الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة للقطاع العام 28

"الأدوات المالية: العرض"

وزارة المالية
Ministry of Finance

السجل التاريخي لمعيار المحاسبة للقطاع العام

صدر معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض* في 2022م.

منذ ذلك الحين، عُدل معيار المحاسبة للقطاع العام بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الآتية:

- معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* (2023)

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
This [Financial Instruments: Presrntation] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [May2022] in the English language, has been translated into Arabic in [February 2024], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Financial Instruments: Presrntation] was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of International Public Sector Accounting Standards is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	إن هذا المعيار [الأدوات المالية: العرض] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير2024]، وأعيد إخراجه بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [الأدوات المالية: العرض] وأجريت الترجمة وفقا لـ "سياسة ترجمة منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين". النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو ذلك المنشور من الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. لا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة الترجمة واكتمالها أو عن أي تصرفات قد تترتب عليها.
English language text of [Financial Instruments: Presrntation] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص الإنجليزي لـ [Financial Instruments: Presrntation] حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic text of [الأدوات المالية: العرض] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.	النص العربي لـ [الأدوات المالية: العرض] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Financial Instruments: Presrntation] ISBN: [978-1-60185-491-3]	العنوان الأصلي: [IPSAS Financial Instruments: Presrntation]. ردمك 978-1-60185-3 .
""International Federation of Accountants", "International Public Sector Accounting Standards Board", "International Public Sector Accounting Standards", "Recommended Practice Guidelines", "IFAC", "IPSASB", "IPSAS", "RPG" and their respective logos are trademarks or registered trademarks of the International Federation of Accountants (IFAC).	إن الأسماء "الاتحاد الدولي للمحاسبين" و"مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" و"إرشادات الممارسات الموصى بها" والاختصارات "IFAC" و"IPSASB" و"RPG" والشعارات الخاصة بكل منها هي علامات تجارية أو علامات تجارية مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

جدول الفقرات المعدلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28

الفقرة المُعدلة	طبيعة التعديل	الإصدار الذي عُدلت بموجبه
60ح	فقرة جديدة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 16	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)
فقرة إرشادات التطبيق 17	عُدل نص الفقرة	معيار المحاسبة للقطاع العام 43 (2023)

الفهرس

الموضوع	الفقرة
تقديم	
الهدف	2-1
النطاق	8-3
تعريفات	12-9
العرض	37-13
الالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية	14-13
الأدوات المالية القابلة للإعادة	16-15
الأدوات -أو مكونات الأدوات - التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية	18-17
إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة والأدوات التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية	20-19
عدم وجود واجب تعاقدي لتسليم نقد أو أي أصل مالى آخر	24-21
التسوية باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (الفقرة 14(ب))	29-25
مخصصات التسوية المحتملة	30
خيارات التسوية	32-31
الأدوات المالية المركبة	37-33
أسهم الخزينة	39-38
الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب	46-40
المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي أيضاً	55-47
أحكام انتقالية	58-56
تاريخ السريان	62-59
سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 15 (2001)	62
الدراسة المرفقة بالمعيار	

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 28 "الأدوات المالية: العرض" في الفقرات 1-62. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 28 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 28 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 28 (طبعة 2022)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو صافي أصول/ حقوق ملكية، ولإجراء المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. فهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من وجهة نظر الجهة المُصدرة، إلى أصول مالية، والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية؛ وعلى تصنيف ما يتعلق بها من فوائد، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة، وخسائر ومكاسب؛ وعلى الظروف التي ينبغي فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

2. تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ الإثبات والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 41، *الأدوات المالية*، ومبادئ الإفصاح عن معلومات بشأن الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

النطاق (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 3-9)

3. يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تُطبق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية، باستثناء ما يلي:

أ. الحصص في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب أو يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 34، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أن تُحاسب الجهة عن الحصص في الجهات المسيطر عليها، والجهات الزميلة، والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 41؛ في تلك الحالات، يجب على الجهات أن تُطبق متطلبات هذا المعيار. يجب على الجهات أن تطبق - أيضًا - هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بحصص في الجهات المسيطر عليها، أو الجهات الزميلة، أو المشاريع المشتركة.

ب. حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب برامج منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين.

ج. الواجبات الناشئة عن عقود التأمين. وبالرغم من ذلك، ينطبق، هذا المعيار على:

(1) المشتقات التي تكون مُضمنة في عقود التأمين إذا تطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 41 من الجهة أن تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل؛ و

(2) عقود الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 41 عند إثبات العقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق ذلك المعيار عند إثباتها وقياسها.

بالإضافة إلى البندين (1) و (2) أعلاه، يمكن أن تطبق الجهة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن تحويل المخاطر المالية.

د. الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين لأنها تشتمل على خاصية المشاركة الاختيارية. تعفى الجهة المُصدرة لهذه الأدوات من أن تُطبق على هذه الخصائص الفقرات 13-37 من المعيار وفقرات إرشادات التطبيق 49 – 60 فيما يتعلق بالتمييز بين الالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. بالرغم من ذلك، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا

المعيار. علاوة على ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات التي تنطوي عليها هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة للقطاع العام 41).

هـ. الأدوات المالية، والعقود، والواجبات بموجب معاملات الدفع المبنية على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو الصلة الذي يتناول معاملات الدفع المبنية على أساس الأسهم، باستثناء:

(1) العقود ضمن نطاق الفقرات 4-6 من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار؛ أو

(2) الفقرتان 38 و39 من هذا المعيار، والتي يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة فيما يتعلق ببرامج خيار أسهم للموظفين، وبرامج شراء أسهم للموظفين، وجميع ترتيبات الدفع الأخرى المبنية على أساس الأسهم.

4. يجب تطبيق هذا المعيار على العقود التي تتضمن بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسوية صافي قيمته نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق تبادل أدوات مالية -كما لو كانت العقود أدوات مالية -باستثناء العقود التي أبرمت ومازالت يحتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة. ومع ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تعينها الجهة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا للفقرة 6 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41.

5. هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية صافي عقد لشراء أو بيع بند غير مالي نقداً أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ. عندما تجيز شروط العقد لأي من الطرفين تسوية صافي قيمته نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية؛ و

ب. عندما تكون القدرة على تسوية صافي قيمة العقد نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة في شروط العقد، ولكن لدى الجهة ممارسة سابقة في تسوية صافي عقود مشابهة نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل أو من خلال إبرام عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو انقضائه)؛ و

ج. عندما يكون للجهة ممارسات مع عقود مشابهة في استلام البند موضوع العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الحصول عليه بهدف توليد ربح من تقلبات السعر القصيرة الأجل أو من هامش المتعامل؛ و

د. عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة.

ولا يُبْرَمُ العقد الذي تنطبق عليه (ب) و(ج) بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة، وبالتالي، تدخل في نطاق هذا المعيار. تُقَوّم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة 4 لتحديد ما إذا كانت قد أُبْرِمَت ولا يزال يحتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة، وبالتالي، ما إذا كانت تدخل في نطاق هذا المعيار.

6. يقع الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية، وفقًا للفقرة 5 (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. مثل هذا العقد لا يمكن إبرامه بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة.

7. [حذفت].

8. [حذفت].

تعريفات (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 10-48)

9. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

أداة حقوق الملكية هي أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.

الأداة المالية هي أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى الجهات والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية، لجهة أخرى.

الأصل المالي هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ. نقد؛ أو

ب. أدوات حقوق ملكية في جهة أخرى؛ أو

ج. حق تعاقدي:

(1) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من جهة أخرى؛ أو

(2) حق تعاقدي لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون في صالح الجهة؛ أو

د. عقد ستتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها، والذي هو:

(1) أداة غير مشتقة وتلتزم الجهة مقابلها أو قد تلتزم باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو

(2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى، عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تتضمن أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16، أو الأدوات التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصنَّفُ على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة نفسها في المستقبل.

الالتزام المالي هو أي التزام يكون:

أ. واجباً تعاقدياً:

(1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لجهة أخرى؛ أو

(2) تبادل أصول مالية والتزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل ألا تكون في صالح الجهة؛ أو

ب. عقد من الممكن أن -أو ستتم -تسويته في أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها ويكون:

(1) أداة من غير المشتقات تلتزم الجهة مقابلها – أو سوف تلتزم – باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو

(2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو كمية ثابتة من أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. لهذا الغرض، تعتبر الحقوق، أو الخيارات، أو مذكرات حق الاكتتاب للحصول على عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة

مقابل مبلغ ثابت من أي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت الجهة تقدم الحقوق، أو الخيارات، أو مذكرات حق الاكتتاب بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الحاملين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بها. أيضا، لهذه الأغراض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تشمل أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16، أو أدوات تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصَنَّف على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها في المستقبل.

وكاستثناء، تُصَنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18.

10. عُرِّفَت المصطلحات التالية في الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41، وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في ذلك المعيار.
    أ. التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي؛ و
    ب. الإلغاء الإثبات؛ و
    ج. مشتقة؛ و
    د. طريقة سعر الفائدة الفعلي؛ و
    هـ. الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
    و. عقد الضمان المالي؛ و
    ز. ارتباط ملزم؛ و
    ح. معاملة متوقعة؛ و
    ط. فاعلية التحوط؛ و
    ي. بند متحوط له؛ و
    ك. أداة تحوط؛ و
    ل. مُحتفظ به للمتاجرة؛ و
    م. البيع أو الشراء بالطريقة العادية؛ و
    ن. تكاليف المعاملة.

11. في هذا المعيار، يشير مصطلح "عقد" و"تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر تكون لها نتائج اقتصادية واضحة والتي يملك الأطراف خياراً محدوداً – إن وجد – لتجنبها، وذلك لأن الاتفاقية عادة تكون قابلة للإنفاذ بموجب الأنظمة. يمكن للعقود، بما فيها الأدوات المالية، أن تتخذ أشكالاً متنوعة ولا يلزم أن تكون مكتوبة.

12. في هذا المعيار، يشمل مصطلح "الجهة" جهات القطاع العام، والأفراد، وشركات التضامن، والجهات ذات الشخصية الاعتبارية، وصناديق الأمانة الاستثمارية (الصناديق الوقفية).

العرض

الالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 49-54)

13. **يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها-عند الإثبات الأولي -على أنها التزام مالي أو أصل مالي أو حق ملكية بحسب جوهر الترتيب التعاقدي، ووفقاً لتعريفات الالتزام المالي، والأصل المالي، وأداة حقوق الملكية.**

14. عندما تطبق الجهة المصدرة التعريفات الواردة في الفقرة 9 لتحديد، إذا كانت الأداة المالية تُعَدُّ أداة حقوق ملكية وليست التزامًا ماليًا، تكون الأداة أداة حقوق ملكية فقط إذا تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه مجتمعين.
أ. لا تشمل الأداة واجباً تعاقديًا:
(1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى؛ أو
(2) لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع جهة أخرى بموجب شروط من الممكن ألا تكون في صالح الجهة المصدرة.
ب. إذا كان يمكن أو سيتم تسوية الأداة باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المصدرة، فإنها تكون:
(1) أداة غير مشتقة لا تشتمل على واجب تعاقدي للجهة المصدرة بأن تسلم عددًا متغيرًا من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو
(2) أداة مشتقة يتم تسويتها فقط من خلال مبادلة الجهة المصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. لهذا الغرض، تعتبر الحقوق، أو الخيارات، أو مذكرات حق الاكتتاب للحصول على عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة مقابل مبلغ ثابت من أي عملة هي أدوات حقوق ملكية إذا كانت الجهة تقدم الحقوق، أو الخيارات، أو مذكرات حق الاكتتاب بشكل تناسبي لجميع مالكيها الحاليين الحاملين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة الخاصة بها. أيضا، لهذه الأغراض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المصدرة لا تتضمن الأدوات التي تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18، أو الأدوات التي تكون عبارة عن عقود استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها في المستقبل.

ولا يعد الواجب التعاقدي، الناتج عن أداة مالية مشتقة، الذي من الممكن أو سينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المُصدِرة في المستقبل، ولكن لا يحقق الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية. كاستثناء، تُصَنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن توافرت فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15و16 أو الفقرتين 17 و18.

الأدوات المالية القابلة للإعادة

15. تتضمن الأداة المالية القابلة للإعادة واجباً تعاقديًا للجهة المصدرة لإعادة شراء أو تسديد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة حق الرد. كاستثناء من تعريف الالتزام المالي، تُصَنَّفُ الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الخصائص التالية:
أ. إن كانت تعطى لحاملها حق استلام حصة تناسبية في صافي أصول الجهة في حالة تصفية الجهة. يقصد بصافي أصول الجهة تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع الحقوق الأخرى المترتبة على أصول الجهة. تُحَدَّد الحصة التناسبية عن طريق:
(1) تقسيم صافي أصول الجهة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و

(2) ضرب تلك القيمة في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

ب. تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية. لتقع ضمن فئة كهذه فإن الأداة:

(1) لا تكون لها أولوية على الحقوق الأخرى على أصول الجهة عند التصفية؛ و

(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية.

ج. تملك جميع الأدوات المالية التي تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية خصائص متماثلة. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للإعادة، وأن تكون المعادلة أو الطريقة الأخرى المستخدمة لحساب سعر إعادة الشراء أو الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات ضمن تلك الفئة.

د. باستثناء الواجب التعاقدي للجهة المصدرة لإعادة بيع أو تسديد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي واجب تعاقدي لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى أو لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع جهة أخرى في ظل ظروف قد تكون غير مواتية للجهة، ولا تعد عقدًا سيتم أو يمكن أن تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة كما هو وارد في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

هـ. يعتمد إجمالي التدفقات النقدية المنسوبة للأداة على مدى عمر الأداة بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة على مدى عمر الأداة (مع استبعاد أي آثار للأداة).

16. حتى تُصَنَّف أداة على أنها أداة حقوق ملكية -إضافة إلى امتلاك الأداة جميع الخصائص الواردة أعلاه – يجب ألا يكون لدى الجهة المصدرة أداة مالية أخرى أو عقد آخر تتوافر فيها (فيه) ما يلي:

أ. يستند إجمالي التدفقات النقدية بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)؛ و

ب. يكون لها أثر بتقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات القابلة للإعادة بشكل جوهري.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجب على الجهة الأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة ينطبق عليها الوصف الوارد في الفقرة 15، والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد معادل يمكن إبرامه بين الجهة غير الحاملة للأداة والجهة المصدرة. إذا لم تتمكن الجهة من تحديد ما إذا كان هذا الشرط قد استُوفيَ، فلا يجوز لها تصنيف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات أو مكونات الأدوات التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

17. تتضمن بعض الأدوات المالية واجباً تعاقديًا على الجهة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها إلى جهة أخرى فقط عند التصفية. ينشأ الواجب نتيجة لكون التصفية إما مؤكدة الحدوث وخارجة عن سيطرة الجهة (على سبيل المثال: جهة محدودة العمر)، أو لكونها غير مؤكدة الحدوث ولكن تخضع لاختيار حامل الأداة. كاستثناء من تعريف الالتزام المالي، تُصَنَّف الأداة التي تتضمن مثل هذا الواجب على أنها أداة حقوق ملكية إذا توافرت فيها جميع الخصائص التالية:

أ. تعطى حاملها حق استلام حصة تناسبية من صافي أصول الجهة في حالة تصفية الجهة. يقصد بصافي أصول الجهة تلك الأصول المتبقية بعد خصم جميع الحقوق الأخرى المترتبة على أصول الجهة. تُحَدَّد الحصة التناسبية عن طريق:
(1) تقسيم صافي أصول الجهة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و
(2) ضرب تلك القيمة في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

ب. تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية. ولتقع ضمن فئة كهذه فإن الأداة:
(1) لا تكون لها أولوية على الحقوق الأخرى على أصول الجهة عند التصفية؛ و
(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية.

ج. يجب أن تتضمن جميع الأدوات المالية التي تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية واجباً تعاقدياً متجانساً للجهة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها عند التصفية.

18. حتى تُصَنَّف أداة على أنها أداة حقوق ملكية إضافة إلى امتلاك الأداة جميع الخصائص الواردة أعلاه يجب ألا يكون لدى الجهة المصدرة أداة مالية أخرى أو عقد آخر يتوافر فيها (فيه) ما يلي:
أ. يستند إجمالي التدفقات النقدية بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)؛ و
ب. يكون لها أثر بتقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات بشكل جوهري.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجب على الجهة الأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة وُصِفَت في الفقرة 17 والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية لعقد مماثل مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد معادل يمكن إبرامه بين جهة غير حاملة للأداة والجهة المصدرة. إذا لم تتمكن الجهة من تحديد ما إذا كان هذا الشرط قد استُوفِيَ، فلا يجوز لها تصنيف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة والأدوات التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

19. يجب على الجهة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 اعتباراً من التاريخ الذي تتوافر فيه في الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. يجب على الجهة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تتوافر فيها جميع الخصائص أو تستوفي جميع الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. فعلى سبيل المثال، إذا قامت الجهة بتسديد جميع أدواتها الصادرة غير القابلة للإعادة وأي أدوات قابلة للإعادة لا تزال مستحقة وتتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16، فإنه يجب على الجهة إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تقوم فيه بتسديد الأدوات غير القابلة للإعادة.

20. يجب على الجهة المحاسبة عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة 19 على النحو التالي:
أ. أن تعيد تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد تتوافر فيه في الأداة جميع الخصائص أو تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. يجب قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. يجب على الجهة إثبات أي فرق بين القيمة المسجلة لأداة حقوق الملكية

والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

ب. يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه أداة حقوق ملكية من التاريخ الذي تكون فيه الأداة متسمة بجميع الخصائص ومستوفية للشروط المنصوص عليها في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. يجب قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

عدم وجود واجب تعاقدي لتسليم نقد أو أي أصل مالي آخر (الفقرة 14(أ))

21. باستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18، فإن الخاصية الحاسمة في التمييز بين الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية هي وجود واجب تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (حامل الأداة) أو لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع حامل الأداة في ظروف من المحتمل أن تكون في غير صالح الجهة المصدرة. بالرغم من أن صاحب أداة حقوق الملكية يحق له استلام حصة تناسبية من أي توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة معلنة أو توزيعات لصافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه ليس على الجهة المصدرة واجب تعاقدي بتقديم هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلب منها أن تسلم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

22. إن جوهر الأداة المالية، وليس شكلها النظامي، هو الذي يحكم تصنيفها في قائمة المركز المالي للجهة، ويكون الجوهر والشكل النظامي عادة، وليس دائماً، متسقين. تتخذ بعض الأدوات المالية الشكل النظامي لأدوات حقوق الملكية إلا أنها في جوهرها التزامات، وهناك أدوات أخرى قد تجمع بين خصائص أدوات حقوق الملكية وخصائص الالتزامات المالية، على سبيل المثال:

أ. عندما ينص سهم ممتاز على التسديد الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد، أو يمنح حامله الحق في مطالبة الجهة المصدرة بتسديد الأداة في أو بعد تاريخ محدد بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تعد التزاماً مالياً.

