعة، يترتب عليها عواقب أخرى. حتى إن يتوقع للمنشأة أن تسلم النقد أو غيرها من الأصول المالية إلى مالك الأداة، شريطة أن لا يكون هنالك التزام تعاقدي بعمل ذلك، فلا تعتبر الأداة التزام مالي.

وبالإضافة إلى ذلك، العجز المحتمل للجهة المصدرة المحتملة لتسوية الالتزام عندما يتطلب التعاقد القيام بذلك، على سبيل المثال، بسبب الحاجة إلى الحصول على موافقة للدفع من السلطة التنظيمية أو بسبب نقص الأموال أو الأرباح، التي لا تلغي الالتزام التعاقدي.

ويمكن أن يؤدي أسهم رأس مال في عدة أشكال. يُعد التوزيع على المساهمين عند تقدير الجهة المُصدرة (حتى إن كانت متراكمة) ولا تتطلب تعويض الأسهم، وتُعد الأسهم أداة حقوق ملكية. لا تتأثر تصنيف الأسهم الصادرة على أنها أدوات حقوق ملكية أو على أنها التزام مالي بما يلي على سبيل المثال:

- تاريخ إجراء التوزيعات؛
- نية إجراء التوزيعات في المستقبل؛ أو
- مبلغ "الاحتياطيات" الجهة المُصدرة أو الربح أو الخسارة لفترة.

أمثلة – تصنيف الأدوات المالية على أنها حقوق ملكية أو التزامات مالية

المثال ٢ تُصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم عادية. يستحق المساهمين أسهم على أساس الحصص لأي أرباح أسهم أو توزيع آخر للمنشأة. تُعد أرباح الأسهم تقديرية.

لا يكون التزام تعاقدي لإجراء توزيع أرباح الأسهم أو استرداد الأسهم (أي، لا يتطلب تسليم النقد أو أي أصل مالي آخر إلى المساهمين) يتم تصنيف الأسهم العادية على أنها حقوق ملكية.

المثال ٣ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢، لكن في هذا المثال يتطلب على المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) دفع أرباح الأسهم السنوية بنسبة ١٠% من القيمة العادية عن الأسهم الصادرة بسبب المتطلبات القانونية في اختصاصها.

للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) التزام تعاقدي لإجراء توزيع التوزيع أرباح الأسهم (أي، يتطلب تسليم النقد أو أصول مالية أخرى إلى المساهمين ولا يكون عليها حق غير مشروط لتجنب الدفع). وتُعد الأسهم العادية التزامات مالية التي تم محاسبتها وفقاً للقسم ١٢/١١.

المثال ٤ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢. ومع ذلك، في هذه المثال، في اختصاص المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، لا تستحق الضريبة على الأرباح المُوزعة بموجب ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. تنطبق معدل الضريبة بنسبة ٥٠% على جميع الأرباح غير المُوزعة وعلى أي أرباح مُوزعة التي تتجاوز ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ونتيجة لذلك، دائماً تخطط المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) لإجراء دفعات أرباح الأسهم لما لا يقل عن ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في ضوء المنافع الضريبية الهامة.

وبعض النظر عن نية المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) واحتمال المنشأة لإجراء دفعات لأرباح الأسهم، فلا حاجة لالتزام تعاقدي لتسليم النقد (أو أي أصول مالية) إلى المساهمين. يتم تصنيف الأسهم العادية على أنها حقوق ملكية.

المثال ٥ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢. ولكن، في هذا المثال، ينبغي على المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) يسترد الأسهم للقيمة الإسمية في حادثة العرض العام المبدئي (**IPO**). للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) حرية الاختيار ما إذا يشرع في العرض العام المبدئي أم لا.

وسبب أن للمنشأة المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) حق الاختيار في الشروع في العرض العام المبدئي أم لا، يمكن أن يجنبها استرداد الأسهم من خلال تجنب العرض العام المبدئي. يتم تصنيف الأسهم العادية على أنها حقوق ملكية.

المثال ٦ تمتلك المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) ١٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز قيد الاصدار، والمملوكة جميعها إلى مؤسسات استثمارية. يتعيّن استرداد الأسهم الممتازة نقداً في أقرب وقت في الخمس سنوات من تاريخ اصدار الأسهم أو تاريخ بدء المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في العرض العام المبدئي. تمتلك المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) حرية الاختيار ما إذا البدء في العرض العام المبدئي أم لا.

للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) التزام تعاقدي لتقديم النقد لأصحاب الأسهم الممتازة بأقرب تاريخ مُحدد (أي، خمس سنوات بعد تاريخ إصدار الأسهم الممتازة) أو بتاريخ البدء بالعرض العام المبدئي. وسبب عدم تجنب المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) لاسترداد الأسهم الممتازة، أنه يتم تصنيف الأسهم الممتازة على أنها التزامات مالية ولا يمكن محاسبتها بموجب القسم ١٢/١١.

المثال ٧ تُصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم ممتازة القابلة للاسترداد بصورة إلزامية بالقيمة الإسمية بعد مرور ٣٠ سنة. تُعد أرباح الأسهم تقديرية.

يظهر الالتزام التعاقدي لتقديم النقد لإعادة دفع المبلغ الأساسي بعد مرور ٣٠ سنة. ويُعد الالتزام الحالي التزام. وبسبب أن دفعات أرباح الأسهم تكون تقديرية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، فبإمكان المنشأة تجنب دفع تلك الأرباح وبالتالي لا تُعد التزامات. تمتلك المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أداة مالية مركبة. وعند الاعتراف الأولي، ووفقاً للبند ١٣ من الفقرة ٢٢، تُعد القيمة الحالية للمبلغ المراد استرداده نقداً مكون التزام مالي بالمبلغ المتبقي للعوائد كونها مكون حقوق الملكية للأداة المالية المُركبة. ويتم محاسبة مكون الالتزام وفقاً للقسم ١٢/١١.

المثال ٨ تُصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم ممتازة والتي تكون قابلة للاسترداد عند القيمة الاسمية حسب خيار المالك. تُعد أرباح الأسهم تقديرية.

المثال ٩ يظهر عند الالتزام التعاقدي لتقديم النقد لإعادة دفع المبالغ الأساسية بناء على طلب المالك. ويُعد الالتزام الحالي التزام. ولا يمكن للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) تفادي استرداد قيمة الأسهم. ولأن دفعات أرباح الأسهم تُعد اختيارية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، فيمكن للمنشأة تجنب دفع هذه الأرباح وبالتالي لا تُعد التزامات. وقد أصدرت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أداة مالية مُركبة. وعند الاعتراف الأولي، ووفقاً للبند ١٣ من الفقرة ٢٢، تُعد القيمة الحالية للمبلغ المراد استرداده نقداً مكون التزام مالي بالمبلغ المتبقي للعوائد كونها مكون حقوق ملكية للأداة المالية المُركبة. ويتم محاسبة مكون الالتزام وفقاً للقسم ١٢/١١.

ملاحظة: بالنسبة للمثالين ٨ و٩ ارجع إلى الفقرة ١٣ من القسم ١٢ للحصول على مزيد من التفاصيل حول طريقة تحديد المكونات المختلفة للأداة المالية المُركبة.

تُصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم ممتازة والتي تكون قابلة للاسترداد عند القيمة الاسمية حسب خيار المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ). تُعد أرباح الأسهم تقديرية.

لا يكون هنالك التزام تعاقدي لإجراء توزيع أرباح الأسهم أو استرداد الأسهم (أي، لا يتطلب تقديم النقد أو أي أصل مالي آخر إلى جهة أخرى). يتم تصنيف الأسهم الممتازة على أنها حقوق ملكية.

وينشأ التزام إذا مارست المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) حق الخيار وأبلغت المساهمين عن نيتها لإسترداد الأسهم.

المثال ١٠ يُقدم المساهمون قرض بدون فائدة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ). وبدون تاريخ استحقاق مُحدد. ومع ذلك، يحق للمساهمين طلب قرض على أن يُسدد في أي وقت. لأن القرض لم يُعد للمساهم من أجل أن يُطالب بتسديده.

يظهر عند الالتزام التعاقدي لتقديم النقد وذلك بسبب الحاجة لسداد المبالغ الأساسية. يُعد الالتزام التعاقدي الذي يكون مشروطاً للطرف المقابل الممارس لحقه إلتزام مالي، لأن المنشأة لا تمتلك حق غير مشروط لتفادي تسليم النقد أو أي أصل مالي آخر. ويُعد القرض التزام مالي ويتم محاسبته وفقاً للقسم ١٢/١١.

٢٢-٤ يتم تصنيف بعض الأدوات المالية التي تلبي شروط تعريف الالتزام على أنها حقوق ملكية لأنها تُمثل حصص متبقية في صافي أصول المنشأة، وهي كما يلي:

(أ) تُعد الأداة المطروحة للتداول أداة مالية والتي تمنح المالك الحق في بيع هذه الأداة إلى الجهة المصدرة بمقابل نقدي أو أصول مالية أخرى أو أن يتم تستردها الجهة المصدرة تلقائياً أو تعيد شراؤها في حال ظهور حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة أو تقاعد مالك الأداة. ويتم تصنيف أي أداة مطروحة للتداول

والتي تتمتع بالميزات المذكورة أدناه على أنها أداة حقوق ملكية، وهي:
تُخول المالك الحق في حصة على أساس حصص صافي أصول المنشأة في حالة تصفية المنشأة. يُعد صافي الأصول تلك الأصول التي تبقى بعد اقتطاع جميع المطالبات الأخرى على أصولها.

(٢) تُعد الأداة في فئة الأدوات التي تكون تابعة لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(٣) تكون جميع الأدوات المالية في فئة الأدوات التي تكون تابعة إلى الفئات الأخرى للأدوات التي تتمتع بميزات متطابقة.

(٤) وبغض النظر عن الالتزام التعاقدي للجهة المصدرة التي تريد شراء أو استرداد الأداة بمقابل نقدي أو بأي أصول مالية أخرى، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي لتقديم مبالغ نقدية أو أصول مالية أخرى إلى منشأة أخرى أو لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع أي منشأة أخرى في ظل ظروف غير مواتية يحتمل أن تكون فيها المنشأة، ولا يُعد عقد الذي به تقوم أو قد تقوم بتسويته في أدوات حقوق ملكيتها الخاصة.

(٥) تعتمد التدفقات النقدية الإجمالية المتوقعة المنسوبة إلى الأداة على مدى عمرها بشكل أساسي على الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول معترف بها وغير المعترف بها للمنشأة على مدى عمر الأداة (باستثناء أي آثار قد تُعكس على الأداة).

(ب) ويتم تصنيف الأدوات أو مكونات الأدوات التي تكون تابعة لجميع الفئات الأخرى للأدوات على أنها حقوق ملكية إذا فرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة من صافي أصول المنشأة على أساس الحصص فقط في حالة التصفية.

الملاحظات

نظراً لأن الأداة المطروحة للتداول تتضمن التزام تعاقدي للجهة المصدرة لتقديم نقد أو أي أصل مالي آخر إلى المالك، يتم تصنيف هذه الأدوات على أنها التزامات مالية وفقاً لمتطلبات القسم ٢٢. ومع ذلك، لأنها تُمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشأة، يتم تصنيف الأدوات المطروحة للتداول والتي تلبي جميع المعايير الواردة في البند ٤(أ) من الفقرة ٢٢، على أنها حقوق ملكية والتي تعتبر استثناء للحصة الأساسية.

حصة صافي الأصول على أساس الحصص في حالة التصفية

يتم تحديد الحصة على أساس الحصص الواردة في البند (أ)(١) من الفقرة ٤ من القسم ٢٢، على النحو الآتي:

(i) قسمة صافي الأصول للمنشأة عند التصفية على وحدات مبالغ مُتساوية؛ و

(ii) ضرب هذه المبالغ بعدد الوحدات المملوكة من قبل مالك الأداة المالية.

أي أداة لا تمتلك حق تفضيلي لتصفية منشأة لا تمتلك الحق في الحصول على حصة على أساس الحصص من صافي أصول المنشأة عند التصفية. على سبيل المثال، يكون للأداة حق تفضيلي عند التصفية في حال كان للمالك الحق في أرباح أسهم ثابتة عند التصفية، وإضافة إلى ذلك حصة من صافي أصول المنشأة عندما لا يكون للأداة الأخرى من فئة ثانوية حق الحصول على حصة صافي أصول المنشأة على أساس الحصص عند التصفية.

فئة ثانوية

عند تحديد ما إذا كانت الأداة من فئة ثانوية، تعمل المنشأة على تقييم مطالبة الأداة عند التصفية كما لو كانت التصفية بنفس التاريخ الذي تم تصنيف الأداة. تُعيد المنشأة تقييم التصنيف إن كان هنالك تغيير في الظروف ذات الصلة، على سبيل المثال، إن أصدرت المنشأة نوع جديد من الأداة المالية أو تسترد الأداة المالية القائمة. إن كان للمنشأة فقط فئة واحدة للأدوات المالية، يتم معالجة هذا الفئة كما لو كانت فئة ثانوية.

٢٢-٥ وفيما يلي أمثلة من الأدوات التي يتم تصنيفها على أنها التزامات بدلاً من حقوق ملكية:

(أ) يتم تصنيف الأداة على التزام إن خضع توزيع صافي الأصول إلى لأقصى مبلغ (سقف). فعلى سبيل المثال، يستلم مالكي الأداة في حالة التصفية سهم على أساس الحصص من صافي الأصول، ولكن يقتصر هذا المبلغ على الحد الأقصى ويتم توزيع صافي الأصول الزائدة على المنظمات الخيرية أو الحكومية، ولا تُصنف الأداة على أنها حقوق ملكية.

(ب) ويتم تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها حقوق ملكية، عندما يُمارس حق الخيار، ويتلقى المالك حصة من صافي الأصول على أساس الحصص للمنشأة التي تم قياسها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومع ذلك، إن كان يحق للمالك مبلغ يتم قياسه على بعض الأسس الأخرى (مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموما)، وتُصنف الأداة على أنها التزام.

(ج) يتم تصنيف الأداة على انها حقوق ملكية إن كانت تُلزم المنشأة بدفع مبالغ مالية للمالك قبل التصفية، مثل أرباح الأسهم الإلزامية.

(د) يتم تصنيف الأداة المطروحة للتداول على أنها حقوق ملكية في البيانات المالية للشركة التابعة ويتم تصنيفها على أنها التزام في البيانات المالية للمجموعة المُوحدة.

(هـ) يُعد السهم الممتاز الذي ينص على إلزامية الاسترداد الالزامي من قبل الجهة المُصدرة مقابل مبلغ ثابت أو مُحدد في تاريخ مستقبل ثابت أو مُحدد أو يُمنح المالك الحق في مطالبة الجهة المصدرة لاسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعد ذلك مقابل مبلغ ثابت أو مُحدد، التزام مالي.

٢٢-٦ تُعد أسهم الأعضاء في منشآت تعاونية والأدوات المماثلة، حقوق ملكية في الحالات التالية:

(أ) يكون للمنشأة حق غير مشروط لرفض استرداد أسهم الأعضاء، أو

(ب) يحظر الاسترداد غير المشروع بموجب القوانين أو الأنظمة المحلية أو النظام الأساسي للمنشأة.

ملاحظات

يمكن أن تقدم منشآت الشراكة أو بعض المنشآت التعاونية لأعضائها الحق باسترداد حصصهم من الجهة المصدرة في أي وقت مقابل نقد، والذي يؤدي في أنه يجري تصنيف الحصص على أنها التزامات مالية، باستثناء تلك الأدوات التي يتم تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للبند ٤ من الفقرة ٤. وقد يكون هذا الحق متطلب قانوني.

لا يحول التصنيف على أنها التزام مالي دون استخدام توصيفات مثل "قيمة صافي الأصل المنسوبة إلى الأعضاء" "التغيير في صافي الأصل المنسوب إلى الأعضاء" في البيانات المالية للمنشأة التي لا تمتلك حقوق ملكية مساهمة. وكذلك لا تحول دون استخدام الإفصاحات الإضافية لتُظهر أن حصص الأعضاء الإجمالية

تشتمل على بنود مثل "احتياطيات" التي ينطبق عليها تعريف حقوق المليكة والأدوات المطروحة للتداول التي لا تحقق ذلك التعريف.