ب. تعد الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في إعادتها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للإعادة") على أنها التزام مالي باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرات 15 و16 أو الفقرات 17 و18. تعد الأداة المالية التزاماً حتى عندما يتم تحديد قيمة النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر قابل للزيادة أو النقص. يعني وجود خيار لحامل الأداة لإعادتها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي أن الأداة القابلة للإعادة تستوفي تعريف الالتزام المالي باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح الصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحددة، وصناديق الأمانة الاستثمارية، وشركات التضامن، وبعض الجهات التعاونية، حملة الوحدات فيها أو أعضائها الحق في تسديد حصصهم في الجهة المصدرة في أي وقت مقابل نقد، مما يؤدي إلى تصنيف حصص حملة الوحدات أو الأعضاء كالتزامات مالية باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. مع ذلك، فإن التصنيف كالتزام مالي لا يحول دون استخدام كلمات التعريف مثل "قيمة صافي الأصل المنسوبة إلى حملة الوحدات" و "التغير في قيمة صافي الأصل المنسوبة لحملة الوحدات" في صلب القوائم المالية للجهة التي لا تملك حقوق ملكية/صافي أصول مساهم بها (كبعض الصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحدد وصناديق الأمانة الاستثمارية، انظر المثال التوضيحي رقم 7) أو استخدام إفصاح

إضافي لإظهار إجمالي حصص الأعضاء التي تحتوي على بنود مثل الاحتياطي الذي يستوفي تعريف صافي الأصول/ حقوق الملكية والأدوات القابلة للإعادة التي لا تستوفي ذلك التعريف (انظر المثال التوضيحي رقم 8).

23. إذا لم يكن للجهة حق غير مشروط بتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية واجب تعاقدي، فإن الواجب يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. على سبيل المثال:
أ. وجود قيد على قدرة الجهة على الوفاء بالواجب التعاقدي، مثل عدم إمكانية الوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل واجب الجهة التعاقدي أو حق حامل الأداة التعاقدي بموجب الأداة.
ب. الواجب التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالرد يعد التزامًا ماليًا لأن الجهة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب تسليم نقد أو أي أصل مالي آخر.

24. يمكن للأداة المالية التي لا تنشئ صراحة واجباً تعاقديًا بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، أن تنشئ واجباً بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:
أ. يمكن أن تتضمن الأداة المالية واجباً غير مالي يجب تسويته فقط إذا أخفقت الجهة في القيام بالتوزيعات أو استرداد الأداة. إذا كانت الجهة تستطيع تجنب تحويل النقد أو أصل مالي آخر فقط من خلال تسوية الواجب غير المالي، فإن الأداة المالية تُعَدُّ التزامًا ماليًا.
ب. تعد الأداة المالية التزامًا ماليًا إذا تضمنت قيام الجهة عند التسوية بتسليم إما:
(1) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو
(2) أسهمها الخاصة والتي حددت قيمتها بأنها تتجاوز بشكل جوهري قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

على الرغم من عدم وجود واجب تعاقدي صريح على الجهة بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية باستخدام الأسهم تدفع الجهة إلى القيام بالتسوية نقداً. على أي حال، فإن حامل الأداة قد ضمن – من حيث الجوهر -استلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية بالنقد (انظر الفقرة 25).

التسوية باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ((الفقرة 14(ب))

25. لا يُعَدُّ العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة. قد يكون للجهة حق أو واجب تعاقدي باستلام أو تسليم عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بها ويتغير هذا العدد بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة التي سيتم الحصول عليها أو تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الواجب التعاقدي. يمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الواجب التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئيًا أو كليًا استجابة للتغيرات في متغير آخر بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (مثلاً، معدل الفائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتسليم أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة بما تساوي قيمته 100 ريال سعودي و(ب) عقد لتسليم أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة بما تساوى قيمته 100 برميل نفط. يُعَدُّ مثل هذا العقد التزامًا ماليًا على الجهة حتى وإن كان يجب عليها أو يمكن لها تسويته عن طريق تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. لا يعد مثل هذا العقد أداة حقوق ملكية لأن الجهة تستخدم عددًا متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. تبعًا لذلك، لا يقدم العقد دليلاً على وجود حصة متبقية في أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.

26. باستثناء ما هو وارد في الفقرة 27، فإن العقد الذي تتم تسويته من خلال استلام الجهة أو تسليمها لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، يعد أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، فإن خيار الأسهم المصدر الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم الجهة مقابل سعر ثابت، أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المنصوص عليه لسند، يعد أداة حقوق ملكية. لا تحول التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناشئة من التغيرات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى واجبة السداد أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم استلامها أو تسليمها عند تسوية العقد، دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. يضاف أي عوض يُستَلَم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو مذكرة حق اكتتاب على أسهم الجهة) مباشرةً إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية. يخصم أي عوض مسدد (مثل العلاوة المسددة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرة من صافي الأصول/ حقوق الملكية. لا تُثبت التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

27. إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة التي ستقوم بالحصول عليها أو تسليمها عند تسوية عقد عبارة عن أدوات مالية قابلة للإعادة تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16، أو أدوات تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية والتي تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 17 و18، فعندها يكون العقد أصلاً ماليًا أو التزامًا ماليًا. يتضمن هذا العقد الذي ستتم تسويته بحصول الجهة أو تسليمها عددًا ثابتًا من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ نقد ثابت أو أصل مالي آخر.

28. باستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرة 17 و18، فإن العقد الذي يتضمن واجباً على الجهة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (مثلاً، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ استرداد آخر). هذه هي الحالة حتى ولو كان العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. كمثال على ذلك، واجب الجهة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقدًا. يثبت الالتزام المالي بشكل أولي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد، ويُعاد تصنيفه من صافي الأصول/ حقوق الملكية. يُقاس لاحقًا الالتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 41. إذا انقضت مدة العقد دون تسليم أدوات مالية، يُعاد تصنيف القيمة الدفترية للالتزام المالي في صافي الأصول/ حقوق الملكية. يؤدي واجب الجهة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الواجب بالشراء مشروطًا بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد (مثلا، خيار الإعادة المكتوب الذي يمنح الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة إلى الجهة مقابل سعر ثابت).

29. إن العقد الذي سيتم تسويته من خلال استلام أو تسليم الجهة عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر، يُعَد أصلاً مالياً أو التزامًا ماليًا. مثال ذلك، عقد يتضمن تسليم الجهة 100 وحدة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتسب بما يساوى قيمة 100 برميل نفط.

مخصصات التسوية المحتملة

30. قد تتطلب الأداة المالية من الجهة تسليم نقد أو أصل مالي آخر، أو أن يتم تسويتها بطريقة تجعلها التزامًا ماليًا، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو نتائج ظروف غير مؤكدة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من الجهة المصدرة وحامل الأداة، مثل التغيير في مؤشر سوق الأسهم، أو المؤشر القياسي لأسعار المستهلك، أو معدل الفائدة، أو متطلبات الضرائب، أو إيرادات الجهة المصدرة المستقبلية، أو الفائض أو العجز، أو نسبة الديون إلى حقوقه الملكية. ولا تملك الجهة المصدرة لمثل هذه الأداة الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقد أو الأصل المالي الآخر (أو التسوية بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا). بالتالي، فإنها تعد التزامًا ماليًا على الجهة المصدرة إلا إذا:
أ. كان الجزء من مخصص التسوية المحتملة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا) غير قابل للتطبيق؛
ب. كان يمكن أن يطلب من الجهة المصدرة أن تقوم بتسوية الواجب نقدا أو بأصل مالي آخر (أو أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا) فقط في حالة تصفية الجهة المصدرة؛ أو
ج. تتوافر في الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16.

خيارات التسوية

31. **عندما تمنح الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خيارًا بكيفية تسويتها (على سبيل المثال، أن يكون من الممكن للجهة المصدرة أو حامل الأداة اختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً، إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.**

32. إن أحد الأمثلة على الأداة المالية المشتقة التي تنطوي على خيار تسوية وتمثل التزامًا ماليًا هو خيار الأسهم الذي تستطيع الجهة المصدرة أن تقرر تسويته على أساس الصافي بالنقد أو من خلال مبادلة أسهمها بالنقد. بالمثل، فإن بعض عقود شراء أو بيع بند غير مالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة تدخل في نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال تسليم البند غير المالي أو تسوية صافي القيمة نقدا أو بأداة مالية أخرى (انظر الفقرات 4-6). تُعَدُّ مثل هذه العقود أصولًا أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 55-60 والفقرات 9-12 من الأمثلة التوضيحية)

33. **تقوم الجهة المصدرة لأداة مالية غير مشتقة بتقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية معاً. تصنف مثل هذه المكونات بشكل منفصل على أنها التزامات مالية، أو أصول مالية، أو أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرة 13.**

34. تعترف الجهة المصدرة بشكل منفصل بمكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزامًا ماليًا على الجهة (ب) وتمنح خيارًا لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للجهة. على سبيل المثال، السند أو الأداة المشابهة القابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية

للجهة يعد أداة مالية مركبة. تتكون مثل هذه الأداة من منظور الجهة من مكونين: التزام مالي (ترتيبِ تعاقديٍّ لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حقوق ملكية (خيار شراء يمنح حامل الأداة الحق لفترة زمنية محددة في التحويل إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للجهة). يكون الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة بدرجة كبيرة هو نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين ذات شرط يسمح بإجراء تسوية مبكرة ومذكرات حق اكتتاب لشراء أسهم عادية، أو إصدار أداة دين مع مذكرات حق اكتتاب لشراء أسهم قابلة للفصل. تبعًا لذلك، وفي جميع الحالات، تعرض الجهة مكون الالتزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

35. لا يُعَدَّل تصنيف الأداة القابلة للتحويل إلى مكوناتها نتيجة للتغير في احتمال أن يُمارَس خيار التحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الخيار مجدياً من الناحية الاقتصادية لبعض حملة الأدوات. قد لا يتصرف حملة الأدوات دائمًا بالأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف الأثار الضريبية الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات. علاوة على ذلك، قد يختلف احتمال التحويل من وقت لآخر. يظل الواجب التعاقدي للجهة المصدرة لإجراء الدفعات المستقبلية قائمًا، إلى أن يتم الوفاء به من خلال التحويل، أو استحقاق الأداة، أو من خلال معاملة أخرى.

36. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 41 قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. أدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصة المتبقية لأصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها. لذلك، عندما يتم تخصيص القيم الدفترية الأولية لأداة مالية مركبة إلى مكوناتها، فإنه تُحَدَّد قيمة مكون صافي الأصول / حقوق الملكية بالقيمة المتبقية بعد طرح المبلغ المحدد لمكوّن الالتزام من القيمة العادلة للأداة ككل. أما قيمة أي خصائص مشتقة (مثل خيار الشراء) مُضمنة في الأداة المالية المركبة فيتم تضمينها في مكوّن الالتزام ما لم تكن تشكل جزءاً من مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية). يكون مجموع القيم الدفترية المخصصة لمكوّن الالتزام ومكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية عند الإثبات الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة للأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة من الإثبات الأولى لمكوني الأداة بشكل منفصل.

37. بموجب المدخل الموضح في الفقرة 36، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولًا القيمة الدفترية لمكون الالتزام من خلال قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما في ذلك أي خصائص مشتقة مُضمنة ليست حقوق الملكية) لا يكون هناك مكوّن من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية مرتبط به. تُحَدَّد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية بخيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية وذلك بخصم القيمة الدفترية للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 61)

38. **إذا أعادت جهة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيُخْصَم تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من صافي الأصول/ حقوق الملكية. لا يُثبت أي مكسب أو خسارة في الفائض أو العجز من بيع، أو إصدار، أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة. يمكن اقتناء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل الجهة أو الأعضاء الآخرين في الجهة الاقتصادية. يُثبت العوض المسدد أو المستلم مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

39. يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1. تقدم الجهة إفصاحًا وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة إذا أعادت الجهة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف ذوي العلاقة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 62)

40. **تدرج الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكوّن يعد التزاماً مالياً كمصروف أو إيراد في الفائض أو العجز. يجب إثبات التوزيعات لحاملي أداة حقوق ملكية من قبل الجهة في صافي الأصول/ حقوق الملكية مباشرة. يجب المحاسبة عن تكاليف المعاملة المتكبدة على معاملات في صافي الأصول/ حقوق الملكية بالحسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

40أ. يتم احتساب ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حاملي أداة حقوق ملكية وبتكاليف المعاملة لمعاملة حقوق ملكية وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

41. يحدد تصنيف أداة مالية كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية ما إذا كانت الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة تُثبَت كإيراد أو مصروف في الفائض أو العجز. لذلك، فإن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة على الأسهم المثبَتة بالكامل كالتزامات تُثبت كمصروف بنفس الطريقة التي تُثْبَت بها الفائدة على السندات. على نحو مماثل، تُثْبَتُ المكاسب أو الخسائر المرتبطة باسترداد أو إعادة تمويل الالتزامات المالية في الفائض أو العجز، في حين يُثبَت استرداد أو إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا تُثْبَتُ التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق ملكية في القوائم المالية.

42. تتكبد الجهة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. قد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى، والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرهم من المستشارين المهنيين، وتكاليف الطباعة، ورسوم الدمغة. تتم المحاسبة عن أي تكاليف معاملة ذات علاقة بالحسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية لكونها تعد فيه تكاليف إضافية ناتجة عن معاملة تتعلق مباشرة بحقوق الملكية كانت ستُتَجَنَّب لو لم تكن المعاملة. تُثبت تكاليف تلك المعاملة التي لم تستكمل كمصروف.

43. تُخَصَّص تكاليف المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكوّن الالتزام ومكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص المتحصلات من إصدار الأداة المركبة. تُخصَّص تكاليف المعاملة المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة لتلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع معاملات مشابهة.

44. يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي تتم المحاسبة عنه على أنه حسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

45. تُعرَضُ توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المصنفة كمصروف في قائمة الأداء المالي إما ضمن الفائدة على الالتزامات الأخرى أو في بند منفصل. بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، يخضع الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30. في بعض الظروف، ونظرًا للفروق بين الفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، فيما يتعلق ببعض الأمور مثل إمكانية حسمها لأغراض الضريبة فإنه من المفضل الإفصاح عنها بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.

46. تُثبت المكاسب والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للالتزام المالي على أنها إيراد أو مصروف في الفائض أو العجز حتى وإن كانت ترتبط بأداة تتضمن حقًا في الحصة المتبقية في أصول الجهة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (انظر الفقرة 22 (ب)). تعرض الجهة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي عندما يكون ذلك ملائما لتوضيح أداء الجهة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرتي إرشادات التطبيق 63 و64).

47. **يجب إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي فقط عندما:**

أ. يكون للجهة حق قابل للإنفاذ نظاماً لمقاصة المبالغ المثبتة؛ و

ب. تنوي الجهة إما أن تقوم بالتسوية على أساس صافي المبلغ أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام بشكل متزامن.

عند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإنه يجب ألا تقوم الجهة بإجراء مقاصة بين الأصل المحوّل والالتزام الذي يتعلق به (انظر الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41).

48. يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للجهة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. عندما يكون للجهة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي واحد وتنوي القيام بذلك، فإنه يكون لديها من الناحية الفعليّة أصل مالي واحد أو التزام مالي واحد فقط. في الظروف الأخرى، تُعرَض الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضها بما يتسق مع خصائصها كموارد للجهة أو واجبات عليها. يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات 17ب - 17هـ من معيار المحاسبة للقطاع العام 30 للأدوات المالية المُثبتة التي تقع ضمن نطاق الفقرة 17أ من معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

49. يختلف إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي القيمة، عن إلغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. بينما لا ينشأ عن المقاصة تحقيق لمكسب أو خسارة، فإن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المثبت سابقًا من قائمة المركز المالي ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك إثبات مكسب أو خسارة.

50. إن حق إجراء المقاصة هو حق نظامي للمدين سواء عن طريق عقد أو خلافه لتسوية أو استبعاد مبلغ بكامله أو جزءًا منه مستحق للدائن وذلك بخصم المبالغ المستحقة على الدائن من ذلك المبلغ. في حالات غير عادية، فإنه من الممكن أن يكون للمدين الحق النظامي بخصم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تحدد بشكل واضح حق المدين في المقاصة. لأن حق المقاصة حق نظامي فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من دائرة اختصاص قانوني إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أي أنظمة تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

51. يؤثر وجود حق قابل للإنفاذ لإجراء مقاصة لأصل مالي والتزام مالي على الحقوق والواجبات المرتبطة بأصل مالي والتزام مالي، وقد يؤثر على تعرض الجهة لمخاطر الائتمان والسيولة. مع ذلك، فإن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساسًا كافيًا لإجراء المقاصة. في غياب النية لممارسة الحق أو التسديد بشكل متزامن فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للجهة لا يتأثران. عندما تنوي الجهة ممارسة هذا الحق أو التسوية بشكل متزامن فإن عرض الأصول والالتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب بدرجة أكبر مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. لا يُعَدُّ توافر النية لدى طرف أو كلا الطرفين للتسوية على أساس صافي المبلغ بدون وجود الحق النظامي لإجراء المقاصة كافيًا لتبرير إجراء المقاصة، حيث إن الحقوق والواجبات المرتبطة بأصل مالي بعينه أو بالتزام مالي بعينه تظل بدون تغيير.