أمثلة – أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية

المثال ١١ تمتلك المنشأة التعاونية (أ) أدوات قيد الإصدار والتي تتيح للمالك ممارسة حقه للمطالبة باسترداد الأدوات بالتواريخ والمبالغ المُحددين. وتُعد جميع خصائص الأداة حقوق ملكية. ينص النظام الأساسي للمنشأة التعاونية (أ) بأن للمنشأة خيار قبول أو عدم قبول طلب المالك. ولا توجد شروط أو قيود أخرى على مستوى الاسترداد أو على تقدير المنشأة لإجراء الدفعات للمالك. ولا ترفض المنشأة التعاونية (أ) استرداد اسهم المالك، رغم أن لمجلس الإدارة الحق في الرفض.

تُعد الأداة حقوق ملكية. ولا تمتلك المنشأة التعاونية (أ) التزام بنقل المبلغ النقدي أو أي أصل مالي آخر. ولا يؤدي تاريخ أو نية إجراء الدفعات التقديرية المسببة على أنها التزام.

المثال ١٢ يوضح المثال التالي صيغة لبيان الدخل الشامل وبيان المركز المالي التي يمكن أن تستخدم من قبل المنشآت التي لا تُعد حصة رأس مال حقوق ملكية، لأن للمنشأة التزام بإعادة دفع حصة رأس المال على الطلب، ولكنها لا تتمتع بجميع الميزات أو تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٢٢-٤. وفي هذا المثال، لا يكون على المنشأة أي التزام لتقديم حصة من "الاحتياطيات" لأعضائها.

بيان الدخل الشامل للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١

٢٠×٠	٢٠×١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٤٩٨	٤٧٢	الإيرادات
(٣٦٩)	(٣٦٧)	المصاريف (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)
١٠٢	١٠٥	أرباح من الأنشطة التشغيلية
		تكاليف التمويل
(٤)	(٤)	-تكاليف التمويل الأخرى
(٥٠)	(٥٠)	-التوزيعات للأعضاء
٤٨	٥١	التغيير في صافي الأصول المنسوبة للأعضاء

بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١

٣١ ديسمبر ٢٠×٠	٣١ ديسمبر ٢٠×١	
وحدة عملة	وحدة عملة	
		الموجودات
١١٨٠	١,٢٩١	اجمالي الموجودات

...

إلتزامات

× × التزامات متداولة

		(مُصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (١))
١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال المستردة عند الطلب
٤٩٩	٥٧٤	إجمالي الالتزامات المتداولة
٦٨١	٧١٧	إجمالي الأصول ناقص التزامات متداولة
		التزامات غير متداولة
	×	× (مُصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (١))
١٩٦	١٨٧	إجمالي الالتزامات غير المتداولة
		مكونات حقوق الملكية الأخرى[٢]
٤٨٥	٥٣٠	أرباح مستبقاة
	٧١	
٦٨١	٧	

مذكرة الملاحظات – إجمالي حصص الأعضاء

١٦١	٢٠٢	أسهم رأس المال المستردة عند الطلب
٤٨٥	٥٣٠	احتياطات (الأرباح المستبقاة)
٤٦٤	٧٣٢	

الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى

٢٢-٧ ينبغي على المنشأة الاعتراف بإصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية الأخرى على أنها ملكية فكرية عندما تصدر هذه الأدوات وتلتزم الجهة الأخرى لتقديم المبلغ النقدي أو غيرها من المصادر غلى المنشأة لتبادل هذه الأدوات.

(أ) إذا تم إصدار أدوات حقوق الملكية قبل أن تستلم المنشأة المبالغ النقدية أو الموارد الأخرى، وينبغي على المنشأة تقديم المبلغ المستحق على أنها مقاصة لحقوق الملكية في بيانات المركز المالي، وليس على أنها أصل.

(ب) إذا إستلمت المنشأة مبلغ نقدي أو غيرها من الموارد قبل إصدار أدوات حقوق الملكية، ولا يمكن الطلب من المنشأة لإعادة دفع المبلغ النقدي أو غيرها من الموارد الأخرى، وينبغي الاعتراف بالمنشأة على أنها زيادة مقابلة في حقوق الملكية التي تتجاوز المبلغ المستلم.

(ج) وبالقدر الذي يتم فيه الاكتتاب لأدوات حقوق الملكية لكن لا يتم إصدارها، ولم تستلم المنشأة نقد أو الموارد الأخرى، ينبغي على المنشأة الاعتراف بالزيادة في حقوق الملكية.

[٢] في هذا المثال، لا تمتلك المنشأة أي التزام لتقديم حصة "احتياطاتها" إلى أعضائها، لذلك تظهر "الاحتياطات" على أنها حقوق ملكية. وإن كان هنالك مثل هذا الالتزام، وقد يتطلب هذا القسم بيان المركز المالي لأن يتم نقله بشكل كامل أو جزئي إلى الالتزامات، ويعتمد ذلك على مبلغ الالتزام.

الملاحظات

إذا أصدرت الشركة أسهم بأقساط بقيمتها الاسمية، وبعض الأحيان يتم تقييدها على الحساب في حقوق الملكية تسمى "علاوة الإصدار" (أو "فائض رأس المال"). وتكون علاوة إصدار السهم مكونة من حقوق الملكية المساهمة. وفي الغالب، يتم تحديد استخدام حساب "علاوة السهم" من خلال التشريعات. فعلى سبيل المثال، قد تتيح تشريعات الدولة أن يتم أو يتطلب إصدار علاوة السهم ليتم استخدامه عندما تصدر عن سهم "مشطوب" تكاليف و/أو نقل احتياط خيار في منشأة عند اسقاط حق الخيار.
تُوضح بعض الأمثلة المبينة أدناه طرق حساب علاوة إصدار السهم المطلوب لأن يستخدم في اختصاصات مُحددة. ومن المهم ملاحظة أنه في الغالب تعتمد متطلبات استخدم علاوة السهم على تشريعات دولة مُحددة.

أمثلة – إصدار الأسهم

المثال ١٣ أصدرت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم رأس المال بقيمة ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، والتي تم المساهمة فيها بالقيمة الاسمية عند تأسيسها. وتُقدر القيمة الاسمية للأسهم العادية للمنشأة ١ وحدة عملة لكل سهم.
وأصدرت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم في وقت لاحق ٥٠,٠٠٠ أسهم عادية مقابل ٥ وحدات عملة لكل سهم بأسعار أعلى. وتم اصدار هذه الأسهم مقابل نقد.
القيود اليومية:

٢٥٠,٠٠٠ وحدة نقد (أصل مالي)	
عملة	
٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	له أسهم رأس المال (حقوق ملكية)
٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	منه علاوة إصدار السهم (حقوق الملكية)

للاعتراف بإصدار ٥٠,٠٠٠ سهم بعلاوة مقابل نقد.

الافصاح عن حقوق الملكية في بيانات المركز المالي:
مستخلص بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)

قبل الاصدار	بعد الاصدار	
وحدة عملة	وحدة عملة	
		...
		حقوق الملكية
١٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	أسهم رأس المال
-	٢٠٠,٠٠٠	علاوة السهم
		...
×××.×××	×××.×××	اجمالي حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم

المثال ١٤ نفس الحقائق الواردة في المثال ١٣. ومع ذلك، رغم أنه تم اصدار ٥٠,٠٠٠ سهم، ولم يتم استلام النقد مقابل هذه الأسهم من قبل المنشأة.

القيود اليومية:

منه المستحقة الدفع للأسهم (أصول مالية)	٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له أسهم رأس المال (حقوق ملكية)		٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
له علاوة إصدار الإسهم (حقوق ملكية)		٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف باصدار ٥٠,٠٠٠ سهم بعلاوة قبل استلام النقد.

مستخلص بيانات المركز المالي للمنشأة المتوسطة وصغيرة الحجم (أ)

	بعد الإصدار وحدة عملة	قبل الإصدار وحدة عملة
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال	150,000	100,000
علاوة إصدار السهم	200,000	-
ذمم مدينة لأسهم حقوق الملكية	(250,000)	-
...		
اجمالي حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم	×××.×××	×××.×××

الافصاح عن حقوق الملكية في بيانات المركز المالي:

المثال ١٥ نفس الحقائق الواردة في المثال ١٣. ومع ذلك، في هذا المثال تم الاكتتاب في ٥٠,٠٠٠ سهم عادي ودفعها ولكن لم يتم اصدارها. لا تمتلك المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أي التزام لتسديد النقد المستلم (أي، ينبغي أن تصدر الأسهم بالمقابل).

القيود اليومية:

منه	٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة النقد (أصل مالي)	
له مقدم مقبوض عن الأسهم المراد اصدارها (حقوق الملكية)		٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالنقد المقبوض عن اصدار الأسهم في المستقبل

الافصاح عن حقوق الملكية في بيانات المركز المالي:

مستخلص بيانات المركز المالي للمنشأة المتوسطة وصغيرة الحجم (أ)

	قبل الاكتتاب وحدة عملة	بعد الاكتتاب وحدة عملة

...

حقوق الملكية		
أسهم رأس المال	100,000	100,000
مقدم مقبوض عن الأسهم المراد إصدارها	250,000	-
...		
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم	×××.×××	×××.×××

٨-٢٢ وينبغي قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة للنقد أو غيرها من الموارد المقبوضة أو الذمم أو صافي التكاليف المباشرة لإصدار أدوات حقوق الملكية ينبغي أن يكون القياس الأولي للدفعة المؤجلة والتي تعتبر القيمة الزمنية للمال مادة، على أساس القيمة الحالية.

مثال – القيمة العادلة للموارد الأخرى

المثال ١٦.في ١ يناير ٢٠×١، أصدرت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ١٥٠,٠٠٠ سهم عادي للمبادلة مقابل ١,٠٠٠ أونصة ذهب. وتبلغ القيمة الاسمية للأسهم ٢ وحدة عملة لكل سهم عندما يتم تداول الذهب مقابل ٨٠٠ وحدة عملة للأونصة الواحدة.

القيود اليومية في ١ يناير ٢٠×١:

٨٠٠,٠٠٠ ذهب (أصول) منه

وحدة عملة

٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)

٥٠٠,٠٠٠ وحدة عملة له علاوة اصدار السهم (حقوق الملكية)

للاعتراف بـــ ١٥٠,٠٠٠ سهم صادر لمبادلة ١,٠٠٠ أونصة ذهب بقيمة عادلة مقابل ٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال – الدفعة المؤجلة

المثال ١٧.في ١ يناير ٢٠×١، أصدرت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ١٥٠,٠٠٠ سهم عادل بقيمة اسمية تبلغ ٦ وحدات عملة. وتبلغ القيمة الاسمية ٢ وحدة عملة لكل سهم. ويُعد المبلغ النقدي مستحق الدفع للمنشاة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢. وتُوضع الأسهم المراد امتلاكها في حساب ضمان مُؤجل الدفع حتى يتم استلام الدفعة. ومع ذلك، يحق للمساهمين التصويت وكسب أرباح الأسهم على الأسهم خلال ٢٠×١ و٢٠×٢. وعلى فرض أن معدل الخصم المناسب هو ٥%. فعليه، تكون نهاية السنة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) في ٣١ ديسمبر.

القيود اليومية في ١ يناير ٢٠×١:

ذمم للأسهم (أصول مالية مطروحاً من حقوق الملكية)	له	٨١٦,٣٢٧ وحدة عملة
٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	له	أسهم رأس المال (حقوق الملكية)
٥١٦,٠٠٠ وحدة عملة	له	علاوة اصدار السهم (حقوق الملكية)

للاعتراف بالجهة المُصدرة للقيمة الحالية للمبلغ المُؤجل (أي القيمة العادلة).

القيود اليومية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١:

ذمم الأسهم (أصول مالية مطروحاً من حقوق الملكية)	له	٤٠,٨١٦ وحدة عملة
٤٠,٨١٦ وحدة عملة		منه الفائدة المستحقة القبض (الربح أو الخسارة)

للاعتراف بتصحيح الخصم على الذمم المقبوضة في ٢٠×١ (أي ٨١٦,٣٢٧ وحدة عملة × ٥%).

الملاحظات

لا يتم تعديل المبلغ المعترف به لأسهم رأس المال وعلاوة إصدار الأسهم لتصحيح الخصم.

يتم تعديل "الذمم المدينة للأسهم" لتصحيح الخصم. ومع ذلك، يتم الاعتراف بالمبلغ المعدل في الأرباح أو الخسائر.

القيود اليومية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٢:

الذمم المدينة للأسهم (أصول مالية مطروحاً من حقوق الملكية)	منه	٤٢,٨٥٧ وحدة عملة
٤٢,٨٥٧ وحدة عملة		منه الفائدة المستحقة الدفع (الربح أو الخسارة)

للاعتراف بتصحيح الخصم على الذمم المقبوضة في ٢٠×٢.

النقد (أصل مالي)	منه	٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
الذمم المدينة للأسهم (أصول مالية مطروحاً من حقوق الملكية)		٩٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

للاعتراف بالتسوية الذمم المدينة

(a) $$PV = \frac{900,000}{(1.05)^2} = 816,327$$

٢٢-٩ ينبغي على أي منشأة أن تحتسب تكاليف معاملة لمعاملة حقوق الملكية كإقتطاع من حقوق الملكية، مطروحاً

منه أي منفعة ضريبة دخل ذات الصلة.

ملاحظات

ويمكن أن تتكبد أي منشأة تكاليف في إصدار أدوات حقوق ملكيتها أو الحصول عليها. وتشتمل هذه التكاليف رسوم التسجيل وغيرها من الرسوم التنظيمية، والمبالغ المدفوعة للمستشارين النظاميين والمحاسبة والمهنيين وتكاليف الطباعة ورسوم الطوابع. يتم احتساب تكاليف المعاملات من معاملة حقوق الملكية كإقتطاعها من حقوق الملكية (مطروحاً منها أي فائدة ضريبة الدخل ذات الصلة) بمقدار التكاليف الإضافية التي يمكن أن تُنسب مباشرة إلى معاملة حقوق الملكية والمعاملة خلاف ذلك يتم تفاديها.

مثال – تكاليف الإصدار

المثال ١٨ تُصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم ٢٠٠,٠٠٠ سهم عادي بقيمة ١,٢٥ وحدة عملة لكل سهم. والقيمة الإسمية للأسهم العادية للمنشأة هي وحدة عملة لكل سهم. وتُصدر الأسهم مقابل النقد ويتم تكبد تكاليف إصدار الأسهم.

قيود يومية:

٢٤٩,٠٠٠النقد (أصول مالية)		منه
وحدة عملة		
٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)	
٤٩,٠٠٠ وحدة عملة	له علاوة إصدار (حقوق ملكية)	

للإعتراف على إصدار ٢٠٠,٠٠٠ سهم.

٢٢-١٠ كيف يتم تحديد الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن إصدار الأسهم أو في أدوات حقوق الملكية الأخرى والواردة في بيان المركز المالي بموجب القوانين المعمول بها. على سبيل المثال، قد يتم عرض قيمة إسمية (أو قيم إسمية أخرى) للأسهم والمبلغ المدفوع ما يزيد عن القيمة الإسمية بشكل منفصل.

ملاحظات

تُوضح الفقرات ٢٢-٧ إلى ٢٢-٩ المُدعمة بأمثلة إستخدام حساب علاوة إصدار الإسهم (تسمى في بعض الأحيان فائض رأس المال). وهذه هي أحد الطرق العادية التي يمكن أن تُعرض القيمة الإسمية (أو غيرها من القيم الإسمية) للأسهم والمبالغ المدفوعة الفائضة عن القيمة بشكل منفصل.

مبيعات الخيار وحقوق الملكية والكفالات

٢٢-١١ تطبق المنشأة المبادئ الواردة في الفقرات ٢٢-٧ إلى ٢٢-١٠ على حقوق الملكية من خلال وسائل مبيعات الخيارات والحقوق والكفالات وأدوات حقوق ملكية مشابهة.