52. قد تتأثر نوايا الجهة فيما يتعلق بتسديد أصول والتزامات معينة بالممارسات التشغيلية الاعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية، والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسوية بالمبلغ الصافي أو التسوية بشكل متزامن. عندما يكون للجهة حق إجراء مقاصة ولكنها لا تنوي التسوية على أساس المبلغ الصافي، أو تحقيق الأصل وتسوية التزام بشكل متزامن، فإنه يجب الإفصاح عن أثر هذا الحق على تعرض الجهة لمخاطر الائتمان بموجب الفقرة 42 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

53. قد تحدث التسوية بشكل متزامن لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل الجهة المسؤولة عن المقاصة في سوق مالي منظم أو المبادلة المباشرة. في هذه الظروف، تكون التدفقات النقدية من الناحية الفعلية معادلة لمبلغ صافي واحد ولا يوجد هناك تعرض لمخاطر الائتمان أو السيولة. في ظروف أخرى، يمكن للجهة تسوية أداتين بتحصيل ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطر الائتمان لمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطر السيولة لمبلغ الالتزام بكامله. هذا التعرض للمخاطر قد يكون كبيراً بالرغم من كونها لفترة قصيرة. بناء على ذلك، يُعَدُّ تحقق أصل مالي وتسوية التزام مالي قد تم بشكل متزامن فقط عندما تحدث هاتان المعاملتان في نفس اللحظة.

54. بشكل عام، لا تتحقَّق الشروط الواردة في الفقرة 47 ويكون إجراء المقاصة عادةً غير مناسب عندما:

أ. تُستَخدَم عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي خصائص أداة مالية واحدة (أي "أداة مصطنعة")؛ أو

ب. تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس درجة التعرض الرئيس للمخاطر (على سبيل المثال الأصول والالتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة؛ أو

ج. الأصول المالية أو الأصول الأخرى المرهونة كضمان لالتزامات مالية بدون حق الرجوع؛ أو

د. الأصول المالية التي جُنِّبَت في صندوق أمانة استثماري من قبل المدين بغرض الوفاء بالواجبات دون أن يكون هناك قبول من الدائن لاستخدام هذه الأصول في تسوية الواجب (مثل إنشاء صندوق لسداد الدين)؛ أو

هـ. واجبات متكبدة نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تغطيها وثيقة تأمين.

55. إن الجهة التي تقوم بعدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد قد تدخل في "اتفاقية مقاصة رئيسة" مع ذلك الطرف. تقتضي مثل هذه الاتفاقية تسوية واحدة على أساس المبلغ الصافي لكل الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء أو إنهاء أي

من العقود. يمكن استخدام هذه الترتيبات عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بواجباته. تنشئ اتفاقية المقاصة الرئيسة عمومًا حق مقاصة يصبح قابلاً للإنفاذ ويؤثر على تحقق أو تسوية أصول مالية والتزامات مالية فردية فقط بعد حدوث حالة محددة للتخلف عن الوفاء أو في حالات أخرى لا يتوقع حدوثها في الظروف الاعتيادية للعمليات. ولا توفر اتفاقية المقاصة الرئيسة أساسًا لإجراء المقاصة إلا إذا تَحقَّقَ كلا الشرطين الواردين في الفقرة 47. عند عدم إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية مقاصة رئيسة فإنه يجب الإفصاح عن أثر الاتفاقية على التعرض لمخاطر الائتمان للفقرة 42 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

أحكام انتقالية

56. [حذفت].

57. [حذفت].

58. [حذفت].

تاريخ السريان

59. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2022 أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2022، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

60. يجب على الجهة ألا تطبق هذا المعيار قبل 31 ديسمبر 2022 ما لم تطبق أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 29 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30.

60أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60و. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60ز. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 28].

60ح. عدل معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* الصادر في 2023 فقرتي إرشادات التطبيق 16 و17. يجب على الجهة أن تطبق هذين التعديلين على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في 31 ديسمبر 2024 أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة التعديلين على فترة تبدأ قبل 31 ديسمبر 2024، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 43 في الوقت نفسه.

61. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حسبما هي مُعَرَّفَة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام*

المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي فترات تبدأ في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو بعد ذلك التاريخ.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 15 (2001)

62. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

1. ملحق (أ): إرشادات التطبيق

ملحق أ - إرشادات التطبيق
يُعَدُّ هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 28.
1. توضح هذه الإرشادات تطبيق جوانب محددة من المعيار.
2. لا يتناول هذا المعيار إثبات أو قياس الأدوات المالية. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 41 متطلبات الإثبات والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية.
النطاق (الفقرات 3-6)
عقود الضمان المالي
3. عقود الضمان المالي هي تلك العقود التي تتطلب من المصدر تسديد دفعات محددة لتعويض حاملها عن الخسارة التي يتكبدها عند تخلف مدين محدد عن تسديد دفعة عند استحقاقها وفقًا للشروط الأصلية لأداة الدين. قد تصدر الحكومات ضمانات مالية لأسباب مختلفة. غالبًا ما تصدرها لتعزيز أهداف السياسة الحكومية، على سبيل المثال، لدعم مشاريع البنية التحتية والحفاظ على استقرار السوق المالي في أوقات الانخفاض الكبير للأسعار. يمكن أن تمنح الحكومة وجهات القطاع العام صلاحية إصدار الضمانات المالية وفق تشريع معين أو بموجب سلطة أخرى. عند تقويم ما إذا كان الضمان تعاقدياً أو غير تعاقدي، تميز الجهة بين حق إصدار الضمان والإصدار الفعلي للضمان. يُعَدُّ حق إصدار الضمان من حيث التشريع أو سلطة أخرى ضماناً غير تعاقدي، في حين يجب تقويم الإصدار الفعلي للضمان باستخدام المبادئ الواردة في فقرة إرشادات التطبيق 20 لتحديد ما إذا كان الضمان تعاقديًا.
4. قد يؤدي إصدار ضمانات مالية لصالح طرف ثالث، سواء بشكل واضح أو ضمني، إلى اتفاق تعاقدي. يمكن إصدار الضمانات المالية إلى طرف محدد أو يمكن إصدارها إلى حامل الأداة. وفيما يلي مثالان على ذلك: أ. في ترتيب امتياز خدمة ما، قد تصدر الحكومة ضماناً مالياً بشكل مباشر إلى ممولي المعاملة ينص على أنه في حال التخلف عن السداد سوف تتحمل الحكومة مسؤولية سداد أي دفعات غير مسددة للمبلغ الأصلي للقرض وفائدته. في هذه الحالة، يصدر الضمان المالي بوضوح لصالح طرف محدد. ب. تكون وزارة النقل مسؤولة عن إنشاء وصيانة البنية التحتية للطرق في الدولة. وهي تمول إنشاء طرق جديدة عن طريق إصدار سندات طويلة الأجل. تمارس الحكومة الوطنية[1] صلاحياتها بموجب التشريع وتضمن إصدار تلك السندات. في وقت إصدار الضمان، لا توجد أطراف مقابلة محددة، بل يصدر الضمان ضمنياً لصالح أصحاب أداة محددة. وفي كلتا الحالتين، يكون الضمان المالي تعاقديًا بطبيعته على افتراض توافر جميع الخصائص الأخرى للعقد.
عقود التأمين
5. يمكن أن تتضمن بعض الجهات الاقتصادية في القطاع العام جهات تصدر عقود تأمين. تدخل هذه الجهات في نطاق هذا المعيار، لكن عقود التأمين نفسها تكون خارج نطاق هذا المعيار.
6. لأغراض هذا المعيار، عقد التأمين هو عبارة عن عقد يعرض الجهة المُصدرة له لمخاطر محددة من الخسارة التي قد تنشأ من أحداث أو ظروف تحدث أو تكتشف خلال فترة محددة، بما في ذلك الوفاة (أي في حال المعاش السنوي، بقاء المستفيد على قيد الحياة)، والمرض، والعجز، وتضرر العقارات، وإصابة الآخرين بأضرار، وتعطل العمليات. تتوافر إرشادات إضافية حول عقود التأمين في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول هذه العقود.
7. تتخذ بعض الأدوات المالية شكل عقود تأمين لكنها تنطوي بشكل أساسي على تحويل المخاطر المالية مثل مخاطر السوق، أو الائتمان، أو السيولة. تشمل الأمثلة على هذه الأدوات عقود الضمان المالي، وعقود إعادة التأمين، وعقود الاستثمار المضمون الصادرة عن جهات التأمين في القطاع العام والجهات الأخرى. يطلب من الجهة تطبيق هذا المعيار على بعض عقود الضمان المالي ويسمح لها بتطبيقه على عقود التأمين الأخرى التي تتضمن تحويل مخاطر مالية.

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

ملحق أ - إرشادات التطبيق

8. تعامل عقود الضمان المالي على أنها أدوات مالية ما لم تختار الجهة معاملتها على أنها عقود تأمين وفقاً لهذه الفقرة وتلتزم بمتطلبات فقرة إرشادات التطبيق 9. قد تختار الجهة هذه المعالجة في الحالات التالية:
   أ. إذا طبقت الجهة مسبقًا سياسة محاسبية تنطبق على عقود التأمين وتبنت سياسة محاسبية عالجت عقود الضمان المالي كعقود تأمين، فإنها قد تستمر في معالجة هذه العقود إما كعقود تأمين أو أدوات مالية وفقًا لهذا المعيار.
   ب. إذا لم تطبق الجهة مسبقًا سياسة محاسبية تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للجهة أن تختار معالجة عقود الضمان المالي إما كعقود تأمين أو أدوات مالية عندما تتبنى هذا المعيار.

   في كلتا الحالتين (أ) و(ب) أعلاه، يتم الاختيار على أساس كل عقد على حدة، ويكون الاختيار غير قابل للإلغاء.

9. وفقاً للفقرة 3 (ج)، تعامل الجهة عقود الضمان المالي كأدوات مالية ما لم تختار معاملة مثل هذه العقود كعقود تأمين وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين. يسمح للجهة بمعاملة عقد الضمان المالي كعقد تأمين بموجب معيار محاسبة وطني فقط إذا تطلب ذلك المعيار قياس التزامات التأمين بمبلغ لا يقل عن القيمة الدفترية التي يتم تحديدها في حال كانت التزامات التأمين ذات الصلة ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*. عند تحديد القيمة الدفترية لالتزامات التأمين، تأخذ الجهة في الحسبان التقديرات الحالية لجميع التدفقات النقدية الناتجة عن عقود التأمين الخاصة بها والتدفقات النقدية ذات العلاقة.

تعريفات (الفقرات 9-12)

الأصول المالية والالتزامات المالية

10. العملة (النقد) هي أصل مالي لأنها تمثل وسيلة للتبادل وبناءً عليه فهي الأساس الذي تقاس به جميع المعاملات وتُثبت في القوائم المالية. تُعَدُّ الوديعة النقدية لدى بنك أو مؤسسة مالية مشابهة أصلاً ماليًا لأنها تمثل حقاً تعاقديًا للمودع للحصول على نقد من المؤسسة أو سحب شيك أو أداة مشابهة مقابل الرصيد لصالح دائن في عملية سداد التزام مالي. ولا تلبي العملة غير المصدرة تعريف الأداة المالية. تطبق الجهة الفقرة 13 من معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* في المحاسبة عن أي عملة غير مصدرة. لا يتناول هذا المعيار العملة الصادرة كعطاء نظامي من وجهة نظر الجهة المصدرة.

11. من الأمثلة الشائعة لأصول مالية تمثل حقاً تعاقديًا لاستلام نقد في المستقبل والتزامات مالية مقابلة تمثل واجباً تعاقديًا لتسليم نقد في المستقبل ما يلي:
   أ. الذمم المدينة والذمم الدائنة؛ و
   ب. أوراق القبض وأوراق الدفع؛ و
   ج. القروض المدينة والقروض الدائنة؛ و
   د. السندات المدينة والسندات الدائنة.

   في كل حالة، يكون لأحد الأطراف حق تعاقدي للحصول على (أو واجب بدفع) نقد ويقابله واجب مقابل للدفع (أو حق للحصول على النقد) لدى الطرف الآخر.

12. هناك نوع آخر من الأدوات المالية وهو الذي تكون المنفعة الاقتصادية التي سيتم الحصول عليها أو التخلي عنها أصلاً مالياً بخلاف النقد. فمثلًا ورقة الدفع التي سيتم تسويتها بسندات حكومية تعطي حاملها حقاً تعاقديًا باستلام سندات حكومية وترتب على المصدر واجباً تعاقديًا بتسليم سندات حكومية بدلًا من النقد. تعتبر السندات أصولاً مالية لأنها تمثل واجبات على الحكومة المصدرة لدفع النقد. بناءً على ذلك فإن ورقة الدفع تُعَدُّ أصلاً ماليًا بالنسبة لحاملها والتزاماً ماليًا بالنسبة لمصدرها.

ملحق أ - إرشادات التطبيق

13. تمنح أدوات الدين "الدائمة" عادة (مثل السندات "الدائمة"، والسندات الأخرى، وأوراق الدفع) حاملها حقاً تعاقديًا لاستلام دفعات على حساب الفائدة في تواريخ محددة تمتد في المستقبل إلى أجل غير مسمى، إما مع عدم وجود حق لاسترداد المبلغ الأصلي أو وجود الحق في استرداد المبلغ الأصلي ولكن بموجب شروط تجعل ذلك من غير المرجح أو تجعله بعيدًا جدًا في المستقبل. فعلى سبيل المثال، يمكن للجهة أن تصدر أداة مالية تتطلب منها أن تدفع دفعات سنوية باستمرار تساوي معدل فائدة منصوصًا عليه بواقع 8% ويطبق على قيمة اسمية أو مبلغ أصلي يساوي 1,000 ريال سعودي. بافتراض أن 8% هو سعر الفائدة السائد في السوق للأداة وقت إصدارها. فإن الجهة المصدرة تتحمل واجباً تعاقديًا للقيام بسلسلة من دفعات الفائدة المستقبلية ذات قيمة عادلة (القيمة الحالية) تساوي 1,000 ريال سعودي عند الإثبات الأولي. يملك حامل الأداة والجهة المصدرة أصلاً ماليًا والتزامًا ماليًا، على التوالي.

14. يُعَدُّ الحق التعاقدي أو الواجب التعاقدي باستلام أو تسليم أو تبادل الأدوات المالية بحد ذاته أداة مالية. تستوفي سلسلة الحقوق التعاقدية أو الواجبات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستؤدي في النهاية إلى استلام أو دفع نقد أو اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

15. قد تكون القدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو المطالبة بالوفاء بالواجب التعاقدي مطلقة، أو قد تكون متوقفة على وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، يُعَدُّ الضمان المالي حقًا تعاقديًا للمقرض لاستلام النقد من الضامن، وواجباً تعاقديًا على الضامن بأن يدفع للمقرض، إذا تخلف المقترض عن الوفاء. يقوم الحق والواجب التعاقدي بسبب معاملة أو حدث سابق (افتراض الضمان)، بالرغم من أن قدرة المقرض على ممارسة حقه ومطالبة الضامن بالأداء بموجب واجبه يتوقف كلاهما على حدث مستقبلي هو تخلف المقترض عن الوفاء. ينطبق على الحق المحتمل والواجب المحتمل تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، على الرغم من أن مثل هذه الأصول والالتزامات لا تُثبت دائمًا في القوائم المالية. يمكن أن تكون بعض هذه الحقوق المحتملة والواجبات المحتملة هي عقود تأمين.

16. يُنشأ عقد الإيجار عادةً حقًا للمؤجر في استلام، وواجبا على المستأجر بسداد، سلسلة من الدفعات تكون بشكل جوهري هي نفسها الدفعات المزيجة المؤلفة من مبلغ أصلي وفائدة بموجب اتفاقية قرض. يقوم المؤجر بالمحاسبة عن استثماره في المبلغ المدين بموجب عقد إيجار تمويلي بدلًا من المحاسبة عن الأصل محل العقد نفسه الخاضع لعقد الإيجار التمويلي. وتبعاً لذلك، يعتبر المؤجر عقد الإيجار التمويلي أداة مالية. وبموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 43، *عقود الإيجار* لا يُثبت المستأجر حقه في استلام دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تشغيلي. ويستمر المؤجر في المحاسبة عن الأصل محل العقد نفسه بدلًا من أي مبلغ يصبح مديناً في المستقبل بموجب العقد. وتبعاً لذلك، لا يعتبر المؤجر عقد الإيجار التشغيلي أداة مالية،فيما عدا ما يتعلق بالدفعات الفردية المدينة مستحقة الأداءحاليًا).

17. لا تُعد الأصول المادية (مثل المخزون، العقارات والآلات والمعدات)، وأصول حقوق الاستخدام، والأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية) أصولًا مالية. تعطي السيطرة على مثل الأصول المادية وأصول حقوق الاستخدام والأصول غير الملموسة هذه فرصة لتوليد تدفق نقدي داخل أو أصل مالي آخر، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي لاستلام النقد أو أصل مالي آخر.

18. لا تُعد أصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدمًا) والتي تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية لها هي استلام بضائع أو خدمات بدلًا من حق استلام نقد أو أصل مالي آخر، أصولًا مالية. على نحو مشابه، لا تُعد بنود مثل الإيرادات المؤجلة، ومعظم واجبات الضمان، التزامات مالية، لأن التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها هو تسليم بضائع وخدمات بدلًا من الواجب التعاقدي بدفع نقد أو أصل مالي آخر.

19. تنشأ الأصول والالتزامات في القطاع العام من الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية. بالنسبة للأصول والالتزامات التي تنشأ من الترتيبات غير التعاقدية فهي لا تحقق تعريف الأصل المالي أو الالتزام المالي.

20. تبحث الجهة في جوهر الترتيب وليس في شكله النظامي لتحديد ما إذا كان "عقد" لأغراض هذا المعيار. يتم عموما إثبات العقود، لأغراض هذا المعيار، بما يلي (على الرغم من أن هذا قد يختلف من دائرة اختصاص قانوني إلى أخرى):
    أ. تتضمن العقود أطرافا راغبة تبرم ترتيبا؛ و

ملحق أ - إرشادات التطبيق
ب. يترتب على شروط العقد حقوق وواجبات على أطراف العقد، ولا تكون هناك حاجة إلى أن تؤدي هذه الحقوق والواجبات إلى أداء متساو من قبل كل طرف. على سبيل المثال، يترتب على اتفاق تمويل جهة مانحة واجباً على هذه الجهة بتحويل الموارد إلى المستلم وفق بنود الاتفاقية المبرمة، كما ينص على حق المستلم في استلام تلك الموارد. قد تكون هذه الأنواع من الترتيبات تعاقدية حتى وإن لم يقدم المستلم عوضًا مساويًا في المقابل، أي أن الترتيب لا ينتج عنه أداء متساو من قبل الطرفين؛ و ج. أن التعويض عن عدم الأداء يكون قابلاً للإنفاذ بموجب الأنظمة.
21. في القطاع العام، من الممكن أن تكون الترتيبات التعاقدية وغير التعاقدية غير تبادلية بطبيعتها. تتم المحاسبة عن الأصول والالتزامات الناتجة عن معاملات الإيراد غير التبادلية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*. إذا كانت معاملات الإيرادات غير التبادلية هي معاملات تعاقدية، تُقوّم الجهة ما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الناتجة عن هذه المعاملات هي أصول أو التزامات مالية وذلك باستخدام الفقرة 10، وفقرات إرشادات التطبيق 10-18 من هذا المعيار. تستخدم الجهة الإرشادات الواردة في هذا المعيار وفي معيار المحاسبة للقطاع العام 23 في تقويم ما إذا كان ينشأ عن المعاملة غير التبادلية التزام أو أداة حقوق ملكية (المساهمات من الملاك).
22. تأخذ الجهة في الحسبان تحديداً متطلبات تصنيف هذا المعيار عند تحديد ما إذا كان التدفق الداخل للموارد كجزء من معاملة إيراد تعاقدية وغير تبادلية هو في جوهره التزام أم أداة حقوق ملكية.
23. يمكن المحاسبة عن الواجبات النظامية بعدة طرق: أ. تتم المحاسبة عن الواجبات بدفع ضرائب الدخل وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل. ب. تتم المحاسبة عن الواجبات بتقديم المنافع الاجتماعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 42، *المنافع الاجتماعية*. ج. تتم المحاسبة عن الواجبات النظامية الأخرى وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.
24. لا تنشأ الواجبات الضمنية، حسبما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، أيضا عن العقود، ومن ثم فهي ليست التزامات مالية.
أدوات حقوق الملكية
25. من غير الشائع أن تقوم جهات القطاع العام بالمساهمة برأس مال يتألف من أدوات حقوق ملكية، مثل الأسهم والأشكال الأخرى من رأس المال متعدد الوحدات. عندما تصدر الجهات أدوات حقوق ملكية، تكون ملكية واستخدام هذه الأدوات مقيدة بموجب تشريع. على سبيل المثال، قد ينص التشريع على إمكانية امتلاك الأسهم في جهة قطاع عام فقط من قبل جهة أخرى في القطاع العام وبالتالي لا يمكن استخدامها كعوض لتسوية المعاملات.
26. يمكن أيضاً إثبات رأس المال المساهم به في القطاع العام عن طريق تحويل الموارد بين الأطراف. ولا يعتبر إصدار أدوات حقوق الملكية فيما يخص تحويل الموارد أساسيًا لعملية التحويل حتى تحقق تعريف المساهمة من الملاك. يتم تمييز تحويل الموارد الذي تنتج عنه حصة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة عن العمليات الأخرى لتحويل الموارد لأنه يمكن إثباتها عن طريق ما يلي: أ. تعيين رسمي لتحويل الموارد (أو فئة من هذه التحويلات) من قبل أطراف المعاملة على أنه يشكل جزءاً من صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة، إما قبل حصول المساهمة أو في وقت حصولها. على سبيل المثال، عند تأسيس جهة جديدة، قد يُعَدُّ مكتب الموازنة في وازرة المالية أن التحويل الأولي للموارد إلى الجهة يترتب عليه حصة في صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة وليس تمويلاً لاستيفاء المتطلبات التشغيلية. ب. وجود اتفاقية رسمية، تتعلق بعملية التحويل، تنص على أو تزيد من حصة مالية قائمة في صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها. وبالرغم من أنه يمكن إثبات تحويل الموارد عن طريق وجود تعيين رسمي أو اتفاقية رسمية، تُقوّم الجهة طبيعة عمليات تحويل الموارد بناء على جوهرها وليس شكلها النظامي فقط.
27. لأغراض هذا المعيار، يمكن استخدام مصطلح "أدوات حقوق الملكية" للإشارة إلى ما يلي: أ. شكل من أشكال رأس المال المستخدم مثل الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة؛ و/أو ب. عمليات تحويل للموارد (إما معينة أو متفق عليها على أنها كذلك بين أطراف المعاملة) تثبت وجود حصة متبقية في صافي أصول جهة أخرى؛ و/أو

ملحق أ - إرشادات التطبيق
ج. وجود التزامات مالية تتخذ الشكل النظامي للدين والتي تمثل، في جوهرها، حصة في صافي أصول الجهة.
الأدوات القابلة لإعادة
28. عندما يتكون رأس المال المساهم به في الجهة من أسهم أو أشكال أخرى من رأس المال متعدد الوحدات، قد تتخذ هذه الأدوات عدة أشكال، على سبيل المثال أسهم عادية غير قابلة للإعادة، وبعض الأدوات القابلة للإعادة (انظر الفقرتين 15 و 16)، وبعض الأدوات التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول الجهة عند التصفية فقط (انظر الفقرتين 17 و 18)، وبعض أنواع الأسهم الممتازة (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 49 و50)، ومذكرات حق الاكتتاب أو خيارات شراء مكتوبة تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للإعادة في الجهة المصدرة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. يُعَدُّ واجب الجهة بإصدار أو شراء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر هو أداة حقوق ملكية للجهة (باستثناء ما هو مذكور في الفقرة 27). لكن إذا كان هذا العقد يحتوي على واجب على الجهة بدفع نقد أو أصل مالي آخر (ما عدا عقد مصنف كأداة حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18)، فإنه يؤدي أيضاً إلى نشوء التزام مقابل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (انظر فقرة إرشادات التطبيق 51 (أ)). يتحمل مصدر الأسهم العادية غير القابلة للإعادة التزامًا عندما يتصرف رسميًا لإجراء توزيع ويصبح ملزم نظاما أمام المساهمين بالقيام بذلك. قد يكون هذا هو الحال بعد الإعلان عن توزيعات أرباح أو عند تصفية الجهة وتصبح أي أصول تبقى بعد تسديد الالتزامات قابلة للتوزيع على المساهمين.
29. لا يعد خيار الشراء أو عقد مشابه آخر حصلت عليه الجهة، والذي يمنحها الحق في إعادة اقتناء عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل تسليم مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، أصلًا ماليًا للجهة (باستثناء ما هو وارد في الفقرة 27). بدلًا من ذلك، يخصم أي عوض مسدد مقابل مثل هذا العقد من صافي الأصول/ حقوق الملكية.
فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية (الفقرتان 15(ب) و17(ب))
30. إحدى خصائص الفقرتين 15 و17 من المعيار هي أن الأداة المالية تقع في فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية.
31. عند تحديد ما إذا كانت الأداة تقع ضمن الفئة التي تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية، تقوم الجهة بتقويم حق الأداة عند التصفية كما لو كان سيتم تصفيتها في التاريخ الذي تقوم به بتصنيف الأداة. يجب على الجهة إعادة تقويم التصنيف في حال وجود تغيير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حال قامت الجهة بإصدار أو تسديد أداة مالية أخرى، فقد يؤثر هذا على ما إذا كانت الأداة المعنية تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية.
32. لا تعد الأداة التي لديها حق الأولية عند تصفية الجهة أداةً ذات حق في حصة تناسبية من صافي أصول الجهة. فعلى سبيل المثال، تملك الأداة حق أولية عند التصفية في حال كانت تخول الحامل للحصول على توزيعات أرباح ثابتة عند التصفية إضافة إلى حصة من صافي أصول الجهة عندما لا تملك أداة أخرى تقع في الفئة التي تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية مع حق استلام حصة تناسبية من صافي أصول الجهة نفس الحق عند التصفية.
33. في حال امتلاك الجهة فئة واحدة فقط للأدوات المالية، ينبغي معاملة تلك الفئة كما لو كانت تأتي بعد جميع الفئات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية.
إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة المنسوبة للأداة على مدى عمر الأداة (الفقرة 15(هـ))
34. يجب أن يتحدد إجمالي التدفقات النقدية للأداة على مدى عمرها بشكل جوهري بناءً على الفائض أو العجز وعلى التغير في صافي الأصول المثبتة أو القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة التي تخص الجهة على مدى عمر الأداة. ينبغي قياس الفائض أو العجز والتغير في صافي الأصول المثبتة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة.
المعاملات المبرمة من قبل حامل أداة غير مالك في الجهة (الفقرتان 15 و17)
35. يمكن أن يقوم حامل الأداة المالية القابلة للإعادة، أو الأداة التي تفرض على الجهة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية، بإبرام معاملات مع الجهة بصفة أخرى بخلاف كونه مالك الجهة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون حامل الأداة موظفًا لدى الجهة. ينبغي فقط الأخذ في الحسبان التدفقات النقدية والبنود التعاقدية وشروط الأداة التي تتعلق بحامل الأداة بصفته مالك الجهة عند تقويم ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها أداة حقوق ملكية بموجب الفقرة 15 أو الفقرة 17.
36. ومن الأمثلة على ذلك شركة التضامن المحدودة ذات الشركاء الموصين والمتضامنين. حيث يمكن أن يقدم بعض الشركاء المتضامنين ضمانًا للجهة ويمكن أن يتم مكافئتهم مقابل

ملحق أ - إرشادات التطبيق
منحهم ذلك الضمان. في مثل هذه الحالات، يرتبط الضمان والتدفقات النقدية المصاحبة بحاملي الأداة بصفتهم ضامنين وليس بصفتهم ملاك في الجهة. بالتالي، فلن يؤدي هذا الضمان والتدفقات النقدية المصاحبة له إلى جعل الشركاء المتضامنين يلون الشركاء الموصين من حيث الأولوية في تسوية حقوقهم، وسيتم تجاهلها عند تقويم ما إذا كانت البنود التعاقدية لأدوات شركة التضامن المحدودة وأدوات شركة التضامن العامة متماثلة.
37. ومن الأمثلة الأخرى ترتيبات المشاركة في الفائض أو العجز الذي يخصص الفائض أو العجز لحاملي الأداة على أساس الخدمات المقدمة أو الإيرادات المولدة خلال السنوات الحالية والسابقة. تعتبر مثل هذه الترتيبات معاملات مع حاملي الأداة بصفتهم غير ملاك ولا يجوز أخذها في الحسبان عند تقويم الخصائص المذكورة في الفقرة 15 أو الفقرة 17. مع ذلك، فإن هذه الترتيبات التي تخصص الفائض أو العجز لحاملي الأداة بناءً على قيمة رمزية لأدواتهم بالنسبة لغيرها في الفئة تمثل معاملات مع حاملي الأداة بصفتهم ملاك وينبغي أخذها في الحسبان عند تقويم الخصائص المذكورة في الفقرة 15 أو الفقرة 17.
38. يجب أن تكون التدفقات النقدية والبنود التعاقدية والشروط للتعامل بين حامل الأداة (بصفته غير مالك) والجهة المصدرة مشابهة لمعاملة مكافئة يمكن أن تحدث بين الجهة غير الحاملة للأداة والجهة المصدرة.
لا توجد أداة مالية أو عقد لإجمالي التدفقات النقدية يثبّت أو يحصر بشكل جوهري العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتان 16 و18)
39. أحد شروط تصنيف أداة مالية والتي، بخلاف ذلك، تستوفي الشروط الواردة في الفقرة 15 أو الفقرة 17 على أنها أداة حقوق ملكية هو عدم امتلاك الجهة لأي أداة مالية أو عقد آخر (أ) يعتمد فيه إجمالي التدفقات النقدية بشكل جوهري على أساس الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة التي تخص الجهة و(ب) له أثر جوهري في تقييد أو تثبيت العائد المتبقي. من غير المحتمل أن تمنع الأدوات التالية، عند إبرامها وفقاً لشروط تجارية عادية مع أطراف غير ذات علاقة، تصنيف الأدوات التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة 15 أو الفقرة 17 كأدوات حقوق ملكية: أ. أدوات يستند إجمالي تدفقاتها النقدية بشكل جوهري على أصول محددة للجهة. ب. أدوات يستند إجمالي تدفقاتها النقدية على نسبة مئوية من الإيراد. ج. عقود مصممة لمكافأة موظفين بصفتهم الفردية على الخدمات التي قدموها للجهة. د. عقود تتطلب دفع نسبة ضئيلة من الربح مقابل الخدمات المقدمة أو البضائع المزودة.
الأدوات المالية المشتقة
40. تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل ذمم مدينة، ذمم دائنة، وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية، العقود المستقبلية والآجلة، مقايضات معدلات الفائدة، ومقايضات العملة). وتستوفي الأدوات المالية المشتقة تعريف الأداة المالية وتبعاً لذلك، فإنها تقع في نطاق هذا المعيار.
41. تنشئ الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وواجبات ذات تأثير في تحويل واحدة أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة في الأداة المالية الأساسية بين أطراف الأداة. تمنح الأدوات المالية المشتقة عند نشأتها أحد من الأطراف حقاً تعاقدي المبادلة أصول أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أن تكون في صالحه، أو واجباً تعاقدياً بمبادلة أصول أو التزامات مالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل ألا تكون في غير صالحه. مع ذلك، فإنه لا ينتج عنها عموماً تحويل الأداة المالية الأساسية موضوع العقد عند نشأة العقد، كما لا يحدث مثل هذا التحويل بالضرورة عند استحقاق العقد. تتضمن بعض الأدوات كلاً من الحق والواجب لإجراء عملية تبادلية. نظراً لتحديد شروط المبادلة في تاريخ إنشاء الأداة المشتقة، فإنه نتيجة للتغير في الأسعار في الأسواق المالية قد تصبح هذه الشروط في صالح الجهة أو في غير صالحها. ينطبق هذا على معظم وليس جميع المشتقات، على سبيل المثال، في بعض مبادلات معدل الفائدة بين العملات عند نشأة الأداة (وإعادة مبادلتها عند الاستحقاق).
42. يعطى خيار إعادة أو شراء لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية (أي أدوات مالية بخلاف أدوات حقوق ملكية في جهة) حامله الحق في استلام منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة مع التغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. بالعكس فإن مصدر الخيار يتحمل واجباً بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو يتحمل خسارة محتملة لمنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. يستوفي الحق التعاقدي للحامل وواجب المصدر تعريف الأصل المالي والالتزام المالي على التوالي. قد تكون الأداة المالية موضوع عقد الخيار أي أصل مالي بما في ذلك أسهم وأدوات تحمل فائدة. قد يتطلب الخيار من المصدر إصدار أداة دين بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا

ملحق أ - إرشادات التطبيق

أن الأداة موضوع الخيار لا تزال تمثل أصلاً مالياً لحامل الأداة إذا تمت ممارسة الخيار. يختلف حق حامل الخيار لتبادل الأصول المالية تحت ظروف من المحتمل أن تكون في صالحة، وواجب المصدر بتبادل الأصول المالية تحت ظروف من المحتمل أن تكون في غير صالحة، عن الأصول المالية موضوع العقد التي سيتم تبادلها عند ممارسة الخيار. لا تتأثر طبيعة حق الحامل وواجب المصدر باحتمال ممارسة الخيار.

43. مثال آخر على الأدوات المالية المشتقة هو عقد آجل سيُسَدَّدُ خلال ستة أشهر يقدم فيه أحد الأطراف (المشتري) وعدًا بتسليم 1,000,000 ريال سعودي نقدًا في مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية 1,000,000 ريال سعودي، ويقدم الطرف الآخر (البائع) وعداً بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة قيمتها الاسمية 1,000,000 ريال سعودي نقدًا مقابل 1,000,000 ريال سعودي. خلال الأشهر الستة يكون لكلا الطرفين حَقٌّ تعاقديٌّ وواجب تعاقديٌّ لتبادل أدوات مالية. فإذا ارتفعت القيمة السوقية للسندات الحكومية أعلى من 1,000,000 ريال سعودي ستكون الظروف في صالح المشتري وفي غير صالح البائع؛ إما إذا انخفض سعر السوق دون 1,000,000 ريال سعودي فسيكون التأثير هو العكس. يكون للمشتري حق تعاقدي (أصل مالي) مشابه للحق الناجم بموجب خيار الشراء المحتفظ به، كما أن عليه واجبا تعاقديًّا (التزاماً ماليًّا) مشابهاً للواجب الذي ينجم بموجب خيار الإعادة المكتوب؛ وكذلك فإن للبائع حقًا تعاقديًّا (أصلاً ماليًّا) مشابهاً للحق الناجم وفقاً لخيار الإعادة المكتوب؛ وواجباً تعاقديًّا (التزاماً ماليًّا) مشابهاً للواجب الذي ينجم بموجب خيار الشراء المكتوب. كما هو الحال بالنسبة للخيارات، فإن هذه الحقوق والواجبات التعاقدية تمثل أصولاً مالية والتزامات مالية منفصلة ومتميزة عن الأدوات المالية موضوع العقد (السندات والنقدية التي سيتم تبادلها). على كلا طرفي العقد الآجل واجب بالتنفيذ في الوقت المحدد، في حين يقع التنفيذ في عقد الخيار فقط عندما يقرر حامل الخيار ممارسة حقه.

44. ينطوي العديد من أنواع الأدوات المشتقة على حق أو واجب بإجراء مبادلة مستقبلية، بما في ذلك مبادلات معدل الفائدة ومبادلات العملات، الحدود العليا لمعدل الفائدة، والتغطيات والحدود الدنيا، وارتباطات القروض، وتسهيلات إصدار الديون، وخطابات الاعتماد. يمكن النظر إلى مبادلة معدل الفائدة على أنه نوع لعقد آجل توافق أطرافه على القيام بسلسلة من عمليات تبادل مستقبلية لمبالغ نقدية، ويُحسَبُ أحد المبالغ بالرجوع إلى معدل الفائدة العائم، والآخر بالرجوع إلى معدل الفائدة الثابت. العقود المستقبلية هي أنواع أخرى من العقود الآجلة، وتختلف بشكل أساسي في تنميط العقود وتداولها في سوق الأوراق المالية.