الملاحظات

ويُعد خيار السهم الأداة التي تُعطى إلى مالك الحق، ولكن لا تكون ملزمة لبيع عدد مُحدد من الأسهم في الشركة. وإن كان يُمارس المالك الخيار، تُزيد الشركة رأس مالها عندما تصدر الأسهم إلى مالك الخيار. ولا يُغطي القسم ٢٢ إلا محاسبة خيارات الأسهم التي يتم إصدرها إلى الجهات العاملة بصفتها كجهات مالكة. ويتم احتساب خيارات الأسهم الصادرة إلى الموظفين أو الموردين للخدمات أو البضائع التي يتم محاسبتها بموجب القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم".

والشكل الآخر للخيار هو ضمان. ويمكن الفرق الأساسي بين الضمان والخيار هو أن الضمان يرتبط بالعادة بشكل آخر من التمويل. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تُعطى الضمانات إلى المقرض كجزء من إتفاقية قرض من أجل الحصول على تمويل بمعدل فائدة منخفض. وكذلك، يُمكن أن تُعطى إلى مالك الأسهم الممتازة كحافز لتشجيع إستثمار المالك.

وإصدار الحقوق هي أسهم جديدة التي يتم إعطاء المساهمين الحاليين الحق في شراء عدد إضافي من الأسهم بنسبة إلى المساهمين بوضعهم الحالي. فإن مارس جميع المساهمين حقوقهم ويأخذوا الأسهم، لن يكون هنالك أي تغيير في نسبة كل مساهم في مساهم الشركة. ويكون للمساهم الحق في إما قبول أو رفض الحقوق. وقد يكون هنالك حق بيع حقوقهم إلى طرف آخر (على سبيل المثال، إلى مساهم آخر).

أمثلة – خيارات وحقوق الأسهم

المثال ١٩ تنتهي السنة المالية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ). للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) رأس مال أسهم عادية بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، التي تُساهم عند القيمة الإسمية في تأسيس للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ). والقيمة الإسمية لأسهم المنشأة هي وحدة عملة لكل سهم.

وأصدرت المنشأة في ١ يناير ٢٠×١، ١٥٠٠٠٠ سهم عادي إضافي بوحدة عملة ٥ لكل سهم. وتُصدر الأسهم مقابل النقد.

وكذلك في ١ يناير ٢٠×١، يحق لكل مساهم كحافز لتشجيع الإستثمار، شراء خيار سهم واحد مقابل كل سهم تم شراؤه في ١ يناير ٢٠×١ مقابل ٠,٥ وحدة عملة عن كل خيار. حيث يتيح كل خيار للمالك شراء سهم واحد في ٣١ يناير ٢٠×٢ مقابل ٤ وحدات عملة عن كل سهم. وبالتالي يتم شراء ١٠٠,٠٠٠ خيار سهم.

ويتم تحويل ٩٥,٠٠٠ سهم في ٣١ يناير ٢٠×٢ إلى أسهم عادية ويتم إسقاط ٥,٠٠٠ خيار.

القيود اليومية في ١ يناير ٢٠×١:

٧٥٠,٠٠٠	النقد (أصول مالية)	منه
	وحدة عملة	
١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)	

٦٠٠,٠٠٠ وحدة عملة له أسهم ممتازة (حقوق الملكية)

للإعتراف بإصدار ١٥٠,٠٠٠ سهم مقابل النقد.

٥٠,٠٠٠ وحدة النقد (أصول مالية) منه عملة

٥٠,٠٠٠ وحدة عملة له خيار احتياطي (حقوق الملكية)

للإعتراف بإصدار ١٠٠,٠٠٠ خيارات أسهم مقابل النقد. تستوفي خيارات الأسهم متطلبات تصنيف حقوق الملكية لأنها التعهد الوحيد لحقوق الملكية الذي يُصدر عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ ثابت من النقد.

لم يتم في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ إجراء أي قيود يومية آخر فيما يتعلق بالخيارات وذلك لأنها تُعد أدوات حقوق ملكية وتبعاً لذلك، لا يتم إعادة قياس الخيارات إلى قيمة عادلة عند كل تاريخ إعداد تقرير.

القيود اليومية في ٣١ يناير ٢٠×٢:-

٣٨٠,٠٠٠ النقد (أصول مالية) منه وحدة عملة

٤٧,٥٠٠ وحدة خيار احتياطي (حقوق الملكية) منه عملة

٩٥,٠٠٠ وحدة عملة له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)

٣٣٢,٥٠٠ وحدة عملة له أسهم ممتازة (حقوق الملكية)

للإعتراف بإصدار أسهم مقابل ٩٥,٠٠٠ خيار تم ممارسته.

٢,٥٠٠ وحدة خيار احتياطي (حقوق الملكية) منه عملة

٢,٥٠٠ وحدة عملة له أسهم ممتازة (حقوق الملكية)

للإعتراف بإسقاط ٥,٠٠٠ خيار.

أوردت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ٣١ يناير ٢٠×٢ البنود التالية في بيان مركزها المالي، على النحو الآتي:-

وحدة عملة

...

	حقوق ملكية
٣٤٥,٠٠٠	أسهم رأس المال
٩٣٢,٥٠٠	علاوة إصدار الإسهم
٠	احتياطي الخيار
×××	أرباح مستبقاة

إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	×××

المثال ٢٠ أوردت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ يناير ٢٠×١ البنود التالية في بيان مركزها المالي، على النحو الآتي:-

	وحدة عملة
...	
حقوق ملكية	
أسهم رأس المال (٥,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية مقدارها ١٠ وحدات عملة عن كل سهم)	٥٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٢,٠٠٠,٠٠٠
أرباح مستبقاة	٣,٦٠٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	٦,١٠٠,٠٠٠

أعلنت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ج) في ٢ يناير ٢٠١×١ عن إصدار حقوق لسهم عادي واحد عن كل خمسة أسهم عادية مُتداولة.

- سعر الممارسة: ٥٥ وحدة عملة
- آخر تاريخ لممارسة الحقوق: ١ مارس ٢٠×١.

تم تسجيل المعاملة المبينة أعلاه في القيود اليومية، على فرض أنه تم قبول جميع الحقوق على النحو الآتي:-

الملاحظات في هذا المثال، لا توجد هنالك أي قيود حتى يتم ممارسة الحقوق.

٥٥٠,٠٠ وحدة عملة	النقد (أصول مالية)	منه
١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)	
٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	له علاوة إصدار الإسهم (حقوق الملكية)	

للإعتراف بإصدار ١٠,٠٠٠ سهم بقيمة ٥٥ وحدة عملة عن كل سهم في إصدار الحقوق.

رسملة إصدار مكافئات الأسهم وتجزئة الأسهم

١٢-٢٢ الرسملة أو إصدار المكافئات (والتي يشار إليها أحياناً إلى على أنها أرباح السهم) هي إصدار أسهم جديدة للمساهمين بنسبة ممتلكاتها القائمة. على سبيل المثال، تمنح المنشأة مساهميها أرباح سهم واحد أو أسهم مكافئة عن كل خمسة أسهم يحتفظ بها. تجزئة السهم (يشار إليها أحياناً على أنها تجزئة السهم) هي تقسيم أسهم المنشأة المتداولة إلى أسهم متعددة. على سبيل المثال، في تجزئة الأسهم، يتلقى كل مساهم سهم

إضافي واحد عن كل سهم يحتفظ به. وفي بعض الحالات، يتم إلغاء الأسهم المستحقة بالسابق ويتم إستبدالها بأسهم جديدة. لا تحدث إصدارات الرسملة والمكافئات وتجزئة الأسهم أي تغيير على إجمالي حقوق الملكية. ينبغي على المنشأة إعادة تصنيف المبالغ ضمن حقوق الملكية على النحو المطبق في القوانين السائدة.

مثال – إصدارات المكافئات وتجزئة الأسهم

مثال ٢١ أوردت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ البنود التالية في بيان مركزها المالي، على النحو الآتي:-

	وحدة عملة
...	
حقوق ملكية	
أسهم رأس المال (١٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية مقدارها ١٠ وحدات عملة عن كل سهم)	١٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٢٠,٠٠٠٠
أرباح مستبقاة	١,٠٨٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	١,٢٠٠,٠٠٠

منحت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ يناير ٢٠×١، للمساهمين الحالين سهم مكافئات واحد عن كل سهمين يتحفظ بهما. القانون التجاري إلى التي تكون خاضعة فيها المنشأة إلى إصدارات المكافئات ليتم محاسبتها لأول مرة على أنها استنفاد لعلاوة إصدار، إن وجدت.

ويمكن أن تعترف المنشأة بعلاوة الإصدار في ١ يناير ٢٠×١ على النحو الآتي:-

منه	علاوة إصدار الأسهم (حقوق الملكية)[٦]	٢٠,٠٠٠ وحدة عملة
منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	٣٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية) للإعتراف بإصدار ٥,٠٠٠ سهم مكافئات.	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

ليتم الإفصاح عن حقوق الملكية في بيان المركز المالي، على النحو الآتي:-

مستخلص من بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)

	قبل إصدار المكافئات (٣١ ديسمبر ٢٠×٠)	بعد إصدار المكافئات (١ يناير ٢٠×١)
	وحدة عملة	وحدة عملة
...		
حقوق ملكية		

100,000	150,000	أسهم رأس المال
20,000	–	علاوة إصدار الإسهم
1,080,000	1,050,000	أرباح مستبقاة
1,200,000	1,200,000	إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم

ملاحظة: لا يوجد أي تغيير في مجموع حقوق الملكية نتيجة لإصدار المكافئات. ومع ذلك، يتم تصنيفها ضمن حقوق الملكية.

المثال ٢٢ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢١. ومع ذلك، في هذا المثال، أعلنت المنشأة في ١ يناير ٢٠×١، تجزئة أسهمها المتداولة بدلاً من إصدار المكافئات وذلك سهمين مقابل سهم. على أن يتم تحويل كل سهم بقيمة إسمية مقدارها ١٠ وحدة عملة إلى سهمين بقيمة ٥ وحدات عملة لكل سهم.

فلا يتطب الإعتراف بأي حكم للتصنيفات ضمن حقوق الملكية. وسيكون لها تأثير فقط على الإفصاحات الواردة في ملاحظات البيانات المالية.

ويتم الإفصاح عن حقوق الملكية في بيان المركز المالي، على النحو الآتي:-

مستخلص بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)

قبل تجزئة الأسهم (٣١ ديسمبر ٠×٢٠) وحدة عملة	بعد تجزئة الأسهم (١ يناير ١×٢٠) وحدة عملة	
		حقوق ملكية
١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	أسهم رأس المال
٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	علاوة إصدار الإسهم
١,٠٨٠,٠٠٠	١,٠٨٠,٠٠٠	أرباح مستبقاة
١,٢٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم

...

ملاحظة: يتوفر في ١ يناير ٢٠×١، ٢٠,٠٠٠ سهم للإصدار بقيمة إسمية مقدارها ٥ وحدات عملة لكل سهم. وقبل تجزئة الأسهم، كان هنالك في ١ يناير ٢٠×١، ١٠,٠٠٠ سهم للإصدار بقيمة إسمية مقدارها ١٠ وحدات عملة لكل سهم.

دين قابل للتحويل أو أدوات مالية مركبة مماثلة

٢٢-١٣ أثناء إصدار دين قابل للتحويل أو أدوات مالية مُركبة مماثلة التي تحتوي على كل من الإلتزام وعنصر حقوق الملكية، ينبغي على المنشأة تخصيص العوائد بين عنصر الالتزام وعنصر حقوق الملكية. ولإجراء التخصيص، ينبغي على المنشأة أولاً تحديد مبلغ عنصر الإلتزام على أنه قيمة عادلة لإلتزام مماثل والتي لا

يكون لها ميزة التحويل أو عنصر حقوق ملكية مماثل مرتبط بها. يجب على المنشأة تخصيص المبلغ المتبقي على أنه عنصر حقوق ملكية. وينبغي تخصيص تكاليف المعاملة بين عنصر الدين وعنصر حقوق الملكية على أساس قيمها العادلة المتعلق بها.

ملاحظات

وقد تبين مصطلحات الأدوات المالية في مثل هذه الطريقة التي يمكن أن تحتوي على كل من حقوق عناصر حقوق الملكية وعناصر الإلتزام (أي، أنه لا تكون الأداة إما بالكامل إلتزام ولا بالكامل أداة حقوق ملكية). ومن المعروف أن هذه الأدوات هي أدوات مالية مُركبة. ويتم محاسبة عناصر الإلتزام وحقوق الملكية للأداة المالية المُركبة بشكل منفصل (ويسمى هذا التشعب في بعض الأحيان "محاسبة التجزئة"). وتتماشى محاسبة التجزئة مع جوهر الأداة المالية المُركبة (أي أنه يمكن إعتبارها كما لو كانت أداتين – أداة إلتزام واحدة وأداة حقوق ملكية واحدة). ومن وجهة نظر الجهة المُصدرة، يضم مثل هذه الأداة على عنصرين:

- التزام تعاقدي لتسليم النقد (المسؤولية المالية) من خلال جعل مدفوعات الفوائد والأصل، والتي تكون موجودة طالما لا يتم تحويل هذا القرض؛ و
- خيار الشراء الذي يُمنح مالك الحق، لفترة مُحددة من الوقت، لتحويل القرض إلى عدد محدد من الأسهم العادية للمنشأة (أداة حق الملكية).

إلا أن التأثير الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة هو نفس التأثير إلى حد كبير كما لو أنها تُصدر في وقت واحد:

- أداة الديون مع توفير تسوية في وقت مبكر، و
- ضمانات لشراء أسهم عادية.

وفقا لذلك، تُعرض المنشأة المُصدرة عناصر الإلتزام وعناصر حقوق الملكية بشكل منفصل في بيان مركزها المالي.

مجموع المبالغ المُسجلة والمخصصة لعناصر الإلتزام وحقوق الملكية في الإعتراف الأولي يُعادل مجموع العوائد من إصدار الأداة القابلة للتحويل. ولا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة في الإعتراف الأولي لعناصر الأداة بشكل منفصل. وأولاً، يتم تحديد المبالغ المُسجلة لعناصر الإلتزام من خلال قياس القيمة العادلة للإلتزام المماثل والتي لا يكون لها عنصر حقوق ملكية ذات الصلة. ومن ثم يتم تحديد قيمة أداة حقوق الملكية من خلال إقتطاع القيمة العادلة للإلتزام المالي من مجموع العوائد من إصدار الأداة المالية المُركبة.

وكذلك يمكن إصدار الأدوات المالية المُركبة مع غيرها من الخصائص المتضمنة فيها مثل الحقوق التي ربما يمتلكها المستثمرون لبيع كمية مُحددة من أدوات حقوق ملكيتهم بسعر مُحدد خلال فترة زمنية مُحددة. ويمكن تضمين القيمة العادلة لأي من الخصائص المشتقة في الأداة المالية المُركبة بخلاف عنصر حقوق الملكية الذي يتم تضمينه في عنصر الإلتزام (والتي يتم مُحاسبتها بموجب القسم ١٢).

وأثناء تحويل أداة قابلة للتحويل (على سبيل المثال، عند الاستحقاق)، تُلغي المنشأة عنصر الالتزام وتعترف بها على أنها حقوق ملكية. ويبقى عنصر حقوق الملكية الأصلي على أنه حقوق ملكية (رغم أنها قد تحول من بند سطر واحد ضمن حقوق الملكية إلى أخرى). ولا توجد هنالك أي ربح أو خسارة في مُحاسبة تحويل الأداة.

ويتم تخصيص تكاليف المعاملات المتعلقة بإصدار أداة مالية مُركبة إلى عناصر الإلتزام وحقوق الملكية للأداة بما يتناسب مع تخصيص العوائد. ويتم تخصيص تكاليف المعاملات التي تتعلق مجتمعة إلى أكثر من معاملة إلى تلك المعاملات من خلال استخدام الأساس المعقول الذي يتوافق مع المعاملات المماثلة.

١٤-٢٢ ينبغي على المنشأة تعديل التخصيص في الفترة اللاحقة.

الملاحظات

لا يتم تعديل تصنيف عناصر الإلتزام وحقوق الملكية للأداة القابلة للتحويل على أنها نتيجة للتغير في إحتمالية ممارسة خيار التحويل، وحتى عندما تكون ممارسة الخيار لأن تصبح غير ملائمة من الناحية الإقتصادية إلى بعض المالكين. ويبقى الضمان التعاقدي للمنشأة لجعل المدفوعات المستقبلية مستحقة حتى يتم تصفيتها (على سبيل المثال، من خلال تحويل الأداة أو إستحقاقها).

١٥-٢٢ وفي فترات بعد إصدار الأدوات، ينبغي على المنشأة الإعتراف بإنتظام بأي فرق ما بين عنصر الإلتزام والمبلغ الأصلي مستحقة الدفع عند الإستحقاق على أنها مصاريف فائدة إضافية بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة (أنظر الفقرات ١١-١٥ إلى ١١-٢٠). ويوضح ملحق هذا القسم محاسبة الجهة المصدرة للدين القابل للتحويل.

ملاحظات

ولتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات من ٢٢-١٣ إلى ٢٢-١٥، أنظر ملحق القسم ٢٢
مثال محاسبة المصدر للدين القابل للتحويل.

مثال – احتساب السندات القابلة للتحويل

المثال ٢٣ تصدر منشأة ٥,٠٠٠ سند قابل للتحويل في ١ يناير ١×٢٠. وتكون مدة السندات ٥ سنوات وتُصدر بقيمة إسمية مقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة لكل سند (أي مجموع العوائد من الإصدار في ١ يناير ١×٢٠ = ٥,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة). وتكون الفائدة مستحقة سنوياً تدفع الفائدة سنوياً بنسبة ٥%. وكل سند يكون قابل للتحويل في خيار المالك في أي وقت لغاية الاستحقاق في ١٠٠ سهم حقوق ملكية بقيمة إسمية مقدارها ١ وحدة عملة. وعندما تُصدر السندات، يكون معدل الفائدة السوقية السائدة لأدوات الدين المماثلة بدون تحويل الخاصية هي ٨%.

في ١ يناير ١×٢٠ (عند الاعتراف الأولي) يتم قياس عنصر الالتزام عند القيمة العادلة للالتزام المماثل والتي لا يكون لها ميزة التحويل (أنظر الفقرة ٢٢-١٣). ومن ثم يتم قياس عنصر حقوق الملكية وعند فرق

ما بين عوائد إصدار السند ومن عنصر الالتزام. ويتم احتساب القيمة العادلة لعنصر الالتزام في وقت إصدار الأداة عند القيمة الحالية للتدفقات النقدية للإلتزام المماثل والتي لا يكون لها خاصية التحويل، ويتم خصمها باستخدام معدل الفائدة في السوق للسندات المماثلة والتي لا يكون لها حق التحويل (في هذا المثال ٨%)، على النحو الآتي:-

وحدة عملة	
٣,٤٠٢,٩١٦	القيمة الحالية للأصل = ٥,٠٠٠,٠٠٠ ÷ (١,٠٨)^{٥}
٩٩٨,١٧٨	القيمة الحالية للفائدة = ٢٥٠,٠٠٠ × (١ مطروحاً منه (١,٠٨)^{٥}) ÷ ٠,٠٨
٤,٤٠١,٠٩٤	إجمالي عنصر الإلتزام
٥٩٨,٩٠٦	عنصر حقوق الملكية (العنصر المتبقي واحتياطي القرض القابل للتحويل)
٥,٠٠٠,٠٠٠	العوائد من الإصدار

القيمة الحالية للفائدة:

٢٥٠,٠٠٠/١,٠٨ + (٢٥٠,٠٠٠/٢٨١,٠٨) + (٢٥٠,٠٠٠/٣٨١,٠٨) + (٢٥٠,٠٠/٤٨١,٠٨) + (٢٥٠,٠٠٠/٥٨١,٠٨) = ٩٩٨,١٧٨

وبدلاً من ذلك، يمكن إستخدام الصيغة التالية ليتم إحتساب القيمة الحالية لدفعات الفائدة. وفي هذه الصيغة، يتم خصم الدفعات المستقبلية (C) وفقاً لمعدل الفائدة الدوري (i) في البسط وعدد الفترات (n) في المقام، وذلك على حسب الصيغة التالية:

القيمة الحالية = الدفعات المستقبلية / معدل الفائدة الدوري [١-[١/(١+ معدل الفائدة الدوري)عدد الفترات]]] = الدفعات المستقبلية [[١-(١+معدل الفائدة الدوري)$^{-عدد\ الفترات}$]/معدل الفائدة الدوري]]

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n}\right] = C \times \left[\frac{1-(1+i)^{-n}}{i}\right]$$

خلال ١×٢٠ إلى ٥×٢٠، تعترف المنشأة بإنتظام الفرق بين عنصر الإلتزام (٤,٤٠١,٠٩٤ وحدة عملة) والمبلغ الأصلي المستحق عن الإستحقاق (٥,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) على أنها مصاريف فائدة إضافية، بموجب إستخدام طريقة الفائدة الفعالة وعلى النحو الموضح أدناه، ما لم يتم تحويل السند قبل الإستحقاق، ويتم تفصيلها على النحو الآتي:

السنة	الإلتزام في بداية السنة	الفائدة عند تاريخ النفاذ (٨%)	الفائدة التي تدفع سنوياً (5%)	الإلتزام في نهاية السنة
	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة
٢٠×١	4,401,094	352,087	(250,000)	4,503,181
٢٠×٢	4,503,181	360,254	(250,000)	4,613,435
٢٠×٣	4,613,435	369,075	(250,000)	4,732,510
٢٠×٤	4,732,510	378,601	(250,000)	4,861,111
٢٠×٥	4,861,111	388,889	(250,000)	5,000,000

المثال ٢٤ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢٣. لكن في هذا المثال، في ٣١ ديسمبر ١×٢٠، تم تحويل ٢,٠٠٠ سند إلى حصص. وتم تحويل ٣,٠٠٠ السند المتبقية إلى حصص في ٣١ ديسمبر ٥×٢٠ (الإستحقاق).

القيود اليومية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠:-

منه	تكاليف التمويل (ربح أو خسارة)	٣٥٢,٠٨٧ وحدة عملة	
	له قرض قابل للتحويل (عنصر التزام)		٣٥٢,٠٨٧ وحدة عملة

للإعتراف بتصحيح الخصم في القرض القابل للتحويل في ١×٢٠.

٣١ ديسمبر ١×٢٠:

منه	قرض قابل للتحويل (عنصر التزام)	٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	
	له النقد (أصول مالية)		٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالتدفق النقدي الصادر "الحصة" المدفوعة إلى مالك الأدوات القابلة للتحويل

منه	قرض قابل للتحويل (عنصر التزام)	٨٠١,٢٧٢ وحدة عملة	
منه	احتياطي قرض قابل للتحويل (عنصر حقوق ملكية)	٢٣٩,٥٦٢ وحدة عملة	
	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية) [٢٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية مقدارها ١ وحدة عملة]		٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له علاوة إصدار (حقوق ملكية)		٨٤٠,٨٣٤ وحدة عملة

للإعتراف بتحويل ٢,٠٠٠ سند من أصل ٥,٠٠٠ سند إلى ٢٠٠,٠٠٠ سهم. ويتم تحويل المبالغ المُسجلة لعنصر الإلتزام المنسوبة إلى ٢,٠٠٠ سند من ١,٨٠١,٢٧٢ وحدة عملة (=٤,٥٠٣,١٨١ × ٥/٢) إلى حقوق ملكية بدون ربح أو خسارة على التحويل. ويتم إضافتها إلى ٢٣٩,٥٦٢ وحدة عملة (=٥/٢ × ٥٩٨,٩٠٦)، وهو المبلغ المنسوب إلى ٢,٠٠٠ سند الموجودة فعلاً في حقوق الملكية.

خلال ٢×٢٠ إلى ٥×٢٠، تم تحميل الفائدة على المصاريف بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة، وفقاً للفقرة ٢٢-١٥، على النحو المبين أدناه للسندات المتبقية (ملاحظة، أُستمدت الأرقام المبينة في الجدول الموضح أدناه من خلال تطبيق عامل من ٣,٠٠٠/٥,٠٠٠ إلى الأرقام الواردة في الجدول ٢٣).

السنة	الالتزام في بداية السنة وحدة عملة	الفائدة عند تاريخ النفاذ (٨%) وحدة عملة	"الفائدة" المدفوعة (٥% لكل سنة) وحدة عملة	الالتزام في نهاية السنة وحدة عملة
٢×٢٠	2,701,909	216,152	(150,000)	2,768,061
٣×٢٠	2,768,061	221,445	(150,000)	2,839,506
٤×٢٠	2,839,506	227,161	(150,000)	2,916,667
٥×٢٠	2,916,667	233,333	(150,000)	3,000,000

ولا تكون القيود اليومية للإعتراف بالحصة المدفوعة ولتصحيح الخصم للسنوات من ٢×٢٠ إلى ٤×٢٠ غير الظاهرة هنا لتجنب التكرار لأنهم سهلة التحديد من الجدول المبين أعلاه.

القيود اليومية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٥×٢٠:-

منه	تكاليف التمويل (ربح أو خسارة)	٢٣٣,٣٣٣ وحدة عملة	
	له قرض قابل للتحويل (عنصر الالتزام)		٢٣٣,٣٣٣ وحدة عملة

للإعتراف لتصحيح الخصم في القرض القابل للتحويل في ٥×٢٠.

٣١ ديسمبر ٥×٢٠:

منه	قرض قابل للتحويل (عنصر الالتزام)	١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	
	له النقد (الأصل المالي)		١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالتدفق النقدي لـــ "فائدة" مدفوعة إلى مالكي الأدوات القابلة للتحويل.

منه	قرض قابل للتحويل (عنصر الالتزام)	٣,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
منه	احتياط قرض قابل للتحويل (عنصر حقوق الملكية)	٣٥٩,٣٤٤ وحدة عملة	
	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية) [٣٠٠,٠٠٠ سهم بقيمة إسمية بمقدار ١ وحدة عملة]		٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له علاوة إصدار الأسهم (حقوق الملكية)		٣,٠٥٩,٣٤٤ وحدة عملة

للإعتراف بتحويل ٣,٠٠٠ السند المتبقي إلى ٣٠٠,٠٠٠ سهم. يتم تحويل المبالغ المُسجلة لعنصر الإلتزام المنسوبة إلى ٣,٠٠٠ سهم بمقدار ٣,٠٠٠,٠٠٠ إلى حقوق ملكية بدون ربح أو خسارة عن التحويل. ويتم إضافتها إلى المتبقى ٣٥٩,٣٤٤ وحدة عملة (= ٣/٥ × ٥٩٨,٩٠٦) والتي هي موجودة في حقوق الملكية

أسهم الخزينة

٢٢-١٦ تكون أسهم الخزينة أدوات حقوق الملكية للمنشأة التي يتم إصدارها وإعادة شرائها وفقاً للمنشأة. وينبغي على المنشأة تخصم من حقوق ملكية القيمة العادلة للمبلغ المعطاة لأسهم الخزينة. ولا يجب على المنشأة الإعتراف بالربح أو الخسارة في الربح والإعتراف بالربح أو الخسارة في الشراء أو البيع أو في إلغاء أسهم الخزينة.

الملاحظات

أسهم الخزينة هي أدوات للمنشأة حقوق الملكية المملوكة لحقوق الملكية، التي عقدتها المنشأة أو غيرها من أعضاء مجموعاتها الموحدة (أي الشركات التابعة الموحدة). ولا يتم الإعتراف بأسهم الخزينة على أنها أصول مالية للمنشأة بغض النظر عن السبب الذي من اجله تم إعادة شرائها.

مثال – أسهم الخزينة

المثال ٢٥ أدرجت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ البنود التالية في بيان مركزها المالي، على النحو الآتي:-

	وحدة عملة
...	
حقوق ملكية	
أسهم رأس المال (١٠,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية مقدارها ١٠ وحدات عملة عن كل سهم)	١٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٥٠٠,٠٠٠
أرباح مستبقاة	٦٠٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	١,٢٠٠,٠٠٠

أعادت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ يناير ٢٠×١ إستملاك ٤,٠٠٠ أسهم بنفسها من مساهميها مقابل مبلغ نقد مقداره ٧٥ وحدة عملة لكل سهم.

ويمكن عرض أسهم الخزينة في بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، على النحو الآتي:-

مستخلص من بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)

	بعد إعادة الإستملاك (١ يناير ٢٠×١) وحدة عملة	بعد إعادة الإستملاك (٣١ ديسمبر ٢٠×٠) وحدة عملة
...		
حقوق ملكية		
أسهم رأس المال	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
أسهم الخزينة	(٣٠٠,٠٠٠)	–
أرباح مستبقاة	٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	٩٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠

ملاحظة: ويتم خصم القيمة العادلة للمبلغ المعطى للأسهم المعاد إستملاكها (نقد ٣٠٠,٠٠٠ وحدة عملة) من حقوق الملكية ولا يكون هنالك أي تأثير على الربح والخسارة للسنة.

المثال ٢٦ نفس الحقائق الواردة في المثال ٢٥. لكن في هذا المثال، باعت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم في ١ يناير ٢٠×١ ٢,٠٠٠ سهم خزينة في مبادلة مقابل ١٠٠ وحدة عملة لكل سهم.

وفيما يلي القيود اليومية لتسجيل البيع في ١ يونيو ٢٠×١، وهي:

منه النقد (أصول مالية)	٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له أسهم الخزينة (حقوق الملكية)		١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
له أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)		٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف ببيع ٢,٠٠٠ سهم خزينة.

ويمكن عرض أسهم الخزينة في بيان المركز المالي، على النحو الآتي:-

مستخلص من بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ يونيو ٢٠×١

	بعد البيع وحدة عملة	قبل البيع وحدة عملة
...		
حقوق ملكية		
أسهم رأس المال	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
أسهم الخزينة	(١٥٠,٠٠٠)	(٣٠٠,٠٠٠)
أرباح مستبقاة	٦٥٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم	١,١٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠

التوزيعات على المالكين

٢٢-١٧ يجب على المنشأة تخفيض حقوق الملكية لمبلغ توزيعاتها لمالكيها (مالكي أدوات حقوق ملكيتها)، مطروحاً منه أي فوائد ضريبة الدخل ذات الصلة. تقدم الفقرة ٢٩-٢٦ إرشادات حول المحاسبة للضريبة المقتطعة على أرباح الأسهم.

ملاحظات

يتم خصم التوزيعات لمالكي لأداة حقوق الملكية من قبل المنشأة مُباشرة إلى حقوق الملكية، مطروحاً منه أي منافع ذات العلاقة بضريبة الدخل. وقد يكون للمتطلبات القانونية في اختصاص المنشأة متطلبات مُحددة المتعلقة بتلك التي

في حقوق الملكية في التوزيعات التي يمكن أو يجب خصمها. وغالباً ما تتخذ التوزيعات من الأرباح المستبقاة (وأحياناً، تسمى الأرباح المتراكمة).

ويتم الإعتراف بالإلتزام لتدفع ربح السهم عندما يصادق بشكل مناسب على أرباح السهم وأنها لم تعد في تقدير المنشأة. وهذا التاريخ هو: –

- عندما يتم إعتماد الموافقة على أرباح السهم من خلال هيئة ذات الصلة، (أي، المساهمين)، إن كان مطلوباً مثل هذه الموافقة (أي، من خلال اختصاص أو من خلال الوثائق المنظمة في المنشأة)؛ أو
- عندما يتم الإعلان عن أرباح السهم (أي، وفقاً للإدارة أو مجلس الإدارة) إن لم يتطلب أي موافقة أخرى.

مثال – التوزيعات للمساهمين

المثال ٢٧ في ٢٠×١، تُعلن المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أرباح أسهم وتدفع بمقدار ٠,٥ وحدة عملة عن كل سهم إلى مالكي المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) والمتعلقة بالسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. وتتميز المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) ١٠٠,٠٠٠ سهم عادي في الإصدار.