عقود بيع أو شراء أدوات غير مالية (الفقرات 4-6)

45. لا تستوفي عقود بيع أو شراء بنود غير مالية تعريف الأداة المالية لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالي أو خدمات، والواجب المقابل للطرف الآخر لا ينشئ حقًا حاليًا أو واجبا حالياً لأي من الطرفين باستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالي. على سبيل المثال، لا تعتبر العقود التي تنص على التسوية من خلال تسليم أو استلام بند غير مالي (مثلاً عقد خيار أو عقد آجل أو مستقبلي على النفط) أدوات مالية. كثير من عقود السلع هي من هذا النوع. بعضها يكون نمطياً في الشكل وتُتَدَاوَلُ في أسواق منظمة بنفس الطريقة التي تُتَدَاوَلُ بها بعض الأدوات المالية المشتقة. فمثلاً قد تكون العقود المستقبلية للسلع جاهزة للشراء أو البيع نقدًا لأنها مدرجة للتداول في بورصة وتُتَدَاوَلُ عدة مرات. مع ذلك، فإن الأطراف التي تبيع أو تشتري العقد تقوم فعلياً بتداول السلعة موضوع العقد. لا تغير إمكانية شراء أو بيع عقد سلعة مقابل نقد، والسهولة التي يمكن بها بيعها أو شراؤها وإمكانية التفاوض على تسوية نقدية للواجب باستلام أو تسليم السلعة، الخاصية الأساسية للعقد بحيث تنشأ عنه أداة مالية. على الرغم من ذلك، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بصافي القيمة أو من خلال تبادل الأدوات المالية، أو التي يكون فيها البند غير المالي قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة، تدخل في نطاق هذا المعيار كما لو كانت أدوات مالية (انظر الفقرة 4).

46. العقد الذي ينطوي على استلام أو تسليم أصول مادية لا يؤدي إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي لطرف آخر إلا إذا أُجِّلَ الدفع المتعلق به بعد التاريخ المقرر لتحويل الأصول المادية. هذا هو شأن شراء أو بيع البضائع بالأجل.

47. بعض العقود تكون مرتبطة بالسلع ولكنها لا تنطوي على تسوية من خلال تسليم أو استلام مادي لسلعة. وتنص على القيام بالتسوية من خلال دفعات نقدية محددة وفقًا لمعادلة في العقد بدلاً من دفع مبالغ ثابتة. فمثلاً يمكن حساب المبلغ الأساسي لسند بتطبيق سعر السوق السائد للنفط في تاريخ استحقاق السند على كمية ثابتة من النفط. بالرغم من ربط المبلغ الأساسي بالرجوع إلى سعر السلعة إلا أنه يسدد نقداً فقط، لذلك، فإن مثل هذا العقد يمثل أداة مالية.

48. يشمل تعريف الأداة المالية أيضًا عقدا يؤدي إلى نشأة أصل أو التزام غير مالي إضافة إلى أصل أو التزام مالي. مثل هذه الأدوات تعطي عادة أحد الأطراف خيارا لتبادل أصل مالي مقابل أصل غير مالي. على سبيل المثال، قد يعطي السند المربوط بالنفط لحامله الحق في استلام سلسلة من دفعات فائدة دورية ثابتة ومبلغًا ثابتًا من النقد عند الاستحقاق مع خيار تبادل

ملحق أ - إرشادات التطبيق

المبلغ الأساسي مقابل كمية ثابتة من النفط. سوف تختلف الرغبة في ممارسة هذا الخيار من وقت لآخر تبعًا للقيمة العادلة للنفط بالمقارنة مع نسبة تبادل (سعر تبادل) النقد مقابل النفط التي يتضمنها السند. لا تؤثر نوايا حامل السند بشأن ممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة له. يجعل الأصل المالي للحامل، والالتزام المالي للمصدر، من السند أداة مالية بغض النظر عن الأنواع الأخرى من الأصول والالتزامات التي نشأت أيضاً.

العرض

الالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية (الفقرات 13-32)

لا يوجد واجب تعاقدي لتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر (الفقرات 21-24)

49. من الممكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. عند تصنيف سهم ممتاز كالتزام أو أداة حقوق ملكية، تُقَوّم الجهة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تتوافر فيه الخصائص الأساسية للالتزام المالي. على سبيل المثال، يستوفي السهم الممتاز الذي ينص على الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامل السهم تعريف الالتزام المالي إذا كان على المصدر واجب بتحويل أصول مالية لحامل السهم. لا ينفي احتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب باسترداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقديًا بذلك -سواء كان لعدم وجود الأموال أو لقيود نظامية أو عدم كفاية الفوائض أو الاحتياطات – وجود هذا الواجب. إن خيار المصدر لاسترداد الأسهم لا يفي بتعريف الالتزام المالي لأنه لا يوجد على المصدر واجب حالي لتحويل أصول مالية للمساهمين. في هذه الحالة، فإن استرداد الأسهم يخضع بالكامل لاختيار المصدر. مع ذلك، فإنه قد ينشأ واجب عندما يمارس المصدر الخيار ويكون ذلك عادة بإخطار المساهمين بنية استرداد الأسهم.

50. عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد فإن التصنيف الملائم يُحَدَّد بناءً على الحقوق الأخرى المرتبطة بها. يستند التصنيف إلى تقويم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريف الالتزام المالي وتعريف أداة حقوق الملكية. عندما تكون توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم الممتازة -سواء كانت مجمّعة أو غير مجمّعة -خاضعة لاختيار المصدر، فإن الأسهم تعتبر أدوات ملكية. لا يتأثر تصنيف حصة ممتازة كأداة حقوق ملكية أو التزام مالي، على سبيل المثال، بما يلي:
   أ. تاريخ القيام بتوزيعات؛ أو
   ب. نية القيام بتوزيعات في المستقبل؛ أو
   ج. التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المُصدرة إذا لم يتم القيام بالتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات أرباح لحملة الأسهم إذا لم تُسَدَّد توزيعات الأرباح لحملة الأسهم الممتازة)؛ أو
   د. مبلغ احتياطيات الجهة المُصدرة؛ أو
   هـ. توقع الجهة المصدرة للفائض أو العجز لفترة معينة؛ أو
   و. قدرة أو عدم قدرة الجهة المُصدرة على التأثير في قيمة الفائض أو العجز في الفترة.

التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (الفقرات 25-29)

51. كما هو مبين في فقرة إرشادات التطبيق 25، من غير الشائع أن تقوم جهات القطاع العام بالمساهمة برأس مال يتألف من أدوات حقوق ملكية، مثل الأسهم والأشكال الأخرى من رأس المال المتعدد الوحدات؛ وعندما توجد مثل هذه الأدوات، تكون ملكية واستخدام هذه الأدوات مقيدة عادة بموجب تشريع. نتيجة لاختلاف هيكل رأس المال في جهات القطاع العام بصفة عامة عنه في جهات القطاع الخاص، فإنه من غير المحتمل أن تحدث المعاملات التي يتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة بشكل متكرر في القطاع العام كما هي في القطاع الخاص. مع ذلك، عندما تحدث مثل هذه المعاملات، فإن الأمثلة التالية قد تساعد في توضيح كيفية تصنيف أنواع مختلفة من العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة:
   أ. يعد العقد الذي ستتم تسويته من خلال حصول الجهة أو تسليمها عددًا ثابتًا من أسهمها الخاصة بدون عوض مستقبلي، أو مبادلة عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، أداة حقوق ملكية (باستثناء ما هو محدد في الفقرة 27). تبعاً لذلك، فإن أي عوض يُسْتَلَم أو يُسَدَّد مقابل مثل هذا العقد يضاف مباشرة إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية أو يخصم منها مباشرة. من الأمثلة على ذلك خيار الأسهم الصادرة الذي يمنح الطرف المقابل الحق لشراء عدد ثابت من أسهم الجهة مقابل مبلغ نقدي

ملحق أ - إرشادات التطبيق

ثابت. من جانب آخر، إذا تطلب العقد من الجهة شراء (استرداد) أسهمها الخاصة مقابل النقد أو أصل مالي آخر في تاريخ محدد أو ثابت أو عند الطلب، تثبت الجهة أيضًا التزاما ماليا بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (باستثناء الأدوات التي تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15و16 أو الفقرتين 17و 18). مثال آخر هو واجب الجهة بموجب عقد آجل بإعادة شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل مبلغ نقدي ثابت.

ب. ينشئ واجب الجهة بشراء أسهمها الخاصة مقابل النقد التزامًا ماليًا بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى وإن كان عدد الأسهم التي تكون الجهة ملزمة بإعادة شرائها غير ثابت، أو إذا كان الواجب مشروطاً بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد (باستثناء ما هو محدد في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17و 18). ومن أمثلة الواجب المشروط، الخيار الصادر الذي يقتضي من الجهة إعادة شراء أسهمها الخاصة مقابل النقد إذا مارس الطرف المقابل الخيار.

ج. يعد العقد الذي تتم تسويته من خلال النقد أو أصل مالي آخر أصلًا مالياً أو التزامًا ماليًا حتى وإن كان المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم استلامه أو تسليمه مبنيًا على التغيرات في سعر السوق الخاص بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (باستثناء ما هو محدد في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18). مثال على ذلك، خيار صافي الأسهم التي تم تسويتها بالنقد.

ويعد العقد الذي تتم تسويته بعدد متغير من الأسهم الخاصة بالجهة والتي تساوي قيمتها مبلغاً ثابتًا أو مبلغًا مبنيًا على التغيرات في متغير أساسي (مثلًا، سعر السلعة) أصلاً مالياً أو التزامًا ماليًا. من الأمثلة على ذلك، الخيار المكتوب لشراء النفط والذي، إذا تمت ممارسته، تتم تسويته بصافي أدوات الجهة الخاصة من خلال تسليم الجهة لأكبر عدد من هذه الأدوات تساوي قيمة عقد الخيار. يعتبر مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزامًا ماليًا حتى ولو كان المتغير الأساسي هو سعر أسهم الجهة الخاصة بدلًا من النفط. وعلى نحو مشابه، فإن العقد الذي تتم تسويته بعدد ثابت من أسهم الجهة، ولكن الحقوق الملحقة بهذه الأسهم ستختلف بحيث تكون قيمة التسوية تساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي، مثل هذا العقد يُعَدُّ أصلاً مالياً أو التزامًا ماليًا.

مخصصات التسوية المحتملة (الفقرة 30)

52. تتطلب الفقرة 30 أنه إذا كان جزء من مخصص التسويات المحتملة الذي يمكن أن يتطلب تسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى يمكن أن ينتج عنها أن تكون الأداة التزامًا ماليًا) غير حقيقي، فإن مخصص التسويات لا يؤثر على تصنيف أداة مالية. بالتالي، فإن العقد الذي يتطلب التسوية بالنقد أو بعدد متغير من أسهم الجهة فقط عند وقوع حدث نادر جدًا وغير طبيعي إلى حد كبير ومن غير المحتمل وقوعه، يُعَدُّ أداة حقوق ملكية. وبالمثل، فإن التسوية بعدد ثابت من أسهم الجهة يمكن أن تُتَجَنَّب بموجب العقد في ظروف تكون خارجة عن سيطرة الجهة، ولكن إذا لم يكن هناك احتمال حقيقي لحدوث هذه الظروف، فإن تصنيف الأداة كأداة حقوق ملكية يكون ملائماً.

المعالجة في القوائم المالية الموحدة

53. في القوائم المالية الموحدة، تعرض الجهة حصة غير مسيطرة، أي حصص الأطراف الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية وإيراد الجهات المسيطر عليها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35. عند تصنيف أداة مالية (أو مكون منها) في القوائم المالية الموحدة، تأخذ الجهة في الاعتبار جميع الشروط والأحكام المتفق عليها بين أعضاء الجهة الاقتصادية وبين حملة الأداة لتحديد ما إذا كانت الجهة الاقتصادية ككل لديها واجب بتسليم النقد أو أصل مالي آخر فيما يخص الأداة أو من أجل تسويتها بأسلوب ينتج عنه تصنيفها كالتزام. عندما تصدر جهة مسيطر عليها في مجموعة أداة مالية وتوافق الجهة المسيطرة أو جهة أخرى ضمن الجهة الاقتصادية على شروط إضافية مباشرة مع حملة الأداة (مثل، الضمان)، فقد لا يكون للجهة الاقتصادية حرية التصرف بشأن التوزيعات أو الاسترداد. بالرغم من أن الجهة المسيطر عليها يمكن أن تصنف الأداة بشكل ملائم بدون أن تأخذ في الحسبان هذه الشروط الإضافية في قوائمها المالية الفردية، فإنه يجب أن يؤخذ في الاعتبار تأثير الاتفاقيات الأخرى بين أعضاء الجهة الاقتصادية وحملة الأداة المالية، للتأكد من أن القوائم المالية الموحدة تعكس العقود والمعاملات المبرمة من قبل الجهة الاقتصادية ككل. طالما أن هناك مثل هذا الواجب أو مخصص التسويات، تصنف الأداة (أو مكونها الخاضع للواجب) على أنها التزام مالى فى القوائم المالية الموحدة.

54. يتم تصنيف بعض أنواع الأدوات التي تفرض واجبا تعاقدياً على الجهة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17و18. يعتبر التصنيف وفقاً لتلك الفقرات استثناءً من المبادئ التى تطبق فى هذا المعيار على تصنيف الأداة، ولا يمكن تطبيقه بالمثل على أدوات أخرى. لا يمتد هذا الاستثناء ليشمل تصنيف الحصص غير المسيطرة فى

ملحق أ - إرشادات التطبيق

القوائم المالية الموحدة. بالتالي، فإن الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15و16 أو الفقرتين 17و18 في القوائم المالية المنفصلة أو الفردية والتي تعتبر حصصاً غير مسيطرة تُصَنَّف على أنها التزامات في القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات 33-37)

55. تنطبق الفقرة 33 فقط على مصدري الأدوات المالية المركبة غير المشتقة. لا تتناول الفقرة 33 الأدوات المالية المركبة من منظور حاملي هذه الأدوات. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 41 تصنيف وقياس الأصول المالية التي هي أدوات مالية مركبة من منظور حامل هذه الأدوات.

56. إن الأدوات المالية المركبة غير شائعة في القطاع العام بسبب هيكل رأس المال في جهات القطاع العام. مع ذلك، يوضح الآتي كيفية تحليل أداة مالية مركبة إلى الأجزاء المكونة لها. من الأشكال الشائعة للأدوات المالية المركبة أداة دين مع خيار تحويل مُضمن فيها، مثل سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر، وبدون أي خصائص مشتقة أخرى مُضمنة فيها. تتطلب الفقرة 33 من المعيار من مصدري مثل هذه الأداة المالية أن يقوموا بعرض مكوّن الالتزامات ومكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة المركز المالي كما يلي:

أ. يعد واجب المصدر بالقيام بدفعات مجدولة من الفائدة والمبلغ الأصلي التزامًا ماليًا يظل قائماً طالما لم تحول الأداة. عند الإثبات الأولي، تكون القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية لسلسلة التدفقات النقدية المستقبلية المحددة تعاقديًا مخصومة بمعدل الفائدة السائد في السوق في ذلك الوقت على أدوات لها وضع ائتماني مماثل وتوفر بشكل جوهري نفس التدفقات النقدية بنفس الشروط ولكن دون خيار التحويل.

ب. أداة حقوق الملكية هي خيار مضمّن لتحويل الالتزام إلى صافي أصول/ حقوق ملكية للمصدر. تعكس القيمة العادلة للخيار قيمته الزمنية وقيمته من حيث الجوهر، إن وجدت. يكون لهذا الخيار قيمته عند الإثبات الأولي حتى وإن كان سعر ممارسته غير مجز.

57. عند تحويل الأداة القابلة للتحويل عند الاستحقاق، تلغي الجهة إثبات مكوّن الالتزام وتثبته كصافي أصول/ حقوق ملكية. يظل مكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية الأصلي على أنه صافي أصول/ حقوق ملكية (بالرغم من انه يمكن أن ينقل من بند في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى بند آخر ضمنها). لا يوجد مكسب أو خسارة عند التحويل في تاريخ الاستحقاق.

58. عندما تسدد الجهة أداة قابلة للتحويل قبل تاريخ الاستحقاق من خلال استرداد مبكر أو إعادة شراء لا تتغير فيه ميزات التحويل الأصلية، تخصص الجهة العوض المدفوع وأي تكاليف معاملة لإعادة الشراء أو الاسترداد إلى مكونات الأداة في تاريخ المعاملة. تكون الطريقة المستخدمة في تخصيص العوض المدفوع وتكاليف المعاملة للمكونات المنفصلة متسقة مع تلك المستخدمة في التخصيص الأصلي للمكونات المنفصلة للمتحصلات التي تسلمتها الجهة وقت إصدار الأداة القابلة للتحويل، وفقًا للفقرات من 33-37.

59. بمجرد تخصيص العوض، يعالج أي مكسب أو خسارة وفقًا لمبادئ المحاسبة التي تنطبق على المكوّن ذي العلاقة على النحو التالي:

أ. يُثْبَت مبلغ المكسب أو الخسارة المرتبط بمكوّن الالتزام في الفائض أو العجز؛ و

ب. يُثْبَت مبلغ العوض المرتبط بمكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

60. يمكن أن تعدل الجهة شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر، على سبيل المثال من خلال عرض معدل تحويل ملائم أو دفع عوض إضافي آخر في حالة التحويل قبل التاريخ المحدد. يتم إثبات الفرق بين القيمة العادلة للعوض الذي يستلمه حامل الأداة عند تحويلها في تاريخ تعديل الشروط، بموجب الشروط المعدلة، وبين القيمة العادلة للعوض الذي كان يمكن أن يستلمه الحامل بموجب الشروط الأصلية، كخسارة في الفائض أو العجز.

أسهم الخزينة (الفقرتان 38 و39)

61. لا تُثْبَت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة كأصول مالية بصرف النظر عن سبب إعادة اقتنائها. تتطلب الفقرة 38 من الجهة التي تعيد اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تطرح أدوات حقوق الملكية تلك من صافي الأصول/ حقوق الملكية. مع ذلك، عندما تحتفظ الجهة بأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نيابةً عن الآخرين، مثل المؤسسة المالية التي تحتفظ بأدوات حقوق الملكية الخاصة بها نيابة عن العميل، تكون هناك علاقة وكالة، ونتيجة لذلك فإن هذه البنود المحتفظ بها لا تدرج في قائمة المركز المالي للجهة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب (الفقرات 40-46)

62. يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة 40 على الأداة المالية المركبة. لنفترض أن الأسهم الممتازة غير المجمعة قابلة للاسترداد مقابل النقد بشكل إلزامي خلال خمس سنوات، لكن

ملحق أ - إرشادات التطبيق

توزيعات الأرباح تلك تستحق الدفع تبعا لاختيار الجهة قبل تاريخ الاسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، ويكون مكوّن الالتزام هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. يُثْبَت الخصم على هذا المكون في الفائض أو العجز ويصنف كمصروف فائدة. أي توزيعات أرباح مدفوعة ترتبط بمكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبالتالي، يتم إثباتها على أنها توزيع للفائض أو العجز. يمكن أن تطبق معاملة مشابهة لو لم يكن الاسترداد إلزامياً ولكن حسب اختيار حامل الأداة، أو إذا كان تحويل الأسهم إلى عدد متغير من الأسهم العادية إلزاميًا ومحسوباً ليساوي مبلغاً ثابتاً أو مبلغاً مبنياً على التغيرات في المتغير الأساسي (مثل السلع). مع ذلك، إذا أضيفَت أي توزيعات غير مدفوعة أو توزيعات مماثلة إلى مبلغ الاسترداد، تُعَدُّ الأداة بأكملها التزامًا. في مثل هذه الحالة، تصنف أي توزيعات الأرباح أو توزيعات مماثلة كمصروف فائدة.

المقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي (الفقرات 47-55)

63. [حذفت].

الضابط المتمثل في أن "يكون للجهة حق قابل للإنفاذ نظاماً لمقاصة المبالغ المثبتة" (فقرة 47 (أ))

63أ. قد يكون حق المقاصة متاحًا حاليًا أو قد يكون متوقفًا على حدث مستقبلي (على سبيل المثال، قد يتم تفعيل الحق أو يصبح قابلاً للممارسة فقط عند وقوع حدث مستقبلي ما، مثل التخلف عن السداد، أو إعسار أو إفلاس أحد الأطراف المقابلة). حتى لو لم يكن حق المقاصة متوقفاً على حدث مستقبلي، فقد يكون قابلاً للإنفاذ نظاماً فقط في السياق العادي للأعمال، أو في حالة التخلف عن السداد، أو في حالة إعسار أو إفلاس، أحد أو جميع الأطراف المقابلة.

63ب. لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة 47 (أ)، يجب أن يكون للجهة حاليًا حق قابل للإنفاذ نظاماً لإجراء مقاصة. وهذا يعني أن حق إجراء المقاصة:

(أ) يجب ألا يكون متوقفاً على حدث مستقبلي؛ و

(ب) يجب أن يكون قابلاً للإنفاذ نظاماً في جميع الظروف التالية:

1. السياق العادي للأعمال؛ و
2. حدوث تخلف عن السداد؛ و
3. حالة إعسار أو إفلاس الجهة وجميع الأطراف المقابلة.

63ج. طبيعة ومدى حق المقاصة، بما في ذلك أي شروط مرتبطة بممارسته وما إذا كان سيظل باقياً في حالة التخلف عن السداد أو الإعسار عن الوفاء أو الإفلاس، قد تختلف من دولة لأخرى. وتبعاً لذلك، لا يمكن افتراض بأن حق المقاصة متاح تلقائيًا خارج السياق العادي للأعمال. على سبيل المثال، قد تمنع أو تقيد أنظمة الإفلاس أو الإعسار في دولة حق المقاصة في حالة الإفلاس أو الإعسار في بعض الظروف.

63د. الأنظمة التي تنطبق على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال، الأحكام التعاقدية أو الأنظمة التي تحكم العقد، أو أنظمة التخلف عن السداد أو الإعسار أو الإفلاس التي تنطبق على الأطراف) يلزم أن تؤخذ في الحسبان للتأكد مما إذا كان حق المقاصة قابل للإنفاذ نظاماً في السياق العادي للأعمال، في حالة التخلف عن السداد، وفي حالة إعسار أو إفلاس الجهة وجميع الأطراف المقابلة (كما هو محدد في فقرة إرشادات التطبيق 63ب(ب)).

الضابط المتمثل في أن " تنوي الجهة إما أن تقوم بالتسوية على أساس صافي المبلغ أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام بشكل متزامن" (فقرة 47 (ب))

63هـ- لاستيفاء الضابط الوارد في الفقرة 47(ب)، يجب أن يكون للجهة النية إما للتسوية على أساس الصافي أو لتحقيق الأصل وتسوية الالتزام في وقت واحد. على الرغم من أنه قد يكون للجهة الحق في التسوية على أساس الصافي، إلا أنها قد لا يزال بإمكانها تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

ملحق أ - إرشادات التطبيق
63و- إذا كان بإمكان الجهة تسوية المبالغ بطريقة تكون معها النتيجة، في الواقع، معادلة للتسوية على أساس الصافي، فإن الجهة سوف تستوفي ضابط التسوية على أساس الصافي الوارد في الفقرة 47(ب). سيحدث هذا إذا، وفقط إذا، كان لآلية التسوية الإجمالية سمات تزيل مخاطر الائتمان والسيولة أو تنتج عنها مخاطر ائتمان وسيولة ضئيلة، وإذا كانت ستعالج الذمم المدينة والذمم الدائنة في عملية أو دورة تسوية واحدة. على سبيل المثال، نظام تسوية إجمالية له جميع الخصائص التالية سوف يستوفي ضابط التسوية على أساس الصافي الوارد في الفقرة 47(ب): (أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة في نفس النقطة الزمنية لإجراء المعالجة؛ و (ب) بمجرد تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية لإجراء المعالجة، تكون الأطراف ملتزمة بالوفاء بواجب التسوية؛ و (ج) ليس هناك احتمال بتغير التدفقات النقدية الناشئة عن الأصول والالتزامات بمجرد تقديمها لإجراء المعالجة (ما لم تفشل المعالجة - انظر (د) أدناه)؛ و (د) سوف تتم تسوية الأصول والالتزامات المضمونة بأوراق مالية على أساس نظام تحويل الأوراق المالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث إذا فشل نحويل الأوراق المالية، فإن معالجة الذمم المدينة أو الذمم الدائنة ذات العلاقة التي تكون الأوراق المالية ضماناً لها ستفشل أيضًا (والعكس صحيح)؛ و (هـ) أي معاملات تفشل، كما هو موضح في (د)، سوف يعاد إدخالها لإجراء المعالجة حتى تتم تسويتها؛ و (و) تتم التسوية من خلال مؤسسة التسوية نفسها (على سبيل المثال، بنك تسوية أو بنك مركزي أو جهة مركزية لإيداع الأوراق المالية)؛ و (ز) يوجد تسهيل ائتماني خلال اليوم يوفر مبالغ سحب على المكشوف كافية لتمكين معالجة المدفوعات في تاريخ التسوية لكل طرف من الأطراف، ومن المؤكد عمليا أن التسهيل الائتماني خلال اليوم سيتم تقديمه إذا تم طلبه.
64. لا يوفر المعيار معالجة خاصة لما يسمى بالأدوات المصطنعة، والتي هي عبارة عن تجميع لأدوات مالية منفصلة ومشتراه ومُحتَفظ بها لتضاهى خصائص أداة أخرى. فعلى سبيل المثال، عند تجميع دين طويل الأجل ذا معدل فائدة عائم مع عقد مبادلة أسعار فائدة يتضمن استلام دفعات غير محددة وسداد دفعات ثابتة لاصطناع دين طويل الأجل بمعدل فائدة ثابت. يمثل كل من الأدوات المالية الفردية التي تشكل معاً أداة مصطنعة حقاً أو واجبا تعاقدياً له شروطه وأحكامه الخاصة ويمكن تحويل أو تسوية كل أداة منها بصورة منفصلة. قد تتعرض كل أداة مالية لمخاطر قد تختلف عن المخاطر التي تتعرض لها الأدوات المالية الأخرى. لذلك، عندما يكون أحد مكونات الأداة المصطنعة أصلا ويكون الآخر التزاماً فإنه لا يتم إجراء مقاصة بينهما وعرضهما في قائمة المركز المالي للجهة على أساس صافي إلا إذا استُوفيَت شروط المقاصة الواردة في الفقرة 47 من المعيار.

2. ملحق (ب): حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
يُعَدُّ هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة للقطاع العام 28.
مقدمة
1. تُشَكِّلُ الجهات التعاونية وغيرها من الجهات المماثلة عن طريق مجموعات من الأشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية أو اجتماعية مشتركة. عادة ما تُعرِّف الأنظمة الوطنية الجهة التعاونية على أنها جمعية تسعى لتعزيز التقدم الاقتصادي لأعضائها بواسطة عملية تجارية مشتركة (مبدأ المساعدة الذاتية). غالباً ما تتسم حصص الأعضاء في الجهة التعاونية بأنها حصص أو وحدات أو ما شابهها ويشار إليها أدناه بـ "حصص الأعضاء". ينطبق هذا الملحق على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء الجهات التعاونية التي تثبت حصة ملكية الأعضاء في حقوق الملكية

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
ولا ينطبق على الأدوات المالية التي ستتم أو يمكن أن تتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة.
2. ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 28 على مبادئ تصنيف الأدوات المالية كالتزامات مالية أو صافي أصول/ حقوق ملكية، وعلى وجه التحديد، تنطبق تلك المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للإعادة التي تسمح لصاحبها بعرض هذه الأدوات على الجهة المُصدرة مقابل نقد أو أداة مالية أخرى. يُعَدُّ تطبيق تلك المبادئ على حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة أمراً صعباً. تهدف هذه الإرشادات إلى توضيح تطبيق المبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 على حصص الأعضاء والأدوات المماثلة التي تتسم بخصائص معينة، والظروف التي تؤثر فيها هذه الخصائص على التصنيف كالتزامات مالية أو صافي أصول/ حقوق ملكية.
3. تتوافر في العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك حصص الأعضاء، خصائص أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة. تمنح بعض الأدوات المالية صاحبها حق المطالبة بالاسترداد مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لكنها قد تتضمن أو تخضع لقيود بشأن ما إذا كانت الأدوات المالية ستُسْتَرَدُّ. توضح الفقرات التالية كيف ينبغي تقويم شروط الاسترداد تلك عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول/ حقوق ملكية.
تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة
4. لا يتطلب الحق التعاقدي لصاحب الأداة المالية (بما في ذلك حصص الأعضاء في الجهات التعاونية) للمطالبة بالاسترداد بحد ذاته أن تُصَنَّف الأداة المالية كالتزام مالي. بل يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان جميع بنود وشروط الأداة المالية عند تحديد تصنيفها كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية. تتضمن هذه البنود والشروط الأنظمة واللوائح المحلية ذات الصلة وتنظيم الجهة الساري في تاريخ التصنيف، لكن لا تتضمن أي تعديلات مستقبلية متوقعة على تلك الأنظمة واللوائح أو تنظيم الجهة.
5. تُعَدُّ حصص الأعضاء التي تُصنف كأدوات حقوق ملكية إذا لم يكن لدى الأعضاء حق المطالبة بالاسترداد، أنها أدوات حقوق ملكية إذا توافر أي من الشرطين المذكورين في الفقرتين 6 و7 من ملحق ب، أو إذا كانت حصص الأعضاء تتوافر فيها جميع الخصائص وتحقق الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. كما تعتبر الودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية، وحسابات الودائع والعقود المماثلة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء كعملاء، التزامات مالية للجهة.
6. تُعَدُّ حصص الأعضاء أدوات حقوق ملكية إذا كان لدى الجهة حق غير مشروط برفض استرداد حصص الأعضاء.
7. يمكن أن تفرض الأنظمة واللوائح المحلية أو تنظيم الجهة أنواعًا متنوعة من الحظر على استرداد حصص الأعضاء مثل الحظر غير المشروط أو الحظر القائم على شروط السيولة. فإذا حُظِرَ الاسترداد بشكل غير مشروط بموجب الأنظمة واللوائح المحلية أو تنظيم الجهة، فإن حصص الأعضاء تكون أدوات حقوق ملكية. مع ذلك، فإن الأحكام الواردة في الأنظمة واللوائح المحلية أو تنظيم الجهة والتي تحظر الاسترداد فقط إذا تحققت (أو إذا لم تتحقق) شروط مثل قيود السيولة، لا تؤدي لاعتبار حصص الأعضاء أدوات حقوق ملكية.
8. يمكن أن يكون الحظر غير المشروط مطلقًا، بمعنى أن تكون جميع عمليات الاسترداد محظورة. يمكن أن يكون الحظر غير المشروط جزئياً بحيث يحظر استرداد حصص الأعضاء إذا تسبب الاسترداد في انخفاض عدد حصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من حصص الأعضاء إلى ما دون مستوى محدد. وتكون حصص الأعضاء الزائدة عن حظر الاسترداد هي التزامات، ما لم يكن للجهة حق غير مشروط برفض الاسترداد كما هو مبين في الفقرة 6 من ملحق ب، أو كانت حصص الأعضاء تتوافر فيها جميع الخصائص وتحقق الشروط الواردة في الفقرتين

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
15 و16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. في بعض الحالات، يمكن أن يتغير عدد الحصص أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لحظر الاسترداد من وقت إلى آخر. يؤدي هذا التغير في حظر الاسترداد إلى تحويل بين الالتزامات المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية.
9. عند الإثبات الأولي، تقيس الجهة التزامها المالي للاسترداد بالقيمة العادلة. في حال حصص الأعضاء التي تنطوي على خاصية الاسترداد، تقيس الجهة القيمة العادلة للالتزام المالي الخاص بالاسترداد بما لا يقل عن الحد الأقصى للمبلغ واجب الدفع بموجب مخصص الاسترداد المنصوص عليه في نظامها الإداري أو النظام المعمول به والمخصوم من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه دفع المبلغ (انظر المثال 3).
10.وفقاً لما تتطلبه الفقرة 40 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28، تُثْبت التوزيعات لأصحاب أدوات حقوق الملكية بشكل مباشر في صافي الأصول/ حقوق الملكية، مطروحًا منها أي منافع لضريبية للدخل. تُعَدُّ الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والعوائد الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية المصنفة كالتزامات مالية، مصروفات، بغض النظر عما إذا كانت تلك المبالغ المدفوعة توصف نظاماً بأنها توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة، أو فائدة أو خلاف ذلك.
11.عندما يؤدي التغير في حظر الاسترداد إلى حدوث تحويل بين الالتزامات المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية، تفصح الجهة بشكل منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.
12.توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات السابقة.
الأمثلة التوضيحية
لا تشكل الأمثلة قائمة شاملة؛ إذ من المحتمل وجود أنماط واقعية أخرى. يفترض كل مثال أنه لا يوجد شروط أخرى غير تلك المبينة في وقائع المثال والتي تقتضي تصنيف الأداة المالية كالتزام مالي، وأن الأداة المالية لا تنطوي على جميع الخصائص أو لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28.
الحق غير المشروط برفض الاسترداد (الفقرة ب 6)
مثال 1
الوقائع
13.ينص تنظيم الجهة على أنه تجري عمليات الاسترداد وفق التقدير المطلق للجهة. لا ينص النظام على المزيد من التوضيح لهذا التقدير ما لم توجد أي قيود عليه. لم ترفض الجهة أبداً في السابق استرداد حصص الأعضاء بالرغم من أنه يحق لمجلس الإدارة القيام بذلك.
التصنيف
14.يكون للجهة حق غير مشروط برفض الاسترداد وتكون حصص الأعضاء هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية. ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 28 على مبادئ تصنيف تعتمد على شروط الأداة المالية كما يشير إلى أن وجود تاريخ، أو نية، لإجراء الدفعات الاختيارية لا يتسبب في تصنيف الأداة المالية على أنها التزام. هذا وتنص فقرة إرشادات التطبيق 50 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28 على ما يلي:

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، يُحَدَّد التصنيف المناسب من خلال الحقوق الأخرى التي ترافقها. يبنى التصنيف على تقويم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. عندما تجري التوزيعات على حاملي الأسهم الممتازة، سواءٌ كانت مجمعة للأرباح أم غير مجمعة للأرباح، وفق تقدير الجهة المُصدرة، تكون الأسهم هي عبارة عن أدوات حقوق ملكية. لا يتأثر تصنيف السهم الممتاز كأداة حقوق ملكية أو التزام مالي، على سبيل المثال، بما يلي: أ. تاريخ إجراء التوزيعات؛ أو ب. وجود نية بإجراء توزيعات في المستقبل؛ أو ج. وجود أثر سلبي محتمل على سعر الأسهم العادية للجهة المُصدرة إذا لم تُجْرَ التوزيعات (بسبب قيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم تُسَدَّد توزيعات أرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو د. مبلغ احتياطات الجهة الُمصدرة؛ أو هـ. توقع الجهة الُمصدرة بحدوث فائض أو عجز خلال الفترة؛ أو و. قدرة الجهة المُصدرة أو عدم قدرتها على التأثير على مبلغ الفائض أو العجز الخاص بها خلال الفترة.
مثال 2
الوقائع
15.ينص تنظيم الجهة على أنه تجري عمليات الاسترداد وفق التقدير المطلق للجهة. إلا أن النظام ينص كذلك على أن الموافقة على طلب الاسترداد هي موافقة تلقائية ما لم تكن الجهة غير قادرة على تسديد الدفعات دون انتهاك الأنظمة المحلية المتعلقة بالسيولة أو الاحتياطات.
التصنيف
16.لا يكون للجهة حق غير المشروط برفض الاسترداد وتُصنف حصص الأعضاء على أنها التزام مالي. ترتكز القيود الموضحة أعلاه بناءً على قدرة الجهة على تسوية التزامها. هي تقيد عمليات الاسترداد فقط إذا لم تتحقَّق متطلبات السيولة أو الاحتياطي إلى أن تُستَوفَى. لذلك، فهي لا تؤدي، وفقًا للمبادئ الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، إلى تصنيف الأداة المالية كأداة حقوق ملكية. تنص فقرة إرشادات التطبيق 49 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28 على ما يلي: من الممكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. عند تصنيف سهم ممتاز كالتزام أو أداة حقوق ملكية، تُقَوّم الجهة الحقوق المتعلقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تتوافر فيه الخصائص الأساسية للالتزام المالي. على سبيل المثال، يستوفي السهم الممتاز الذي ينص على الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامل السهم تعريف الالتزام المالي إذا كان على المصدر واجب بتحويل أصول مالية لحامل السهم. *لا ينفي احتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب باسترداد سهم ممتاز عندما يلتزم تعاقديًا بذلك -سواء كان لعدم وجود الأموال أو لقيود نظامية أو عدم كفاية الفوائض أو الاحتياطات – وجود هذا الواجب.*[تم عرض النص بخط مائل لإبرازه]
حظر الاسترداد (الفقرتان 7 و8 من ملحق ب)
مثال 3
الوقائع

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"

17.أصدرت جهة تعاونية أسهم إلى أعضائها في تواريخ مختلفة ومقابل مبالغ مختلفة في الماضي على النحو التالي:

أ. 1 يناير 1×20 100.000 سهم بقيمة 10 ريال سعودي لكل منها (1.000.000 ريال سعودي)؛

ب. 1 يناير 2×20 100.000 سهم بقيمة 20 ريال سعودي لكل منها (2.000.000 ريال سعودي أخرى، بحيث يكون إجمالي الأسهم الصادرة هو 3.000.000 ريال سعودي).