وفيما يلي القيود اليومية لتسجيل أرباح الأسهم بالموعد الذي يُعلن فيه (حال الإعلان عن أرباح الأسهم، يكون للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إلتزام مالي):

منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالالتزام الحالي الناتجة عن الإعلان عن أرباح الأسهم.

يتم تسجيل المدفوعات عن أرباح الأسهم على النحو الآتي:-

منه	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له النقد (أصول مالية)	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

لإلغاء الاعتراف بإلتزام أرباح الأسهم المعلن عنها عندما تسويته بالنقد.

٢٢–١٨ توزع في بعض الأحيان المنشأة الأصول خلاف النقد على أنها أرباح الأسهم إلى مالكيها. وعندما تُعلن المنشأة مثل أرباح الأسهم ويكون لها إلتزام لتوزيع أصول غير نقدية إلى مالكيها، فينبغي الإعتراف بالإلتزام. وينبغي أن تقيس الإلتزام عند القيمة العادلة للأصول المراد توزيعها. وفي نهاية كل فترة إعداد التقرير وفي موعد التسوية، تُراجع المنشأة المبالغ المُسجلة المُسجلة لأرباح الأسهم المستحقة الدفع وتوزيعها لتعكس التغييرات في القيمة العادلة للأصول المراد توزيعها، وبدون أي تغييرات معترف بها في حقوق الملكية على أنها تعديلات على مبالغ التوزيع.

الملاحظات

أحياناً، تُوزع المنشأة أصول غير النقد إلى مالكيها يعملون بصفتهم مالكين. على سبيل المثال، أصول غير نقدية مثل الاستثمارات (أي، أسهم في منشأة أخرى) أو المخزون أو ممتلكات أو مصانع أو مُعدات يمكن توزيعها. وفي هذه الحالات، قد تمنح كذلك المنشأة إلى مالكيها خيار إستلام إما أصول غير نقدية أو بدائل النقد. ويقدم قياس الإلتزام لتوزيع الأصول غير النقدية إلى مالكيها بالقيمة العادلة للأصول ليتم توزيعها بأمانة مادة إقتصادية للتوزيع. وتعكس المعلومات المالية واقع ذلك أثناء التوزيع، الأصول المتاحة لتلبي مطالب المقترضين الحاليين مقابل حقوق الملكية التي قد تخفض بموجب القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها.

مثال – أرباح أسهم غير النقد

المثال ٢٨ في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، أعلنت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إلى مالكيها (الذي يمتلك ١٠٠% من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)) وقامت بتوزيع رقعة أرض (مُصنفة على أنها ممتلكات ومصانع ومُعدات) مع المبالغ المُسجلة ومقدارها ١,٠٠٠ وحدة عملة وبقيمة عادلة مقدارها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وفيما يلي الإعتراف بأرباح الأسهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×١:

منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
له	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بتسوية الإلتزام لـ "دفع" أرباح الأسهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×١:-

منه	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة
له	أرباح مُحققة للأرض (ربح أو خسارة)	٩٩,٠٠٠ وحدة عملة
له	ممتلكات ومصانع ومُعدات – الأرض	١٠٠٠ وحدة عملة

المثال ٢٩ أعلن المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ سبتمبر ٢٠×١ بأنها تعتزم أن توزع للمالكين (الذين يمتلكون نسبة ١٠٠% للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)) سيارتين والتي لم تعد تستخدم في الأعمال.

وفي ١ سبتمبر ٢٠×١، بلغت المبالغ المُسجلة للسيارتين ٥٥,٠٠٠ وحدة عملة وتم قياس قيمتهما العادلة المختلطة بالنسبة إلى الأسعار المنشورة للسيارات المستخدمة، ٥٦,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١ (تاريخ إعداد تقرير المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم)، تم تقدير القيمة العادلة للسيارات لتكون ٥٦,٨٠٠ وحدة عملة وبلغت المبالغ المُسجلة ٥٤,٥٠٠ وحدة عملة.

وتم توزيع في ١٠ ابريل ٢٠×٢، السيارتين إلى المالكين عندما بلغ تقدير قيمتهما العادلة لتكون ٥٥,٠٠٠ وحدة عملة ومبالغها المُسجلة هي ٥٤,٠٠٠ وحدة عملة.

وفيما يلي الإعتراف الأولي بأرباح الأسهم كما في ١ سبتمبر ٢٠×١:-

منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	٥٦,٠٠٠ وحدة عملة
له	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	٥٦,٠٠٠ وحدة عملة

ولأنه لم يجري التوزيع في نهاية فترة إعداد التقرير، أعادت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) قياس الإلتزام في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، على النحو الآتي:-

منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	٨٠٠ وحدة عملة
له	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	٨٠٠ وحدة عملة

يلزم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إعادة قياس الإلتزام في تاريخ تسويتها (١٠ ابريل ٢٠×٢).
حيث يظهر القيد اليومي الأول المبين أدناه إعادة القياس ويُظهر القيد اليومي الثاني التوزيعات:-

منه	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	١,٨٠٠ وحدة عملة
له	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	١,٨٠٠ وحدة عملة

منه	أرباح أسهم مستحقة الدفع (إلتزام مالي)	٥٥,٠٠٠ وحدة عملة
له	ممتلكات ومصانع ومُعدات (أصول)	٥٤,٠٠٠ وحدة عملة
له	الربح من التصرف بالسيارات (أرباح وخسائر)	١,٠٠٠ وحدة عملة

الحصة غير المسيطرة والمعاملات في حصص شركة تابعة مُوحَّدة

٢٢-١٩ في البيانات المالية المُوحدة، ويتم تضمين الحصة غير المسيطرة في صافي الأصول للشركة التابعة في حقوق الملكية. وينبغي للمنشأة مُعالجة التغيرات في الحصة المسيطرة للشركة الأم في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى خسارة السيطرة على مُعاملات مالكي حقوق الملكية بصفتهم مالكي حقوق ملكية. وفقاً لذلك، ينبغي تعديل المبالغ المُسجلة للحصة غير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصة الشركة الأم في صافي أصول الشركة التابعة. وينبغي الاعتراف مباشرة بأي تغيير بين المبلغ الذي بموجبه يتم تعديل الحصة غير المسيطرة والقيمة العادلة للمبلغ المدفوع أو المستلم، إن وجد، في حقوق الملكية والمنسوبة إلى مالكي حقوق الملكية للشركة الأم. وكذلك، ولا ينبغي على المنشأة الإعتراف بالربح أو الخسارة على تلك التغيرات. وكذلك لا ينبغي على الشركة الإعتراف بأي تغيير في المبالغ المُسجلة للأصول (بما في ذلك الشهرة) أو الإلتزامات نتيجة لمثل هذه المعاملات.

الملاحظات

وعندما تزيد الشركة الأم من حصصها في الشركة التابعة القائمة أو تنقصها دون فقد السيطرة، لا يجري أي تعديل على الشهرة أو أي أصول أو إلتزامات أخرى، ولا يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة في الربح في حساب الربح أو الخسارة. ويظهر المثالين ٣٠ و٣١ القيود اليومية المطلوبة. وللمساعدة في الفهم، ويتم توضيح القيود اليومية بالتفصيل في المثالين ٣٢ و٣٣.

المثال – التغيرات في حصة الشركة الأم دون فقدان السيطرة

المثال ٣٠ حيث تأسست المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) وإمتلكت نسبة ٧٥% بموجب المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) ونسبة ٢٥% من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب).

في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥، عندما كانت المبالغ المُحملة لصافي أصول المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) بمقدار ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة، قللت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) من ملكية المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) إلى نسبة ٦٠% من خلال بيع نسبة ١٥% من أسهم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) إلى المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) بمقدار ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وفيما يلي تم الإعتراف بالقيود اليومية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ في البيانات المالية المُوحدة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بيع الأسهم في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) على النحو الآتي:-

النقد (أصول مالية)	٢٠,٠٠٠ وحدة عملة	
منه		
له الحصة غير المسيطرة (حقوق ملكية)		١٥,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق الملكية (على سبيل المثال، الأرباح المستبقاة)		٥,٠٠٠ وحدة عملة

ملاحظة: نظراً لأن المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إمتلكت أسهم في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) من التاريخ الذي تأسست فيه المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض)، ومن المفترض أن يتم قياس مجموعة المبالغ المُسجلة لأصول المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم وإلتزاماتها بنفس المبالغ في البيانات المالية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) وفي البيانات المالية المُوحدة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ).

المثال ٣١ نفس الحقائق الواردة في المثال ٣٠. ومع ذلك، في هذا المثال، عملت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم من زيادة ملكيتها في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) إلى نسبة ٩٠% وذلك بشراء نسبة ١٥% من أسهم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) إلى ٢٠,٠٠٠ وحدة عملة.

القيود اليومية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ للإعتراف في البيانات المالية المُوحدة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) شراء أسهم إضافية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) على النحو الآتي:-

منه	الحصة غير المسيطرة (حقوق ملكية)	١٥,٠٠٠ وحدة عملة
منه	حقوق الملكية (على سبيل المثال، الأرباح المستبقاة)	٥,٠٠٠ وحدة عملة

له النقد (أصول مالية)	٢٠,٠٠٠ وحدة عملة

ملاحظة: نظراً لأن المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إمتلكت أسهم في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) من التاريخ الذي تأسست فيه المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض)، ومن المفترض أن يتم قياس مجموعة المبالغ المُسجلة لأصول الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) وإلتزاماتها بنفس المبالغ في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ض) وفي البيانات المالية المُوحدة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ).

المثال ٣٢ إشترت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ١ يناير ٢٠×٨ ٨٥% من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم ٧٠% والحصول على السيطرة.

تُقدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) العمر الإنتاجي الشهرة الناشئة عن الشراء لتكون عشرة سنوات. وفيما يلي بيانات المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) و(ب) والبيانات المُوحدة للمركز المالي للمجموعة كما في ١ يناير ٢٠×٨ على النحو (ملاحظة أنه تم تعديل الأصول والإلتزامات للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى قيمتها العادلة وفقاً للقسم ١٩ "إندماج الأعمال والشهرة"):

	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) (شركة أم) وحدة عملة	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) وحدة عملة	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) مجموعة (موحدة) وحدة عملة	
أصول متداولة	٧٠٠	٥٠	٧٥٠	
إستثمارات في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)	٧٠		–	(أ)
أصول أخرى غير متداولة	٥٠٠	٣٠	٥٣٠	
الشهرة			٢٧,٥	(ب)
إجمال الأصول	١,٢٧٠	٨٠	١,٣٠٧,٥	
الالتزامات المتداولة	٧٠	٣٠	١٠٠	
إجمالي الإلتزامات	٧٠	٣٠	١٠٠	
حقوق ملكية المساهمين				
حقوق ملكية صادرة				
١٠٠ سهم عادي	١٠٠		١٠٠	
١٠ سهم عادي		١٠	–	(ج)
علاوة إصدار الإسهم	٥٠٠		٥٠٠	
الأرباح المستبقاة	٦٠٠	٤٠	٦٠٠	(د)
الحصة غير المسيطرة			٧,٥	(هـ)
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	١,٢٠٠	٥٠	١,٢٠٧,٥	
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	١,٢٧٠	٨٠	١,٣٠٧,٥	

(أ) يتم إستبعاد الإستثمارات بمقدار ٧٠ وحدة عملة على التوحيد

(ب) الشهرة بمقدار ٢٧ وحدة عملة٥=(٧٠ وحدة عملة مطروحاً منها ٨٥% × ٥٠ وحدة عملة) تنشأ عن استملاك المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)، أي التي تزيد عن المبلغ المدفوع للمنشأة الصغيرة

ومتوسطة الحجم (ب) على نسبة صافي الأصول المستملكة.

(ج) يتم إستبعاد أسهم رأس المال للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) عند التوحيد.

(د) بلغ رصيد الأرباح المستبقاة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ٤٠ وحدة عملة كما هو في ١ يناير ٢٠×٨ نتجت قبل عملية الشراء ويتم إستبعادها عند التوحيد.

(هـ) بلغت الحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ٧ وحدات عملة.٥=١٥% × (٥٠ وحدة عملة)؛ أي نسبة صافي الأصول التي تحتفظ بها الحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب).

وفي ١ كانون الثاني ٢٠×٨، تجني المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨ ربح بمقدار ١٠٠ وحدة عملة وتجني المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ربح بمقدار ٥٠ وحدة عملة.

وإشترت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨، ١٠% حصة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) مقابل ١٠ وحدة عملة.

وفيما يلي بيانات الوضع المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) والمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) وبيانات المركز المالي للمجموعة، كما هو في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨ على النحو الآتي:

	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) (شركة أم) وحدة عملة		المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) وحدة عملة		المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) مجموعة (موحدة) وحدة عملة	
أصول متداولة	٧٩٠		١٠٠		٨٩٠	
إستثمارات في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)	٨٠	(أ)	–		–	(ب)
أصول أخرى غير متداولة	٥٠٠		٣٠		٥٣٠	
الشهرة					٢٤,٧٥	(ج)
إجمالي الأصول	١,٣٧٠		١٣٠		١,٤٤٤,٧٥	
الإلتزامات المتداولة	٧٠		٣٠		١٠٠	
إجمالي الإلتزامات	٧٠		٣٠		١٠٠	
حقوق ملكية المساهمين						
حقوق ملكية صادرة						
١٠٠ سهم عادي	١٠٠				١٠٠	
١٠ سهم عادي			١٠		–	(د)
علاوة إصدار الإسهم	٥٠٠				٥٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)	٧٠٠				٧٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)			٩٠		٣٩,٧٥	(هـ، و)
مجموعة الأرباح المستبقاة					٧٣٩,٧٥	(ز)

الحصة غير المسيطرة		٥	(ج)
إجمالي حقوق ملكية المساهمين	١,٣٠٠	١٠٠	١,٣٤٤,٧٥
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	١,٣٧٠	١٣٠	١,٤٤٤,٧٥

(أ) في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، قامت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم بإجراء إستثمار إضافي بمقدار ١٠ وحدات عملة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب). ورصيد الإستثمار كما هو في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ في بيانات المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم هو ٨٠ وحدة عملة (= ٧٠ وحدة عملة + ١٠ وحدات عملة).

(ب) وتم إلغاء الإستثمار بمقدار ٨٠ وحدة عملة عند التوحيد.

(ج) وبعد سنة من إطفاء الشهرة تعادل ٢٤,٧٥ وحدة عملة (= ٢٧,٥ مطروحاً منه ١٠% × ٢٧,٥)

(د) ويتم إلغاء أسهم رأس المال للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم عند التوحيد.

(هـ) رصيد الأرباح المستبقاة لمقدار ٩٠ وحدة من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)، يتم إلغاء أرباح ما قبل الشراء عند التوحيد.

(و) تُمثل مقدار ٣٩,٧٥ وحدة عملة أسهم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في الأرباح المكتسبة من قبل ا لمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) بعد تأكيد السيطرة، أي ٤٢,٥ وحدة عملة (=٨٥% × ٥٠ وحدة عملة) مطروحاً منه إطفاء الشهرة لمقدار ٢,٧٥ وحدة عملة (=١٠% × ٢٧,٥ وحدة عملة). رغم أنها امتلكت ٩٥% في نهاية السنة، وامتلكت ٨٥% لكامل السنة حتى ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، حيث بلغت أرباح الأسهم ٨٥%.

(ز) وبلغ الفرق بين المبلغ وفقاً لتعديل الحصة غير المسيطرة لأن الإستثمار الإضافي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) وقيمة العادلة للمبلغ هو صفر وحدة عملة ((١٥% × ١٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه ٥% × ١٠٠ وحدة عملة) مطروحاً منه ١٠ وحدات عملة). ولا يستلزم أي تعديل على الأرباح المستبقاة (أنظر للقيد المزدوج المبين أدناه).

(ح) بلغت الحصة غير المسيطرة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) ٥ وحدات عملة (=٥% × ١٠٠ وحدة عملة)؛ أي نسبة صافي الأصول مملوكة وفقاً للحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠.

القيد اليومي للبند (ج)

وفيما يلي ملخص جزء القيد اليومي كما في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ للإعتراف بالإستثمار الإضافي:-

منه	الحصة غير المسيطرة (حقوق ملكية)	١٠ وحدات عملة
منه	حقوق الملكية (على سبيل المثال، الأرباح المستبقاة)	صفر وحدة عملة
له	النقد (أصول مالية)	١٠ وحدات عملة

المثال ٣٣ نفس الحقائق الواردة في المثال ٣٢، لكن في هذا المثال، في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ اشترت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم ١٠% حصص في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) مقابل ٢٥ وحدة عملة.

وفيما يلي بيانات المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) والمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) وبيان المركز المالي المُوحد للمجموعة كما هو في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨:-

		المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) (شركة أم) وحدة عملة	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) (شركة تابعة) وحدة عملة	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) مجموعة (موحدة) وحدة عملة	
أصول متداولة		٧٧٥	١٠٠	٨٧٥	
إستثمارات في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)	(أ)	٩٥		–	(ب)
أصول أخرى غير متداولة		٥٠٠	٣٠	٥٣٠	
الشهرة				٢٤,٧٥	(ج)
إجمالي الأصول		١,٣٧٠	١٣٠	١,٤٢٩,٧٥	
الإلتزامات المتداولة		٧٠	٣٠	١٠٠	
إجمالي الإلتزامات		٧٠	٣٠	١٠٠	
حقوق ملكية المساهمين					
حقوق ملكية صادرة					
١٠٠ سهم عادي		١٠٠		١٠٠	
١٠ أسهم عادية			١٠	–	(د)
علاوة إصدار الإسهم		٥٠٠		٥٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)		٧٠٠		٧٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)			٩٠	٣٩,٧٥	(هـ، و)
الأرباح المستبقاة – تعديل				(١٥)	(ز)
مجموعة الأرباح المستبقاة				٧٢٤,٧٥	
الحصة غير المسيطرة				٥	(ح)
إجمالي حقوق ملكية المساهمين		١,٣٠٠	١٠٠	١,٣٢٩,٧٥	
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين		١,٣٧٠	١٣٠	١,٤٢٩,٧٥	

(أ) في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، قامت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بإستثمار إضافي بمقدار ٢٥ وحدة عملة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب). ورصيد الاستثمار كما هو في بيان المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) الصادر في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ بمقدار ٩٥ وحدة عملة (٧٠ وحدة عملة + ٢٥ وحدة عملة).

(ب) يتم إلغاء استثمار ٩٥ وحدة عملة عند التوحيد.

(ج) وبعد سنة واحدة من إطفاء الشهرة، تُساوي ٢٤,٧٥ وحدة عملة (=٢٧,٥ مطروحاً منها ١٠% × ٢٧,٥).

(د) يتم إلغاء أسهم رأس المال للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم عند التوحيد.

(هـ) رصيد إيرادات الأرباح المستبقاة بمقدار ٩٠ وحدة عملة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)، يتم إلغاء أرباح قبل الاستملاك عند التوحيد.

(و) يُمثل مبلغ ٣٩,٧٥ وحدة عملة حصة المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأرباح التي تكتسبها المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم بعد تنظيم السيطرة، أي ٤٢,٥ وحدة عملة (=٨٥% × ٥٠ وحدة عملة) مطروحاً منه إطفاء الشهرة بمبلغ ٢,٧٥ وحدة عملة (= ١٠% × ٢٧,٥ وحدة عملة).

(ز) يبلغ الفرق بين المبلغ وفقاً لتعديل الحصة غير المسيطرة والقيمة العادلة للمبلغ، ١٥ وحدة عملة ((١٥% × ١٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه ٥% × ١٠٠ وحدة عملة) مطروحاً منه ٢٥ وحدة عملة).

(ح) الحصة غير المسيطرة في المنشأة (ب)، والتي هي نسبة صافي الأرباح المملوكة وفقاً للحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠.

قيد مزدوج للبند (و)

في ملخص القيد اليومي المناسب في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ للإعتراف بالإستثمار الإضافي على النحو المبين:-

منه	الحصة غير المسيطرة (حقوق ملكية)	١٠ وحدات عملة
منه	حقوق الملكية (على سبيل المثال، الأرباح المستبقاة)	١٥ وحدة عملة
له	النقد (أصول مالية)	٢٥ وحدة عملة

المثال ٣٤ نفس الحقائق الواردة في المثال ٣٣، لكن في هذا المثال، باعت في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، ١٠% من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) إلى المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) بمقابل ١٢ وحدة عملة.

وتكون بيانات المركز المالي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) وبيان المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، على النحو المبين أدناه:-

		المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) (شركة أم) وحدة عملة		المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) (شركة تابعة) وحدة عملة	المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) مجموعة (موحدة) وحدة عملة	
أصول متداولة		٨١٢		١٠٠	٩١٢	
إستثمارات في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)	(أ)	٥٨			–	(ب)
أصول أخرى غير متداولة		٥٠٠		٣٠	٥٣٠	
الشهرة					٢٤,٧٥	(ج)
إجمالي الأصول		١,٣٧٠		١٣٠	١,٤٦٦,٧٥	
الإلتزامات المتداولة		٧٠		٣٠	١٠٠	
إجمالي الإلتزامات		٧٠		٣٠	١٠٠	
حقوق ملكية المساهمين						
حقوق ملكية صادرة						
١٠٠ أسهم عادية		١٠٠			١٠٠	
١٠ أسهم عادية				١٠	–	(د)
علاوة إصدار الإسهم		٥٠٠			٥٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)		٧٠٠			٧٠٠	
الأرباح المستبقاة – المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب)				٩٠	٣٩,٧٥	(هـ، و)
الأرباح المستبقاة – تعديل					٢	(ز)
مجموعة الأرباح المستبقاة					٧٤١,٧٥	
الحصة غير المسيطرة					٢٥	(ح)
إجمالي حقوق ملكية المساهمين		١,٣٠٠		١٠٠	١,٣٦٦,٧٥	
إجمالي الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين		١,٣٧٠		١٣٠	١,٤٦٦,٧٥	

(أ) في ٣١ ديسمبر ٨×٢٠، تصرفت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بنسبة ١٠% من أسهمها في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) مقابل مبلغ ١٢ وحدة نقد.
وكان رصيد الإستثمار كما هو في تاريخ ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم مبلغ ٥٨ وحدة عملة (=٧٠ وحدة عملة مطروحاً منه ١٢ وحدة نقد).

(ب) تم إلغاء الإستثمار بمبلغ ٥٨ وحدة عملة عند التوحيد

(ج) تم طرح الشهرة بمبلغ ٢٤,٧٥ وحدة عملة = ٢٧,٥ مطروحاً منه نسبة ١٠% × ٢٧,٥ مطروحاً منه الإطفاء.

(د) بلغ أسهم رأس المال للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) عند التوحيد.

(هـ) تم إلغاء ٩٠ وحدة عملة من رصيد الأرباح المستبقاة للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم، مبلغ ٤٠ وحدة عملة والتي تتعلق بأرباح ما قبل الشراء عند التوحيد.

(و) يُمثل مبلغ ٣٩,٧٥ وحدة عملة حصة المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم في الأرباح المكتسبة من المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم بعد إقرار التوحيد، أي ٤٢,٥ وحدة عملة (=٨٥% × ٥٠ وحدة عملة) مطروحاً منه إطفاء الشهرة والبالغة ٢,٧٥ وحدة عملة (=١٠% × ٢٧,٥ وحدة عملة).

(ز) الفرق بين المبلغ الذي فيه تم تعديل الحصة غير المسيطرة وبلغت القيمة العادلة للتوحيد ٢ وحدة عملة (=(٢٥% × ١٠٠ وحدة عملة مطروحاً منه ١٥% × ١٠٠ وحدة عملة) مطروحاً منه ١٢ وحدة عملة).

(ح) بلغت الحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم ٢٥ وحدة عملة (=٢٥% × (١٠٠ وحدة عملة)؛ أي نسبة صافي الأصول المملوكة بموجب الحصة غير المسيطرة في المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (ب) بتاريخ ٣١ ديسمبر ٨×٢٠.

قيد مزدوج للبند (ج)

وبإختصار، القيد اليومي المناسب بتاريخ ٣١ ديسمبر ٨×٢٠ للإعتراف بالإستثمار الإضافي هو كما يلي:-

منه	النقد (أصول مالية)	١٢ وحدة عملة
	له الحصة غير المسيطرة (حقوق ملكية)	١٠ وحدات عملة
	له حقوق الملكية (على سبيل المثال، الأرباح المستبقاة)	وحدتين عملة

ملحق القسم ٢٢ - مثال محاسبة الجهة المُصدّرة للدين القابل للتحويل

لا يعد المحلق المرفق جزء من القسم ٢٢. ولكنه يقدم إرشادات لتطبيق متطلبات الفقرات ٢٢-١٣ إلى ٢٢-١٥.

أصدرت المنشأة في ١ يناير ٥×٢٠، ٥٠٠ سند قابل للتحويل. وتم إصدار السنندات بقيمة إسمية بمقدار ١٠٠ وحدة عملة للسند الواحد ولمدة خمس سنوات، وبدون تكاليف المعاملات. ويبلغ إجمالي العوائد من الجهة المُصدرة ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتستحق الفائدة سنوياً على المتأخرات عن الدفع بمعدل فائدة سنوي قدره ٤%. ويكون كل سند قابل للتحويل، وفقاً لتقدير المالك، إلى ٢٥ سهم عادي في أي وقت حتى موعد الإستحقاق. وفي الوقت الذي تُصدر به السندات، ويبلغ معدل الفائدة في السوق والذي يمثال الدين الذي لا يكون له خيار تحويل، نسبة ٦%.

وعندما يتم إصدار الأداة، لا بد من تقييم عنصر الإلتزام أولاً، ويتم تعيين الفرق ما بين إجمالي العوائد على الإصدار (والتي تكون القيمة العادلة على الأداة في مجملها) والقيمة العادلة لعنصر الإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم حساب القيمة العادلة لعنصر الإلتزام من خلال تحديد قيمها الحالية بإستخدام معدل الخصم والذي يقدر بنسبة ٦%. والإحتسابات والقيود اليومية موضحة أدناه على النحو الآتي:-

وحدة عملة	
٥٠,٠٠٠	العوائد من إصدار السند (أ)
٣٧,٣٦٣	القيمة الحالية للمبلغ الأصلي في نهاية الخمس سنوات (أنظر الحسابات المبينة أدناه)

٨,٤٢٥	القيمة الحالية للفائدة المستحقة الدفع سنوياً والمتأخرة منها للسنوات الخمس.
٤٥,٧٨٨	القيمة الحالية للإلتزام، والتي هي القيمة العادلة لعنصر الإلتزام (ب)
٤,٢١٢	القيمة المتبقية والتي هي القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية (أ) – (ب)

تجري الجهة المُصدرة للسندات القيود اليومية التالية الصادرة في ١ يناير ٢٠×٥:-

منه النقد	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
له إلتزام مالي – سندات قابلة للتحويل	٤٥,٧٨٨ وحدة عملة
له حقوق ملكية	٤,٢١٢ وحدة عملة

يُمثل المقدار ٤,٢١٢ وحدة عملة الخصم على إصدار السندات، بحيث يمكن للقيد أن يظهر على أنه "إجمالي":-

منه النقد	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
منه خصم سندات	٤,٢١٢ وحدة عملة
له إلتزام مالي – سندات قابلة للتحويل	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
له حقوق ملكية	٤,٢١٢ وحدة عملة

بعد الإصدار، تعمل الجهة المُصدّرة على إطفاء خصم السند وفقاً للجدول التالي:

	(أ) دفعة الفائدة (وحدة عملة)	(ب) إجمالي مصاريف الفائدة (وحدة عملة) = ٦%×(هـ)	(ج) إطفاء خصم السند (وحدة عملة) = (ب) – (أ)	(د) خصم السند (وحدة العملة) = (د) – (ج)	(هـ) صافي الإلتزام (وحدة عملة) = ٥,٠٠٠ – (د)
٢٠×٥/١/١				٤,٢١٢	٤٥,٧٨٨
٢٠×٥/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٧٤٧	٧٤٧	٣,٤٦٥	٤٦,٥٣٥
٢٠×٦/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٧٩٢	٧٩٢	٢,٦٧٣	٤٧,٣٢٧
٢٠×٧/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٨٤٠	٨٤٠	١,٨٣٣	٤٨,١٦٧
٢٠×٨/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٨٩٠	٨٩٠	٩٤٣	٤٩,٠٥٧
٢٠×٩/١٢/٣١	٢,٠٠٠	٢,٩٤٣	٩٤٣	٠	٥٠,٠٠٠
المجموع	١٠,٠٠٠	١٤,٢١٢	٤,٢١٢		

تجري الجهة المُصدرة للسندات القيود اليومية التالية الصادرة في نهاية ٢٠×٥:-

منه مصاريف الفائدة	٢,٧٤٧ وحدة عملة
له خصم السندات	٧٤٧ وحدة عملة
له النقد	٢,٠٠٠ وحدة عملة

الحسابات

القيمة الحالية للمبلغ الأصلي قدرها ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة عند نسبة ٦%

٥٠,٠٠٠ وحدة عملة/(١,٠٦)^٥ = ٣٧,٣٦٣

القيمة الحالية للفائدة الدفعة الدورية البالغة ٢,٠٠٠ وحدة عملة (=٥٠,٠٠٠ × ٤%) مستحقة عند نهاية كل خمسة سنوات

وتكون دفعات الفائدة السنوية البالغة ٢,٠٠٠ وحدة عملة لتدفق نقد الدفعة الدورية بعدد محدود (ن) من الدفعات الدورية (ج)، المستحقة بتواريخ من ١ إلى (ن). ولحساب القيمة الحالية للدفعة الدورية، يتم خصم الدفعات في المستقبل وفقاً لمعدل فائدة دوري (ط) بإستخدام المعادلة التالية:

القيمة الحالية = الدفعات الدورية/معدل الفائدة × [١ – [١/١+معدل الفائدة)^عدد محدود من الدفعات الدورية]

$$PV = \frac{C}{i} \times [1 - \frac{1}{(1+i)^n}]$$

وبالتالي، تبلغ القيمة الحالية لدفعة الفائدة لمبلغ ٢,٠٠٠ وحدة عملة، (٢,٠٠٠/.٠٦)×[١–[(١/١,٠٦) ^ ٥] = ٨,٤٢٥

ويعادل هذا مجموع القيم الحالية للدفعات الخمس المنفردة والتي تبلغ ٢,٠٠٠ وحدة عملة، على النحو التالي:

	وحدة عملة
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ = ١/٢,٠٠٠.	١,٨٨٧
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦ = ٢٨١,٠٦	١,٧٨٠
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧ = ٣٨١,٠٦/٢,٠٠٠	١,٦٧٩
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨ = ٤٨١,٠٦/٢,٠٠٠	١,٥٨٤
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩ = ٥٨١,٠٦/٢,٠٠٠	١,٤٩٥
إجمالي	٨,٤٢٥

وهنالك طريقة أخرى لحساب ذلك وهو بإستخدام جدول القيمة الحالية للدفعات الدورية العادية للمتأخرات، خمس فترات، بمعدل فائدة ٦% للفترة الواحدة. (ويمكن العثور على هذه الجداول بسهولة على الإنترنت). ويبلغ عامل القيمة الحالية ٤,٢١٢٤. ويتم ضرب المبلغ بالدفعة الدورية البالغة ٢ وحدة عملة، وبالتالي، يتم تحديد القيمة للمبلغ ٨,٤٢٥ وحدة عملة.