تكون الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي تم إصدارها به.

18.ينص تنظيم الجهة على أن عمليات الاسترداد التراكمية لا يمكن أن تتجاوز 20% من أعلى عدد متداول لأسهم الأعضاء قائم. وفي 31 ديسمبر2×20، كان لدى الجهة 200.000 سهم قائم، وهو أعلى عدد قائم لأسهم الأعضاء ولم يُستَرَد أي أسهم في الماضي. وفي 1 يناير 3×20، عدلت الجهة نظامها الإداري وزادت المستوى المسموح به لعمليات الاسترداد التراكمية إلى 25% من أعلى عدد قائمة لأسهم الأعضاء.

التصنيف

<u>قبل تعديل تنظيم الجهة</u>

19.تُعَدُّ حصص الأعضاء التي تزيد على حظر الاسترداد هي التزامات مالية. تقيس الجهة التعاونية هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي. نظراً لأن هذه الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب، تقيس الجهة التعاونية القيمة العادلة لهذه الالتزامات المالية وفقًا للفقرة 68 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41 والتي تنص على ما يلي: "إن القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يتضمن خاصية الطلب (مثل وديعة تحت الطلب) لا تقل عن المبلغ الواجب الدفع عند الطلب...". وعليه، تصنف الجهة التعاونية أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد كالتزامات مالية.

20.في 1 يناير 1×20، يكون أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد هو 20.000 سهم بقيمة 10 ريالات سعودية لكل سهم وعليه تصنف الجهة 200.000 ريال سعودي كالتزام مالي و800.000 ريال سعودي كأدوات حقوق ملكية. إلا أنه في 1 يناير 2×20 وبسبب الإصدار الجديد للأسهم بقيمة 20 ريالاً سعوديًّا لكل سهم، يرتفع أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد إلى 40.000 سهم بقيمة 20 ريالاً سعوديًّا لكل منها. يؤدي إصدار الأسهم الإضافية بقيمة 20 ريالاً سعوديًّا لكل منها إلى نشوء التزام جديد يقاس عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة. يبلغ الالتزام بعد إصدار هذه الأسهم ما نسبته 20% من إجمالي الأسهم الصادرة (200,000) مقاسة بقيمة 20 ريالاً سعوديًّا لكل منها أو 800,000 ريال سعودي. وهذا يتطلب إثبات التزام إضافي مقداره 600,000 ريال سعودي. لا يتم إثبات أي مكسب أو خسارة في هذا المثال. وعليه، تصنف الجهة الآن مبلغ 800,000 ريال سعودي كالتزامات مالية، ومبلغ 2,200,000 ريال سعودي كأدوات حقوق ملكية. يفترض هذا المثال عدم تغير هذه المبالغ بين 1 يناير 1×20 و31 ديسمبر.2×20

<u>بعد تعديل تنظيم الجهة</u>

21.بعد التغير في تنظيم الجهة، يمكن أن يُطلب الآن من الجهة التعاونية استرداد 25% كحد أقصى من أسهمها المتداولة أو 50.000 سهم كحد أقصى بقيمة 20 ريال سعودي لكل منها. وعليه وفي 1 يناير 3×20، تصنف الجهة التعاونية مبلغ 1.000.000 ريال سعودي كالتزامات مالية كونه أعلى مبلغ واجب الدفع عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد، وفقاً للفقرة 68 من معيار المحاسبة للقطاع العام 41. لذلك تقوم الجهة في 1 يناير 3×20 بتحويل مبلغ 200.000 ريال سعودي من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الالتزامات المالية، مبقية على مبلغ 2.000.000 ريال سعودي لتصنفها كأدوات حقوق ملكية. في هذا المثال، لا تثبت الجهة مكسبا أو خسارة من التحويل.

مثال 4

الوقائع

22.يحظر النظام المحلي الذي يحكم عمليات الجهات التعاونية، أو شروط تنظيم الجهة للجهة، استرداد حصص الأعضاء إذا كان استردادها سيؤدي إلى تخفيض رأس المال المسدد من

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
حصص الأعضاء إلى ما دون 75% من أعلى مبلغ لرأس المال المسدد من حصص الأعضاء. يكون أعلى مبلغ لجهة تعاونية محددة هو 1,000,000 ريال سعودي. في نهاية فترة القوائم المالية، يبلغ رصيد رأس المال المسدد 900,000 ريال سعودي.
التصنيف
23.في هذه الحالة، يتم تصنيف 750,000 ريال سعودي كأدوات حقوق ملكية و150,000 ريال سعودي كالتزامات مالية. بالإضافة إلى الفقرات المذكورة سابقاً، تنص الفقرة 22(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 28 جزئياً على ما يلي: إن الأداة المالية التي تعطي صاحبها حق إعادتها إلى الجهة المُصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للإعادة") هي التزام مالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. تكون الأداة المالية هي التزام مالي حتى عند تحديد مبلغ النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر معين أو بند آخر يمكن أن يرتفع أو ينخفض. كما أن وجود خيار أمام صاحب الأداة بإعادتها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر يعني أن الأداة القابلة للإعادة تحقق تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15و16 أو الفقرتين 17 و18.
24.يختلف حظر الاسترداد المبين في هذا المثال عن القيود الموضحة في الفقرة 23 وفقرة إرشادات التطبيق 49 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. هذه القيود هي عبارة عن محددات مفروضة على قدرة الجهة على دفع المبلغ المستحق عن التزام مالي، على سبيل المثال، أي أنها تمنع تسديد الالتزام فقط إذا تحقّقت شروط محددة. خلافًا لذلك، يصف هذا المثال حظرًا غير مشروط على عمليات الاسترداد بعد مبلغ محدد، بغض النظر عن قدرة الجهة على استرداد حصص الأعضاء (على سبيل المثال، مواردها النقدية أو فوائضها أو احتياطاتها القابلة للتوزيع). فعليًا يمنع حظر الاسترداد الجهة من تحمل أي التزام مالي للاسترداد بما يزيد على مبلغ محدد من رأس المال المسدد. لذلك، فإن الجزء الخاضع لحظر الاسترداد من الأسهم ليس التزامًا ماليًا. ولأن كلًّا من حصص الأعضاء يمكن استردادها بشكل منفصل، لا يكون أي جزء من إجمالي الأسهم غير المسددة قابلاً للاسترداد في أي ظروف كانت فيما عدا تصفية الجهة.
مثال 5
الوقائع
25.إن وقائع هذا المثال مذكورة في المثال 4. بالإضافة إلى ذلك، وفي نهاية فترة القوائم المالية، تمنع متطلبات السيولة المفروضة في دائرة الاختصاص القانوني المحلية التي تتبعها الجهة من استرداد حصص الأعضاء ما لم يكن ما تمتلكه من نقد واستثمارات قصيرة الأجل يزيد على مبلغ محدد. يكون أثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة القوائم المالية هو أن الجهة لا يمكن أن تدفع أكثر من 50,000 ريال سعودي لاسترداد حصص الأعضاء.
التصنيف
26.كما في المثال 4، تصنف الجهة ما مجموعه 750,000 ريال سعودي كأدوات حقوق ملكية و150,000 ريال سعودي كالتزام مالي. وهذا يعزى إلى أن المبلغ المصنف كالتزام مبني على حق الجهة غير المشروط في رفض الاسترداد وليس إلى قيود مشروطة تمنع الاسترداد فقط إذا لم تتحقّق شروط السيولة أو غيرها من الشروط وإلى أن تتحقّق فقط حتى يتم الوفاء بها. في هذه الحالة تنطبق أحكام الفقرة 23 وفقرة إرشادات التطبيق 49 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28.
مثال 6
الوقائع
27.إن تنظيم الجهة يمنعها من استرداد حصص الأعضاء، إلا في حدود المتحصلات من إصدار حصص الأعضاء الإضافية للأعضاء الجدد أو الحاليين خلال السنوات الثلاث السابقة. يجب استخدام المتحصلات من إصدار حصص الأعضاء لاسترداد الأسهم التي طلب الأعضاء استردادها. خلال السنوات الثلاث السابقة، بلغت المتحصلات من إصدار حصص الأعضاء 12,000 ريال سعودي ولم تُستَرَدّ أي من حصص الأعضاء.
التصنيف

ملحق ب - حصص الأعضاء في الجهات التعاونية والأدوات المماثلة – ملحق "ب"
28.تصنف الجهة 12,000 ريال سعودي من حصص الأعضاء كالتزامات مالية. بالاتساق مع النتائج الموضحة في المثال 4، لا تُعَدُّ حصص الأعضاء الخاضعة لحظر الاسترداد غير المشروط التزامات مالية. ينطبق هذا الحظر غير المشروط على مبلغ مساو للمتحصلات عن الأسهم الصادرة قبل السنوات الثلاثة الماضية، ومن ثمَّ يُصَنَّف هذا المبلغ كأدوات حقوق ملكية. إلا أن المبلغ المساوي للمتحصلات من أي أسهم صادرة في السنوات الثلاث السابقة لا يخضع لحظر غير مشروط للاسترداد. بالتالي، تؤدي المتحصلات من إصدار حصص الأعضاء في السنوات الثلاث السابقة إلى نشوء التزامات مالية إلى أن تصبح غير متاحة لاسترداد حصص الأعضاء. نتيجة لذلك، يكون على الجهة التزام مالي يساوي المتحصلات من الأسهم الصادرة خلال السنوات الثلاث الماضية، مطروحاً منها أي عمليات استرداد خلال تلك الفترة.
مثال 7
الوقائع
29.الجهة هي عبارة عن بنك تعاوني. ينص النظام المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية على أن 50 بالمئة على الأقل من إجمالي "الالتزامات غير المسددة" للجهة (وهو مصطلح عُرِّفَ في الأنظمة ليشمل حسابات حصص الأعضاء) يجب أن تكون على شكل رأس مال مسدد للأعضاء. المراد من ذلك أنه لو كانت جميع الالتزامات غير المسددة للجهات التعاونية على شكل حصص للأعضاء، فإن الجهة تكون قادرة على استردادها كلها. في 31 ديسمبر1×20، كان لدى الجهة إجمالي التزامات غير مسددة بمبلغ 200,000 ريال سعودي، تمثل منها 125,000 ريال سعودي حسابات حصص الأعضاء. تسمح شروط حسابات حصص الأعضاء للحامل باستردادها عند الطلب ولا يوجد قيود على الاسترداد في تنظيم الجهة.
التصنيف
30.في هذا المثال، تُصنف حصص الأعضاء كالتزامات مالية. يُعَدُّ حظر الاسترداد مشابهًا للقيود الموضحة في الفقرة 23 وفقرة إرشادات التطبيق 49 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. كما يُعَدُّ القيد قيداً مشروطاً بقدرة الجهة على دفع المبلغ المستحق على التزام مالي، أي أنه يمنع تسديد الالتزام فقط إذا تحقَّقت شروط محددة. على نحو أكثر تحديدًا، يمكن أن يُطلب من الجهة استرداد كامل مبلغ حصص الأعضاء (125,000 ريال سعودي) في حال سددت جميع التزاماتها الأخرى (75,000 ريال سعودي). تبعًا لذلك، لا يمنع حظر الاسترداد الجهة من تكبد التزام مالي لاسترداد ما يزيد عن مبلغ محدد لحصص الأعضاء أو مبلغ رأس المال المسدد. بل يسمح فقط للجهة بتأجيل الاسترداد إلى أن يتحقَّق شرط معين، على سبيل المثال، تسديد الالتزامات الأخرى. ولا تخضع حصص الأعضاء في هذا المثال للحظر غير المشروط للاسترداد ولذلك فإنها تصنف كالتزامات مالية.

3. أمثلة توضيحية

أمثلة توضيحية
ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ولكنها لا تشكل جزءاً منه.
محاسبة العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة
توضح الأمثلة التالية تطبيق الفقرات 13-32 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 41 على المحاسبة عن العقود على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة. في هذه الأمثلة، يعبر عن المبالغ النقدية بالريال السعودي.
المثال 1: العقود الآجلة لشراء الأسهم
يوضح المثال قيود اليومية لعقود الشراء الآجلة على أسهم الجهة ذاتها والتي ستتم تسويتها (أ) بالصافي نقدا، (ب) بالصافي في شكل أسهم، أو (ج) عن طريق تسليم نقد مقابل الأسهم. كما يناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). ولتبسيط التوضيح، يفترض عدم سداد توزيعات أرباح على الأسهم موضوع العقد (أي أن "العائد" هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية

أمثلة توضيحية

للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل مساوية للصفر. حُسِبَت القيمة العادلة للعقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية لسعر آجل ثابت.

الافتراضات

تاريخ العقد	1 فبراير 2×20
تاريخ الاستحقاق	31 يناير 3×20
سعر السوق لكل سهم، 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم، 31 ديسمبر 2×20	110 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم، 31 يناير 3×20	106 ريال سعودي
السعر الآجل الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	104 ريال سعودي
القيمة الحالية للسعر الآجل في 1 فبراير 2×20	104 ريال سعودي
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	1,000
القيمة العادلة للعقد الأجل في 1 فبراير 2×20	0 ريال سعودي
القيمة العادلة للعقد الأجل في 31 ديسمبر 2×20	6,300 ريال سعودي
القيمة العادلة للعقد الأجل في 31 يناير 3×20	2,000 ريال سعودي

(أ) النقد مقابل النقد ("التسوية بصافي النقد")

في هذا الجزء الفرعي، فإن عقد الشراء الآجل على أسهم الجهة ذاتها ستتم تسويته بصافي النقد، أي أنه ليس هناك حصول على أو تسليم لأسهم الجهة ذاتها بناءً على تسوية العقد الآجل.

أمثلة توضيحية

في 1 فبراير 2×20، تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) للحصول على القيمة العادلة لعدد 1.000 سهم من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالجهة (أ) اعتبارا من 31 يناير 3×20 مقابل دفعة نقدية تساوي 104,000 ريال سعودي (أي 104 ريالات سعودية لكل سهم) في 31 يناير3×20. ستتم تسوية صافي العقد نقدا. تسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية.

1 فبراير 2×20

سعر السهم عند الاتفاق على العقد في 1 فبراير 2×20 هو 100 ريال سعودي. والقيمة العادلة الأولية للعقد الآجل في 1 فبراير 2×20 هي صفر.

لا يتطلب إجراء أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يُسَدَّد أو يُستَلَم أي نقد.

31 ديسمبر 2×20

في 31 ديسمبر **2×20**، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى 110 ريالات سعودية ونتيجةً لذلك، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى 6.300 ريال سعودي. في هذه الحالة يكون القيد:

من حـ/ الأصل الآجل	6.300	
إلى حـ/ مكاسب		6.300

لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل.

31 يناير 3×20

في 31 يناير 3×20، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى 106 ريال سعودي. والقيمة العادلة للعقد الآجل هي 2000 ريال سعودي ([106 ريالات سعودية × 1,000] – 104,000 ريال سعودي) .

في نفس اليوم، تمت تسوية صافي العقد نقداً. لدى الجهة (أ) واجب بتسليم 104,000 ريال سعودي إلى الجهة (ب) ولدى الجهة (ب) واجب بتسليم 106,000 ريال سعودي (106 ريالات سعودية × 1,000) إلى الجهة (أ)، وبالتالي تدفع الجهة (ب) مبلغ صافي 2,000 ريال سعودي إلى الجهة (أ). يكون القيد:

من حـ/ خسائر	4,300	
إلى حـ/ الأصل الآجل		4,300

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل (أي 4,300 ريال سعودي = 6,300 ريال سعودي – 2,000 ريال سعودي).

من حـ/ النقد	2,000	
إلى حـ/ الأصل الآجل		2,000

لتسجيل التسوية في العقد الآجل.

أمثلة توضيحية

(ب) الأسهم مقابل الأسهم ("تسوية صافي الأسهم")

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أنه ستتم بتسوية صافي العقد بالأسهم بدلاً من النقد. تكون قيود اليومية للجهة (أ) هي نفسها المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية العقد الآجل، كما يلي:

31 يناير 3×20

يتم تسوية صافي العقد بالأسهم. لدى الجهة (أ) واجب بتسليم ما قيمته 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) من أسهمها إلى الجهة (ب) ولدى الجهة (ب) واجب بتسليم ما قيمته 106,000 ريال سعودي (106 ريالات سعودية × 1,000) من أسهمها إلى الجهة (أ)، وبالتالي تقوم الجهة (ب) بتسليم قيمة مبلغ صافي 2,000 ريال سعودي (106,000ريال سعودي – 104,000 ريال سعودي) من الأسهم إلى الجهة (أ). أي 18.9 من الأسهم (2,000 ريال سعودي / 106 ريالات سعودية).

2,000		من حـ/ صافي الأصول / حقوق الملكية
	2,000	إلى حـ/ الأصل الآجل

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتسليم مبلغ نقدي ثابت والحصول عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ). بطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) سابقاً، فإن سعر كل سهم ستدفعه الجهة (أ) في السنة الواحدة ثابت عند 104 ريالات سعودية. تبعاً لذلك، يكون لدى الجهة (أ) واجب بدفع 104,000 ريال سعودي من النقد إلى الجهة (ب) (104 ريالات سعودية × 1,000) ولدى الجهة (ب) واجب بتسليم 1,000 من أسهم الجهة (أ) غير المسددة إلى الجهة (أ) في سنة واحدة. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

100,000		من حـ/ صافي الأصول/ حقوق الملكية
	100,000	إلى حـ/ الالتزام

لتسجيل الواجب بتسليم 104,000 ريال سعودي في سنة واحدة بقيمتها الحالية 100,000 ريال سعودي مخصومة باستخدام سعر الفائدة الملائم (راجع معيار المحاسبة للقطاع العام 41، فقرة إرشادات التطبيق 115).

31 ديسمبر 2×20

3,660		من حـ/ مصروف الفائدة
	3,660	إلى حـ/ الالتزام

استحقاق الفائدة وفقًا لطريقة سعر الفائدة الفعلي على الالتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

أمثلة توضيحية

31 يناير 3×20

من حـ/ مصروف الفائدة		340
إلى حـ/ الالتزام	340	

استحقاق الفائدة وفقاً لطريقة سعر الفائدة الفعلي على الالتزام لمبلغ استرداد الأسهم.

تقوم الجهة (أ) بتسليم 104,000 ريال سعودي نقداً إلى الجهة (ب) وتقوم الجهة (ب) بتسليم 1,000 من أسهم الجهة (أ) إلى الجهة (أ).