تقديرات هامة وأحكام أخرى

التصنيف

حقوق الملكية هي فائدة متبقية في أصول حقوق الملكية بعد إقتطاع جميع الإلتزامات. وفي معظم الحالات، لا يتم مواجهة صعوبة كبيرة في تحديد ما إذا تُعد الأداة المالية التي تُصدرها المنشأة، أداة حقوق ملكية أو إلتزامات مالية. ومع ذلك، قد يتطلب الحكم لتصنيف بعض الأدوات بشكل مناسب عندما يكون من الصعب تحديد ما إذا كان الإلتزام

موجود أم لا، إما لتسليم النقد أو غيرها من الأصول المالية الأخرى أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية بموجب الظروف التي تكون مواتية إلى المُصدر. على سبيل المثال:

- الشراكات – يعتمد التصنيف على آلية تنظيم اتفاقيات الشراكة.
- أسهم الشريك والأدوات المالية الأخرى في المنشأت التعاونية – هل تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول الشركة؟
- أسهم ممتازة – يعتمد التصنيف على التزامات تعاقدية مُحددة أو غيرها من الإلتزامات.

وقد يكون هنالك حاجة لممارسة التقدير من أجل تحديد ما إذا الأداة المالية بشكل قانوني لأحد الأدوات مضمون أداتين – إلتزام واحد وأداة حقوق ملكية واحدة (أي، أداة مالية مُركبة – أنظر الملاحظات المتعلقة بالفقرات ٢٢-١٣). أما بالنسبة للأدوات المالية المُركبة، قد تكون هنالك حاجة لممارسة تقديرات وتقييمات في فصل الأداة في حقوق ملكيتها ومكونات الإلتزام.

القياس

تقوم المنشأة بقياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العائدة للنقد أو غيرها من الموارد المستلمة أو المستحقة القبض، مطروحاً منه التكاليف المباشرة لإصدار أدوات حقوق الملكية. وبالنسبة للأدوات المالية المُركبة، يتم قياس عنصر حقوق الملكية على أنها مبالغ متبقية. وعندما تم إستلام المبالغ غير النقد، قد يتطلب ممارسة التقدير لتحديد القيمة العادلة للمورد (مثل، بنود المعدات أو الأسهم غير المُدرجة)، وبالتحديد، عندما يتطلب على المنشأة استخدام تقنيات التقييم التي تستخدم المُدخلات التي تكون غير مستندة على بيانات يمكن ملاحظتها.

وفي بعض الأحيان، تُوزع المنشأة أصول غير النقد على أنها أرباح أسهم على المالكين. وكما هو في الفقرة المبينة أعلاه، قد يتطلب التقدير الهام إلى قياس القيمة العادلة للأصول غير النقدية (على سبيل المثال، بند عناصر المصانع أو المُعدات أو أسهم مملوكة للمنشأة)

مقارنة مع معايير الدولية لإعداد التقارير

تتفاوت متطلبات تصنيف الأدوات المالية على إنها إما إلتزامات أو حقوق ملكية وتتم محاسبته على أنها أدوات صادرة للمستثمرين على النحوص المنصوص عليه في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير (أنظر المعيار المُحاسبة الدولي ٣٢ "الأدوات المالية: العرض") عن هذه المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (أنظر القسم ٢٢ الواردة في حقوق الملكية)، الصادرة في ٩ يوليو ٢٠٠٩، بالطرق التالية:-

- لقد صيغت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بلغة إنجليزية بسيطة.
- تتضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات إضافية لمعيار المحاسبة الدولية ٣٢ للإعتراف بإصدار الأسهم أو الأدوات الأخرى لحقوق الملكية. ومع ذلك، تتفق هذه الإرشادات بممارسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالكامل.
- تشتمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات أقل ومفصلة أكثر من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في تصنيف الأدوات المالية المطروحة للتداول والإلتزامات الناشئة عن التصفية التي تلبي تعريف الإلتزام ولكن ذلك قد يُمثل الحصة المُتبقية في صافي أصول المنشأة. وقد تنشأ فروقات في الممارسة نظراً لمتطلبات التصنيف المُبسطة وفقاً للقسم ٢٢.

تطبيق المعرفة

طبّق ما تعلمته عن متطلبات لتصنيف الأدوات المالية على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية ومحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمستثمرين وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال حلّ الأسئلة المبينة أدناه.

بعد إكمال الاختبار، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقا للإجابات الواردة بعد الاختبار.

افترض أن كافة المبالغ هي مبالغ جوهرية.

ضع إشارة على المربع بجانب العبارة الصحيحة

السؤال ١

حقوق الملكية هي:

☐ (أ) إجمالي المبلغ المستحق لدى المنشأة إلى الدائنون.

☐ (ب) الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد إقتطاع إلتزاماتها.

☐ (ج) إجمالي مبلغ النقد الذي ساهم فيه مالكي المنشأة.

السؤال ٢

يتم قياس أدوات حقوق الملكية بموجب الجهة المُصدرة عند الإعتراف الأولي، على النحو الآتي:

☐ (أ) القيمة العادلة للنقد أو موارد أخرى مستلمة أو قابلة للإستلام. يتم إعتراف أي تكاليف مباشرة لإصدار حقوق الملكية على أنها مصروف في حساب الربح أو الخسارة.

☐ (ب) القيمة العادلة للنقد أو غيرها من الموارد الأخرى المستلمة أو القابلة للإستلام مضافاً إليها تكاليف مباشرة لإصدار حقوق الملكية.

☐ (ج) القيمة العادلة للنقد أو غيرها من الموارد الأخرى المستلمة أو القابلة للإستلام مطروحاً منها التكاليف المباشرة لإصدار حقوق الملكية.

السؤال ٣

في البيانات المالية المُوحدة للمجموعة، تُعرض الحصة غير المسيطرة في شركة تابعة في بيان المركز المالي:

☐ (أ) في حقوق الملكية.

☐ (ب) بما أن بند سطر منفصل بين الإلتزامات وحقوق الملكية.

☐ (ج) في الإلتزامات

السؤال ٤

أعلنت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، بأنها سوف توزع من بنود مخزون مُحددة مع المبالغ المُسجلة (التكلفة) بمبلغ ٥٠٠ وحدة عملة إلى المساهمين. القيمة العادلة للمخزون في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ هو ٦٠٠ وحدة عملة. وسوف يتم تحويل المخزون إلى المساهمين في ٢٥ يناير ٢٠×١.

كيف يتم تسجيل أرباح الأسهم المستحقة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠؟

☐ (أ) منه الأرباح المستبقاة ٦٠٠ وحدة عملة

منه المخزون ١٠٠ وحدة عملة

له أرباح الأسهم المُستحقة (غير النقد) ٦٠٠ وحدة عملة

له أرباح عند التصرف (أرباح أو خسائر) ١٠٠ وحدة عملة

☐ (ب) منه المخزون ٥٠٠ وحدة عملة

منه الخسارة عند التصرف (أرباح أو خسائر) ١٠٠ وحدة عملة

له أرباح الأسهم المُستحقة (غير النقد) ٦٠٠ وحدة عملة

☐ (ج) منه الأرباح المستبقاة ٦٠٠ وحدة عملة

له أرباح الأسهم المُستحقة (غير النقد) ٦٠٠ وحدة عملة

السؤال ٥

نفس الحقائق الواردة في السؤال ٤. ولكن في هذا السؤال، ما القيود اليومية التي ينبغي تسجيلها عند تحويل المخزون في ٢٥ يناير ١×٢٠؟ على فرض أن القيمة العادلة للمخزون في ٢٥ يناير ١×٢٠ هي ٥٩٠ وحدة عملة.

☐ (أ) منه أرباح الأسهم المُستحقة ٦٠٠ وحدة عملة

له أرباح مُستبقاة ٦٠٠ وحدة عملة

☐ (ب) منه أرباح الأسهم المُستحقة ٦٠٠ وحدة عملة

له أرباح عند التصرف (أرباح أو خسائر) ١٠٠ وحدة عملة

له الأرباح المستبقاة ٥٠٠ وحدة عملة

☐ (ج) منه أرباح الأسهم المُستحقة ٦٠٠ وحدة عملة

له أرباح عند التصرف (أرباح أو خسائر) ٩٠ وحدة عملة

له المخزون ٥٠٠ وحدة عملة

له الأرباح المستبقاة ١٠ وحدات عملة

☐ (د) منه أرباح الأسهم المُستحقة ٦٠٠ وحدات عملة

له المخزون ٥٠٠ وحدات عملة

له الأرباح المستبقاة ١٠٠ وحدة عملة

السؤال ٦

أسهم الخزينة هي:

☐ (أ) يتم الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية التي تعود للمنشأة من قبل المنشأة أو لدى غيرها من أعضاء المجموعة المُوحدة.

☐ (ب) أدوات حقوق الملكية المملوكة للمنشأة التي تم الإحتفاظ بها لدى طرف ثالث من منشأة أخرى

☐ (ج) يتم الإحتفاظ بأدوات حقوق الملكية التي تعود للمنشأة من قبل المنشأة خارج المجموعة المُوحدة.

السؤال ٧

تصدر المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) أسهم بقيمة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة تستحق نقداً من قبل المالكين مرة واحدة كل سنتين. في وقت إصدار المعاملة، تتكبد المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ)، تكاليف مباشرة بقيمة ١٠٠ وحدة عملة عندما يتم إصدار الأسهم. ما المبلغ الذي يتطلب تسجيله في حقوق الملكية؟ (يتم إعتبار نسبة ٥% معدلات السوق مقابل قروض مماثلة بمعدل فائدة ثابت لسنتين).

☐ (أ) ١٠,٠٠٠ وحدة عملة

☐ (ب) ٩,٩٠٠ وحدة عملة

☐ (ج) ٩,٠٧٠ وحدة عملة

☐ (د) ٨,٩٧٠ وحدة عملة

السؤال ٨

في ٣١ كانون الأول ٢×٢٠، تصرفت شركة أم بنسبة ١٠% من جميع ما تمتلكه لدى شركة تابعة مقابل ٤٠٠ وحدة عملة، عندما كانت المبالغ المُسجلة لصافي الأصول للشركة التابعة ٢,٥٠٠ وحدة عملة.

ما هي المعالجة المحاسبية الصحيحة بالنسبة للمعاملات المحاسبية المُوحدة للمجموعة للإعتراف بالفرق بين المبلغ المقبوض (٤٠٠ وحدة عملة) والزيادة في الحصة غير المُسيطرة بمقدار (٢٥٠ وحدة عملة) والمتعلقة بالتصرف؟

- ☐ (أ) الإعتراف بالربح لمبلغ ١٥٠ وحدة عملة في الربح والخسارة.
- ☐ (ب) الإعتراف بالخسارة لمبلغ ١٥٠ وحدة عملة في الربح والخسارة.
- ☐ (ج) الإعتراف بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة على أنها زيادة في حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي حقوق الملكية للشركة الأم.
- ☐ (د) الإعتراف بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة على أنها زيادة في حقوق الملكية المنسوبة إلى الحصص غير المُسيطرة.

السؤال ٩

أعلنت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) عن تجزئة الأسهم (ويشار إليها أحياناً بتجزئة السهم). وبالتالي، يكون إجمالي حقوق الملكية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ):

- ☐ (أ) زيادة
- ☐ (ب) إنخفاض
- ☐ (ج) لا زيادة ولا إنخفاض

السؤال ١٠

تقوم المنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم (أ) بإعادة شراء ١,٠٠٠ سهم من أسهم حقوق ملكيتها مقابل مبلغ ٥٠ وحدة عملة للسهم الواحد. وتقيس المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) القيمة العادلة للأسهم عند الشراء بمبلغ ٥٠ وحدة عملة. وسوف تحتفظ الأسهم على أنها أسهم خزينة لتُمكن المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) من تلبية إلتزاماتها وفقاً لبرنامج خيار الأسهم للموظف. وينبغي للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) الإعتراف بالقيود اليومية التالية:

(أ) منه أصل مالي	٥٠,٠٠٠	
له النقد		٥٠,٠٠٠
(ب) منه أسهم الخزينة (حقوق الملكية)	٥٠,٠٠٠	
له النقد		٥٠,٠٠٠
(ج) منه إلتزام	٥٠,٠٠٠	
له النقد		٥٠,٠٠٠

الأجوبة

السؤال الأول (ب) الفقرة ٢٢,٣
السؤال الثاني (ج) الفقرة ٢٢,٨
السؤال الثالث (أ) الفقرة ٢٢,١٩
السؤال الرابع (ج) الفقرة ٢٢,١٨
السؤال الخامس (ج) الفقرة ٢٢,١٨
السؤال السادس (أ) تعريف أسهم الخزينة في قائمة المصطلحات
السؤال السابع (د) الفقرة ٢٢,٨
السؤال الثامن (ج) الفقرة ٢٢,١٩
السؤال التاسع (ج) الفقرة ٢٢,١٢
السؤال العاشر (ب) الفقرة ٢٢,١٦

تطبيق المعرفة

طبّق ما تعلمته عن متطلبات لتصنيف الأدوات المالية على أنها إما إلتزامات أو حقوق ملكية ومحاسبة أدوات حقوق الملكية الصادرة للمستثمرين وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال حلّ دراسة الحالة المبينة أدناه.

بعد إكمال دراسات الحالة، يرجى التحقق من الإجابات مرة أخرى وفقا للإجابات الواردة بعد الاختبار.

دراسة الحالة ١

وفيما يلي عدة أنواع مختلفة من الأدوات المالية التي قد تُصدرها المنشآت للحصول على تمويل. حدد في الجدول المبين أدناه، ما إذا كانت الأدوات إلتزام حقوق ملكية أو إلتزام مالي، ولماذا.

بيان الأداة	حدد إن كان إلتزام حقوق ملكية أو إلتزام مالي؟	التعليل
أسهم عادية. أرباح أسهم تقديرية.		
قرض لمدة خمس سنوات بفائدة ثابتة تدفع سنوياً عن الدفعات المتأخرة.		
فئتين مختلفتين للأسهم العادية – الفئة الأولى والفئة الثانية. وتكون أرباح الأسهم تقديرية لكلا الفئتين. وخفضت فئتي المساهمين حقوق التصويت، إلا أنهم يتقدموا بالتصنيف على مساهمي الفئة الأولى من المساهمين في تصفية المنشأة.		
الأسهم العادية. أرباح الأسهم هي تقديرية. يدفع المساهمين الضريبة بمعدل مخفض وذلك لتشجيع الإستثمار. وينبغي على المنشأة إسترداد الأسهم بالقيمة الإسمية إن كان هنالك تغيير في قانون الضرائب، ويعني ذلك، أنه يتطلب من المساهمين أن تدفع الضريبة على أرباح الأسهم بالقيمة الإسمية في المستقبل. فمن الممكن أنه قد تتزايد معدلات الضريبة في المستقبل.		
الأسهم الممتازة التي تُخول المالك أن يسترد الأسهم إذا كان معدل الربح للمنشأة أعلى من الثلاثة سنوات الماضية إلى مستوى أقل مُعين		

مُحدد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.		
قرض بنكي بمعدل فائدة سنوي ثابت وبخيار للمالك لتحويل القرض إلى عدد ثابت من أسهم المنشأة.		
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والتي تكون قابلة للإسترداد بناء على طلب المالك. وإفترض أن الإستثناء الواردة في الفقرة ٢٢-٤ غير قابلة للتطبيق.		
أرباح أسهم النقد حال الإعلان عنها.		
الأسهم المطروحة للتداول بالقيمة العادلة. ولا تكون الأسهم أكثر ثانوية.		
الأسهم المطروحة للتداول للحصة على أساس الحصص لصافي الأصول عند التصفية. وتكون الأسهم الأكثر ثانوية. وهنالك أرباح أسهم تقديرية ثابتة. ولا تظهر أي إلتزامات.		

أجوبة دراسة الحالة ١

بيان الأداة	حدد إن كان إلتزام حقوق ملكية أو إلتزام مالي؟	التعليل
أسهم عادية. أرباح أسهم تقديرية.	حقوق الملكية	لا يوجود أي إلتزام تعاقدي لدفع أرباح الأسهم أو تسترد الأسهم.
قرض لمدة خمس سنوات بفائدة ثابتة تدفع سنوياً عن الدفعات المتأخرة.	يتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١.	للمنشأة (الجهة المُصدرة) إلتزام لدفع الفائدة السنوية وإعادة دفع المبلغ الأساسي في خمسة سنوات.
فئتين مختلفتين للأسهم العادية – الفئة الأولى والفئة الثانية. وتكون أرباح الأسهم تقديرية لكلا الفئتين. وخففضت فئتي المساهمين حقوق التصويت، إلا أنهم يتقدموا بالتصنيف على مساهمي الفئة الأولى من المساهمين في تصفية المنشأة.	كلا الفئات حقوق ملكية.	لا يوجد للمنشأة إلتزام تعاقدي لدفع أرباح الأسهم أو إستملاك الأسهم.
الأسهم العادية. أرباح الأسهم هي تقديرية. يدفع المساهمين الضريبة بمعدل مخفض وذلك لتشجيع الإستثمار. وينبغي على المنشأة إسترداد الأسهم بالقيمة الإسمية إن كان هنالك تغيير في قانون الضرائب، ويعني ذلك، أنه يتطلب من المساهمين أن تدفع الضريبة على أرباح الأسهم بالقيمة الإسمية في المستقبل. فمن الممكن أنه قد تتزايد معدلات الضريبة في المستقبل.	ليتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١.	لا يملك المالك أو حتى المنشأة أي سيطرة على الضريبة المستحقة على أرباح الأسهم. ومخصص التسوية هو طارئ. ونظراً لأنه لا تتمكن المنشأة من تجنب إسترداد الأسهم إن كان معدل الضريبة يزيد عن الحالة العادية، ولا يكون للمنشأة حق غير مشروط لتجنب الدفعات.
الأسهم الممتازة التي تُخول المالك أن يسترد الأسهم إذا كان معدل الربح للمنشأة أعلى من الثلاثة سنوات	ليتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١	لا يملك المالك أو حتى المنشأة أي سيطرة على الضريبة المستحقة على أرباح الأسهم. ومخصص التسوية هو طارئ.

الماضية إلى مستوى أقل مُعين مُحدد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.		ونظراً لأنه لا تتمكن المنشأة من تجنب إسترداد الأسهم إن كان معدل الضريبة يزيد عن الحالة العادية، ولا يكون للمنشأة حق غير مشروط لتجنب الدفعات.
قرض بنكي بمعدل فائدة سنوي ثابت وبخيار للمالك لتحويل القرض إلى عدد ثابت من أسهم المنشأة.	قروض قابلة للتحويل. تجزئة اعنصر الإلتزام وحقوق الملكية وفقاً للقسم ٢٢. ويتم محاسبة عنصر القرض بشكل كبير وفقاً للقسم ١٢/١١. ويتم محاسبة عنصر حقوق الملكية وفقاً للقسم ٢٢.	المادة هي كل من الإلتزام المالي وإلتزام حقوق الملكية والتي توجد: إلتزام مالي لتسليم النقد (من خلال إعداد دفعات الفائدة في جدول زمني وإعادة تسديد المبلغ الأصلي)، والتي تظهر طالما لم يتم تحويل السند؛ و خيار الشراء مكتوب يمنح لمالك الحق في تحويل القرض إلى عدد محدد من الأسهم العادية للشركة.
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والتي تكون قابلة للإسترداد بناء على طلب المالك. وإفترض أن الإستثناء الواردة في الفقرة ٢٢-٤ غير قابلة للتطبيق.	ليتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١.	للجهة المُصدرة إلتزام ليسترد الأسهم نقداً بناء على طلب المالك. ولا يمكن للجهة المُصدرة تجنب هذا الإلتزام.
أرباح أسهم النقد حال الإعلان عنها.	ليتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١.	وللمنشأة إلتزام لتسوية المبلغ المُستحق نقداً.
الأسهم المطروحة للتداول بالقيمة العادلة. ولا تكون الأسهم أكثر ثانوية.	ليتم محاسبة الإلتزام المالي وفقاً للقسم ١٢/١١.	للمنشأة إلتزام لتسوية المبلغ المُستحق نقداً.
الأسهم المطروحة للتداول للحصة على أساس الحصص لصافي الأصول عند التصفية. وتكون الأسهم الأكثر ثانوية. وهنالك أرباح أسهم تقديرية ثابتة. ولا تظهر أي إلتزامات.	حقوق الملكية (أنظر الإستثناء في الفقرة ٢٢-٤)	ورغم أن الأسهم تُحقق تعريف الإلتزام المالي ويتطلب الإستثناء المُحدد في الفقرة ٢٢-٤ مثل هذا الإلتزام ليتم تصنيفه على أنه حقوق ملكية.

دراسة الحالة ٢

كانت المبالغ المُسجلة لحقوق الملكية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم في ١ يناير ٢٠×٦:

حقوق الملكية	وحدة عملة
أسهم رأس المال العادية المشتملة على ١٢٠,٠٠٠ بقيمة إسمية مقدارها ١٠ وحدات لكل سهم	١,٢٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار السهم	٤,٨٠٠,٠٠٠
احتياطي خيار السهم	٣٠٠,٠٠٠
الإيرادات المستبقاة	١٨,٠٠٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٢٤,٣٠٠,٠٠٠

تبرم المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم المعاملات التالية في ٢٠×٦.

التاريخ	معلومات إضافية
١ فبراير ٢٠×٦	تصدر ٢,٠٠٠ سهم عادي إضافي بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة.
٣١ مارس ٢٠×٦	أعلنت أسهم مكافئات بنسبة ١:١ لعدد ١٢٢,٠٠٠ سهم خارج الأرباح المستبقاة.
٣٠ يونيو ٢٠×٦	تم إصدار ٥٠,٠٠٠ أسهم ممتازة غير قابل للتسديد بقيمة إسمية مقدارها ٥ وحدات عملة بنسبة ٦% بأرباح أسهم ثابتة على القيمة الإسمية المستحقة الدفع سنوياً (على فرض أن نسبة ٦% هي معدل الفائدة في السوق لهذا النوع من الأداة).
٣١ ديسمبر ٢٠×٦	منح خيارات للموظفين بفترة استحقاق لمدة ثلاثة سنوات تبدأ من تاريخ المنح (تاريخ المنح هو ٣١ ديسمبر ٢٠×٦). والقيمة العادلة للخيارات عند تاريخ المنح هي ٦٠,٠٠٠ وحدة عملة. وبالإضافة إلى ذلك، مصاريف الدفعة المستندة على السهم لمبلغ ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة لخيارات الاستحقاق الممنوحة للموظفين في فترة سابقة تم محاسبتها في ٢٠×٦.
٣١ ديسمبر ٢٠×٦	إعادة إستملاك ٢٠٠ سهم حقوق ملكية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) بمبلغ ٧٠ وحدة عملة للسهم الواحد.
٣١ ديسمبر ٢٠×٦	يصدر الدين القابل للتحويل بقيمة إسمية مقدارها ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. وفترة الدين ثلاثة سنوات. وتستحق الفائدة سنوياً على الدفعات المتأخرة بنسبة ٣% لكل سنة (معدل سنوي) ويكون الدين قابل للتحويل بالكامل، وحسب تقدير المالك، وفي أي وقت لغاية الإستحقاق في ٢٥٠ سهم عادي. ومن المحتمل أن يتم تحويل المالك. وعندما تم إصدار القرض، يكون معدل الفائدة في السوق للدين المماثل بدون خيار التحويل هو ٤%.
٣١ ديسمبر ٢٠×٦	يُشكل ربح لمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة لسنة ٢٠×٦.
١٥ يناير ٢٠×٧	تُعلن أرباح الأسهم لمبلغ ٠,٥ وحدة عملة لكل سهم للمساهمين العاديين للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦.

إعداد القيود المحاسبية لتسجيل معاملات حقوق الملكية في السجلات المحاسبية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦.

ملاحظة: قياس بعض المعاملات المبينة أعلاه هو خارج نطاق القسم ٢٢ وكان المطلوب معرفته فقط هو تحديد هذه المعاملات هنا.

أجوبة دراسة الحالة ٢

وفيما يلي المبالغ المُسجلة لحقوق الملكية للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦، على النحو الآتي:-

حقوق ملكية	وحدة عملة
أسهم رأس المال عادية مشتملة على ٢٤٤,٠٠٠ سهم لمبلغ ١٠ وحدات عملة بقيمة إسمية للسهم الواحد.	٢,٤٤٠,٠٠٠
علاوة إصدار الإسهم	٤,٩٠٠,٠٠٠
أسهم الخزينة	(١٤,٠٠٠)
احتياطي السندات القابلة للتحويل	٢٧,٧٥٢
احتياطي خيار السهم	٣٥٠,٠٠٠
الأرباح المستبقاة	١٨,٧٨٠,٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	**٢٦,٤٨٣,٧٥٢**

وفيما يلي القيود اليومية للإعتراف بالمعاملات:-

١ فبراير ٢٠×٦

منه	النقد (أصول مالية)	١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)	٢٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له علاوة إصدار الأسهم (حقوق الملكية)	١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالقيمة الإسمية والعلاوة المستلمة عند إصدار ٢,٠٠٠ سهم بمبلغ ٦٠ وحدة عملة للسهم الواحد.

١ مارس ٢٠×٦.

منه	أرباح مستبقاة (حقوق الملكية)	١,٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة
	له أسهم رأس المال (حقوق الملكية)	١,٢٢٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بإصدار مكافئة ١:١ لعدد ١٢٢,٠٠٠ سهم بقيمة اسمية مقدارها ١٠ وحدات عملة.

٣٠ يونيو ٢٠×٦

منه النقد (أصول مالية)	٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له أسهم ممتازة (إلتزامات مالية)		٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بعدد ٥٠,٠٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية مقدارها ٥ وحدات عملة.

ملاحظة: تولت الجهة المُصدرة إلتزام تعاقدي لتصدر تيار في المستقبل لدفعات الفائدة بمقدار ٦%، بحيث تكون الأسهم الممتازة إلتزام مالي، وليست حقوق ملكية. ويبلغ صافي القيمة الحالية لدفعات الفائدة ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة وتُمثل القيمة العادلة للإلتزام. وتم تضمين قياس الأسهم الممتازة المُصنفة على أنها إلتزامات مالية في القسم ١٢ ولكن تم تضمينها في هذه الوحدة للتأكد من إكتمالها.

٣١ ديسمبر ٢٠×٦:-

٧,٥٠٠ وحدة عملة	تكاليف التمويل (ربح أو خسارة)	منه
٧,٥٠٠ وحدة عملة	له أسهم ممتازة (إلتزامات مالية)	

للإعتراف بالتكاليف المالية لإلتزام الأسم الممتازة.

ملاحظة: نظراً للإعتراف بالأسهم الممتازة على أنها إلتزامات مالية، أرباح الأسهم التي تتراكم لمدة ستة أشهر هي التكلفة المالية التي يتم الإعتراف بها في الربح أو الخسارة (=٦% × ٢٥٠,٠٠٠ × ١٢/٦).

منه مصاريف الدفع على أساس الأسهم (ربح أو خسارة)	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	
له احتياطي خيار سهم (حقوق الملكية)		٥٠,٠٠٠ وحدة عملة

للإعتراف بالخيارات المستحقة الممنوحة للموظفين في فترة مبكرة.

ملاحظة: ولن يتم تسجيل أي قيد في ٢٠×٦ للقيمة العادلة لخيارات السهم الممنوح كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦. وسوف يتم الإعتراف بالقيمة العادلة في ٢٠×٧ إلى ٢٠×٩.

وتكون خيارات الأسهم الصادرة للموظفين في نطاق القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" وليس على نطاق المادة ٢٢. وتم إدراجهم في هذا القسم فقط للتأكد من إكتمالها. أنظر الوحدة ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" لقياس القيمة العادلة وذلك للأسباب الموجبة للقيد اليومي المبين أدناه.

منه أسهم الخزينة (حقوق الملكية)	١٤,٠٠٠	
له النقد (أصول مالية)		١٤,٠٠٠

للإعتراف بإعادة إستملاك ٢٠٠ سهم مملوكة للمنشأة بمبلغ ٧٠ وحدة عملة للسهم الواحد.

منه النقد (أصول مالية)	١,٠٠٠,٠٠٠	
له سندات قابلة للتحويل (إلتزامات مالية)		٩٧٢,٢٤٩
له سندات قابلة للتحويل (حقوق ملكية)		٢٧,٧٥١

للإعتراف بعنصر الإلتزام وعنصر حقوق الملكية التي تنشأ عن إصدار دين قابل للتحويل في تبديل بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

ملاحظة: عندما يتم الإعتراف بالأداة، ينبغي أولاً تقدير الإلتزام، ويتم تعيين الفرق بين إجمالي العوائد عند

الإصدار (والتي هي القيمة العادلة للأداة في مجملها)، ويتم تعيين القيمة العادلة لعنصر الإلتزام إلى عنصر حقوق الملكية. ويتم احتساب القيمة العادلة لعنصر الإلتزام وفقاً لتحديد قيمتها الحالية بإستخدام معدل الخصم والبالغ ٤%. وتتضح الحسابات والقيود اليومية أدناه.

١ يناير ٢٠×٧

أعلن المساهمين عن توزيع أرباح الأسهم بعد ٣١ ديسمبر ٢٠×٦ (نهاية فترة إعداد التقرير). وبالتالي، لم يكن للمنشأة التزام حالي للأرباح الأسهم في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦، ولا تعترف بالإلتزام في ٣١ ديسمبر٢٠×٦. ومع ذلك، سوف يتم الكشف عن أرباح الأسهم في ملاحظات البيانات المالية.

إحتسابات السندات القابلة للتحويل

	وحدة عملة
العوائد من إصدار السند (أ)	١,٠٠٠,٠٠٠
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي في نهاية الثلاثة سنوات (أنظر الحسابات المبينة أدناه)	٨٨٨,٩٩٦
القيمة الحالية للفائدة المستحقة الدفع سنوياً والمتأخرة منها للسنوات الثلاث.	٨٣,٢٥٣
القيمة الحالية للإلتزام، والتي هي القيمة العادلة لعنصر الإلتزام (ب)	٩٧٢,٢٤٩
القيمة المتبقية والتي هي القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية (أ) – (ب)	٢٧,٧٥١

وبعد الإصدار، تعمل الجهة المُصدّرة على إطفاء خصم السند وفقاً للجدول التالي:-

	الرصيد للإلتزام (وحدة عملة)	الإفتتاحي إجمالي الفائدة بنسبة ٤% (وحدة عملة)	مصاريف إجمالي الدفعات (وحدة عملة)	رصيد الإقفال للإلتزام (وحدة عملة)
٢٠×٧	٩٧٢,٢٤٩	٣٨,٨٩٠	(٣٠,٠٠٠)	٩٨١,١٣٩
٢٠×٨	٩٨١,١٣٩	٣٩,٢٤٦	(٣٠,٠٠٠)	٩٩٠,٣٨٥
٢٠×٩	٩٩٠,٣٨٥	٣٩,٦١٥	(١,٠٣٠,٠٠٠)	–

الحسابات

الحسابات

القيمة الحالية للمبلغ الأصلي بمقدار ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة بنسبة ٤%

١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة ÷ (١,٠٤)^ ٣ = ٨٨٨,٩٩٦

القيمة الحالية للفائدة السنوية مقدارها ٣٠,٠٠٠ (= ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة × ٣%) مستحقة في نهاية كل ثلاثة سنوات

(٣٠,٠٠٠ وحدة عملة ÷ ٠,٠٤) × [١ مطروحاً منه [(١ ÷ ١,٠٤)^ ٣] = ٨٣,٢٥٣

ويعادل هذا مجموع القيمة الحالية لخمسة دفعات منفردة بمبلغ ٣٠,٠٠٠ وحدة عملة، على النحو الآتي:-

	وحدة عملة
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥ = ٣٠,٠٠٠ ÷ ١,٠٤	٢٨,٨٤٦
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦ = ٣٠,٠٠٠ ÷ ٢٨١,٠٤	٢٧,٧٣٧
القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧ = ٣٠,٠٠٠ ÷ ٣٨١,٠٤	٢٦,٦٧٠
الإجمالي	٨٣,٢٥٣