من حـ/ الالتزام		104,000
إلى حـ/ النقد	104,000	

لتسجيل تسوية الواجبات باسترداد أسهم الجهة (أ) مقابل النقد.

(د) خيارات التسوية

إن وجود خيارات التسوية (مثل تسوية الصافي نقداً، تسوية الصافي بالأسهم، أو التسوية من خلال مبادلة النقد بالأسهم) يترتب عليه اعتبار عقد إعادة الشراء الآجل أصلًا أو التزامًا ماليًا. إذا كان أحد بدائل التسوية هو مبادلة النقد بالأسهم ((ج) أعلاه)، تعترف الجهة (أ) بالتزام للواجب التعاقدي بتسليم النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. خلافاً لذلك، تحاسب الجهة (أ)العقد الآجل على أنه مشتقة.

المثال 2: العقود الآجلة لبيع الأسهم

يوضح هذا المثال قيود اليومية لعقود البيع الآجلة على أسهم الجهة الخاصة والتي ستتم تسويتها (أ) بالصافي نقداً، (ب) بالصافي في شكل أسهم، أو (ج) عن طريق تسليم النقد مقابل الأسهم، ويناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه). لتبسيط الشرح، يفترض عدم وجود توزيعات أرباح مسددة على الأسهم موضوع العقد (أي أن "العائد " هو صفر) وبالتالي فإن القيمة الحالية للسعر الآجل تساوي السعر الفوري عندما تكون القيمة العادلة للعقد الآجل مساوية للصفر. حُسِبَت القيمة العادلة للعقد الآجل على أنها الفرق بين سعر الأسهم في السوق والقيمة الحالية للسعر الآجل الثابت.

الافتراضات

تاريخ العقد	1 فبراير 2×20
تاريخ الاستحقاق	31 يناير 3×20
سعر السوق لكل سهم 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم 31 ديسمبر 2×20	110 ريال سعودي

أمثلة توضيحية

سعر السوق لكل سهم 31 يناير 3×20	106 ريال سعودي
السعر الآجل الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	104 ريال سعودي
القيمة الحالية للسعر الآجل في 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
عدد الأسهم بموجب العقد الآجل	1.000
القيمة العادلة للعقد الأجل في 1 فبراير 2×20	0 ريال سعودي
القيمة العادلة للعقد الأجل في 31 ديسمبر 2×20	(6,300) ريال سعودي
القيمة العادلة للعقد الأجل في 31 يناير 3×20	(2,000) ريال سعودي

(أ) النقد مقابل النقد ("التسوية بصافي النقد")

في 1 فبراير 2×20، تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) لدفع القيمة العادلة 1.000 من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالجهة (أ) اعتبارا من 31 يناير 3×20 مقابل دفعة نقدية تساوي 104,000 ريال سعودي (بمعنى آخر، 104 ريالات سعودية لكل سهم) في 31 يناير3×20. ستتم تسوية صافي العقد نقدًا. تسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

لا يتطلب إجراء أي قيد لأن القيمة العادلة للمشتقة هي صفر ولم يُسَدَّد أو يُستَلم أي نقد.

31 ديسمبر 2×20

6,300		من ح/ خسائر
	6,300	إلى ح/ الالتزام الآجل

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة للعقد الآجل.

أمثلة توضيحية
31 يناير 3×20 4,300 من حـ/ الالتزام الآجل 4,300 إلى حـ/ مكاسب *لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للعقد الآجل* (أي 4,300 ريال سعودي = 6,300 ريال سعودي – 2,000 ريال سعودي). وتتم تسوية صافي العقد نقداً. الجهة (ب) عليها واجب بتسليم 104,000 ريال سعودي إلى الجهة (أ) والجهة (أ) عليها واجب بتسليم 106,000 ريال سعودي (106 ريالات سعودية × 1,000) إلى الجهة (ب)، وبالتالي تدفع الجهة (أ) مبلغ صافي 2,000 ريال سعودي إلى الجهة (ب). 2,000 من حـ/ الالتزام الآجل 2,000 إلى حـ/ النقد *لتسجيل التسوية في العقد الآجل.*
(ب) الأسهم مقابل الأسهم ("تسوية صافي الأسهم")
لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود دفتر اليومية للجهة (أ) هي نفسها المبينة في (أ) باستثناء: **31 يناير** 3×20 تتم تسوية العقد بصافي الأسهم. لدى الجهة (أ) حق باستلام ما قيمته 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) من أسهمها وواجب بتسليم ما قيمته 106,000 ريال سعودي (106 ريالات سعودية × 1,000) من أسهمها إلى الجهة (ب)، وبالتالي تقوم الجهة (أ) بتسليم قيمة مبلغ صافي 2,000 ريال سعودي (106,000ريال سعودي – 104,000 ريال سعودي) من الأسهم إلى الجهة (ب). أي 18.9 من الأسهم (2,000 ريال سعودي / 106 ريالات سعودية). 2,000 من حـ/ الالتزام الآجل 2,000 إلى حـ/ صافي الأصول / حقوق الملكية *لتسجيل تسوية العقد الآجل. يعامل إصدار أسهم الجهة الخاصة على أنه معاملة حقوق ملكية.*
(ج) الأسهم مقابل النقد ("إجمالي التسوية المادية")
لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتسليم عدد ثابت من أسهم الجهة الخاصة. بطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، فإن سعر كل سهم ستدفعه الجهة (أ) في سنة واحدة ثابت عند 104 ريالات سعودية. تبعاً لذلك، فإنه يكون لدى الجهة (أ) حق لاستلام 104,000 ريال سعودي من النقد (104 ريالات سعودية × 1,000) وواجب بتسليم 1,000 من أسهمها في سنة واحدة. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية:

أمثلة توضيحية

1 فبراير 2×20

لم تُسَجَّل أي قيود في 1 فبراير. لم يُسَدَّد أو يُستَلَم أي نقد لأن القيمة العادلة الأولية للعقد الآجل هي صفر. يحقق العقد الآجل لتسليم عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويتها بغير تسليم الأسهم مقابل النقد.

31 ديسمبر 2×20

لم تُسَجَّل أي قيود في 31 ديسمبر لأنه لم يُسَدَّد أو يُستَلَم أي نقد ولأن العقد لتسليم عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالجهة.

31 يناير 3×20

في 31 يناير 3×20، تستلم الجهة (أ) 104,000 ريال سعودي نقداً وتورد 1,000 من الأسهم.

من حـ/ النقد		104,000
إلى حـ/ صافي الأصول / حقوق الملكية	104,000	

لتسجيل تسوية العقد الآجل.

(د) خيارات التسوية

إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار عقد الشراء الآجل أصلاً أو التزاماً ماليًا. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد الجهة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. تعترف الجهة (ب) بالأصل أو الالتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. يعتمد إدراج قيد المحاسبة عند التسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال 3: خيار لشراء للأسهم مشتري

يوضح هذا المثال قيود اليومية لحق خيار الشراء الذي اشتُرِيَ على الأسهم الخاصة بالجهة والذي سيتم تسويته (أ) بالصافي نقداً، (ب) بالصافي في شكل الأسهم، (ج) أو عن طريق تسليم النقد مقابل الأسهم الخاصة بالجهة. يناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د) أدناه:

الافتراضات:

تاريخ العقد	1 فبراير 2×20
تاريخ الممارسة	31 يناير 3×20 (يمكن ممارستها فقط في تاريخ الاستحقاق)
مالك حق الممارسة	الجهة المعدة للقوائم المالية (الجهة (أ))

أمثلة توضيحية

سعر السوق لكل سهم 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم 31 ديسمبر 2×20	104 ريالات سعودية
سعر السوق لكل سهم 31 يناير 3×20	104 ريالات سعودية
سعر الممارسة الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	102 ريال سعودي
عدد الأسهم بموجب العقد الخيار	1.000
القيمة العادلة للخيار في 1 فبراير 2×20	5,000 ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 ديسمبر 2×20	3,000 ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 يناير 3×20	2,000 ريال سعودي

(أ) النقد مقابل النقد ("تسوية الصافي نقدا")

في 1 فبراير 2×20، تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) يُنشئ واجباً على المنشأة (ب) بالتسليم، ويعطي الجهة (أ) الحق باستلام القيمة العادلة 1,000 من الأسهم العادية الخاصة بالجهة (أ) اعتباراً من 31 يناير 3×20 مقابل 102,000 ريال سعودي من النقد (أي 102ريال سعودي لكل سهم) في 31 يناير3×20، إذا مارست الجهة (أ) حقها وسيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس الجهة (أ) حقها، فلا تتم أي دفعات. وتسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

يكون سعر السهم عند الاتفاق على العقد في 1 فبراير 2×20 هو 100 ريال سعودي، والقيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في 1 فبراير 2×20 هي 5,000 ريال سعودي، والتي تدفعها الجهة (أ) إلى الجهة (ب) نقداً في ذلك التاريخ. في ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة 102 ريال سعودي يتجاوز سعر السوق لكل سهم 100 ريال سعودي ولذلك يكون من غير المجدي اقتصاديا للجهة (أ) أن تمارس الخيار. بمعنى آخر، يكون سعر خيار الشراء أعلى من سعر السوق.

من ح/ أصل خيار الشراء	5,000	
إلى ح/ النقد		5,000

للاثبات خيار الشراء المشترى.

31 ديسمبر 2×20

أمثلة توضيحية
في 31 ديسمبر 2×20، ارتفع سعر السوق لكل سهم إلى 104 ريالات سعودية. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى 3,000 ريال سعودي، والتي يكون منها 2,000 ريال سعودي هي القيمة الجوهرية ([104 ريالات سعودية – 102 ريال سعودي] × 1,000) و1,000 ريال سعودي هي القيمة الزمنية المتبقية. 2,000 من حـ/ خسائر 2,000 إلى حـ/ أصل خيار الشراء *لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.* **31 يناير** 3×20 في 31 يناير 3×20، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو 104 ريالات سعودية. وانخفضت القيمة العادلة لخيار الشراء إلى 2,000 ريال سعودي، والتي تكون ذات قيمة جوهرية ([104 ريالات سعودية – 102 ريال سعودي] × 1,000)، لأنه لم يتبقَ أي قيمة زمنية. 1,000 من حـ/ خسائر 1,000 إلى حـ/ أصل خيار الشراء *لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.* وفي نفس اليوم، تمارس الجهة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. على الجهة (ب) واجب بتسليم 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) إلى الجهة (أ) مقابل 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من الجهة (أ)، وبالتالي تستلم الجهة (أ) مبلغ صافي يعادل 2,000 ريال سعودي. 2,000 من حـ/ النقد 2,000 إلى حـ/ أصل خيار الشراء *لتسجيل تسوية عقد الخيار.*
(ب) الأسهم مقابل الأسهم ("تسوية الصافي بالأسهم")
لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود اليومية للجهة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي: - **31 يناير** 3×20 تمارس الجهة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. على الجهة (ب) واجب بتسليم ما قيمته 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) من أسهم الجهة (أ) إلى الجهة (ب) مقابل ما قيمته 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من أسهم الجهة (أ)، وبالتالي تقوم الجهة (ب) بتسليم قيمة مبلغ صافي يعادل 2,000 ريال سعودي من الأسهم إلى الجهة (أ)، أي 19.2 من الأسهم (2,000 ريال سعودي/ 104 ريالات سعودية). 2,000 من/ صافي الأصول/ حقوق الملكية 2,000 إلى حـ/ أصل خيار الشراء

أمثلة توضيحية

لتسجيل تسوية عقد الخيار. تتم المحاسبة عن التسوية على أنها معاملة أسهم خزينة (أي عدم وجود مكسب أو خسارة)

(ج) النقد مقابل الأسهم ("إجمالي التسوية المادية")

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام عدد ثابت من الأسهم ودفع مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت الجهة (أ) بممارسة الخيار. بطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند 102 ريال سعودي. تبعاً لذلك، لدى الجهة (أ) حق باستلام 1,000 من الأسهم المتداولة الخاصة بالجهة (أ) مقابل 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من النقد، إذا قامت الجهة (أ) بممارسة الخيار. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

5,000		من / صافي الأصول / حقوق الملكية
	5,000	إلى د/ النقد

لتسجيل النقد المسدد مقابل الحق باستلام الأسهم الخاصة بالجهة (أ) في سنة واحدة مقابل سعر ثابت. يتم اثبات العلاوة المسددة في صافي الأصول حقوق الملكية.

31 ديسمبر 2×20

لم تُسجَّل أي قيود في31 ديسمبر لأنه لم يُسَدَّد أو يُستَلم أي نقد لأن العقد الذي يعطي الحق باستلام عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالجهة.

31 يناير 3×20

تمارس الجهة (أ) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. على الجهة (ب) واجب بتسليم 1,000 من أسهم الجهة (أ) مقابل 102,000 ريال سعودي من النقد.

102,000		من / صافي الأصول / حقوق الملكية
	102,000	إلى د/ النقد

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء أصلاً مالياً. هو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تعيد الجهة (أ) شراء عدد ثابت من أسهمها الخاصة مقابل دفع مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. تعترف الجهة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. يعتمد تسجيل قيد المحاسبة على كيفية تسوية العقد الفعلية.

أمثلة توضيحية

المثال 4: خيار الشراء للأسهم المكتوبة

يوضح هذا المثال قيود اليومية لواجب خيار الشراء المكتوب على الأسهم الخاصة بالجهة والتي سيتم تسويتها (أ) بالصافي نقدا، (ب) بالصافي على شكل أسهم، (ج) أو عن طريق تسليم النقد مقابل الأسهم. يناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د)).

الافتراضات:

تاريخ العقد	1 فبراير 2×20
تاريخ الممارسة	31 يناير 3×20 (يمكن ممارستها فقط في تاريخ الاستحقاق)
مالك حق الممارسة	الجهة التي تقوم بالإبلاغ (الجهة (ب))
سعر السوق لكل سهم 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم 31 ديسمبر 2×20	104 ريالات سعودية
سعر السوق لكل سهم 31 يناير 3×20	104 ريالات سعودية
سعر الممارسة الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	102 ريال سعودي
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	1.000
القيمة العادلة للخيار في 1 فبراير 2×20	5,000 ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 ديسمبر 2×20	3,000 ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 يناير 3×20	2,000 ريال سعودي

(أ) النقد مقابل النقد ("التسوية بصافي النقد")

أمثلة توضيحية

لنفترض نفس الحقائق كما في المثال 3(أ) أعلاه باستثناء أن لدى الجهة (أ)خيار شراء مكتوباً على أسهمها الخاصة بدلاً من أن تكون قد اشترت خيار شراء عليها. وتبعاً لذلك، في 1 فبراير 2×20 تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) يعطي الجهة (ب) الحق بالاستلام وعلى الجهة (أ) واجب بدفع القيمة العادلة 1000 من الأسهم العادية الخاصة بالجهة (أ) اعتباراً من 31 يناير 3×20 مقابل دفعة نقدية تساوي 102,000 ريال سعودي (أي 102 لكل سهم) في 31 يناير 3×20، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس الجهة (ب) الحق، فلا توجد أي دفعات. تسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

5,000		من حـ/ النقد
	5,000	إلى حـ/ واجب خيار الشراء

لاثبات خيار الشراء المكتوب.

31 ديسمبر 2×20

2,000		من حـ/ واجب خيار الشراء
	2,000	إلى حـ/ مكاسب

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

31 يناير 3×20

1,000		من حـ/ واجب خيار الشراء
	1,000	إلى حـ/ مكاسب

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الشراء.

في نفس اليوم، تمارس الجهة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي النقد. على الجهة (أ) واجب بتسليم 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) إلى الجهة (ب) مقابل 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من الجهة (ب)، وبالتالي تدفع الجهة (أ) مبلغ صافي يعادل 2,000 ريال سعودي.

2,000		من حـ/ واجب خيار الشراء
	2,000	إلى حـ/ النقد

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم (تسوية صافي الأسهم)

أمثلة توضيحية
لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود اليومية للجهة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء تسجيل تسوية عقد الخيار على النحو التالي: - **31 ديسمبر** 3×20 تمارس الجهة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. على الجهة (ب) واجب بتسليم ما قيمته 104,000 ريال سعودي (104 ريالات سعودية × 1,000) من أسهم الجهة (أ) إلى الجهة (ب) مقابل ما قيمته 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من أسهم الجهة (أ)، وبالتالي تقوم الجهة (أ) بتسليم قيمة مبلغ صافي يعادل 2,000 ريال سعودي من الأسهم إلى الجهة (ب)، أي 19.2 من الأسهم (2,000 ريال سعودي / 104 ريالات سعودية). 2,000 من حـ / واجب خيار الشراء 2,000 إلى/ صافي الأصول / حقوق الملكية *لتسجيل تسوية عقد الخيار. تتم المحاسبة عن التسوية على أنها معاملة صافي الأصول/ حقوق ملكية.*
(ج) النقد مقابل الأسهم ("إجمالي التسوية المادية")
لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتسليم عدد ثابت من الأسهم واستلام مبلغ نقدي ثابت، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. بطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند 102 ريال سعودي. تبعاً لذلك، لدى الجهة (أ) حق باستلام 1000 من الأسهم المتداولة الخاصة بالجهة (أ) مقابل 102,000 ريال سعودي (102 ريال سعودي × 1,000) من النقد، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية: **1 فبراير 2×20** 5,000 من حـ/ النقد 5,000 إلى/ صافي الأصول/ حقوق الملكية *لتسجيل النقد المستلم مقابل الواجب بتسليم عدد ثابت الأسهم الخاصة بالجهة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. يتم اثبات العلاوة المستلمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. بناءً على الممارسة، فقد ينتج عن الشراء إصدار عدد ثابت من الأسهم مقابل مبلغ نقدي ثابت.* **31 ديسمبر 2×20** *لم تُسجَّل أي قيود في31 ديسمبر لأنه لم يُسَدَّد أو يُستَلَم أي نقد لأن العقد هو تسليم عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بجهة.* **31 يناير** 3×20 تمارس الجهة (ب) خيار الشراء ويتم تسوية العقد بالإجمالي. على الجهة (أ) واجب بتسليم 1,000 من الأسهم مقابل 102,000 ريال سعودي من النقد.

أمثلة توضيحية		
من حـ/ النقد	102,000	
إلى حـ/ صافي الأصول/ حقوق الملكية		102,000
لتسجيل تسوية عقد الخيار.		
(د) خيارات التسوية		
إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد، صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الشراء التزاما مالياً. هو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه لا يمكن تسويته إلا بأن تصدر الجهة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. تعترف الجهة (أ) بالالتزام المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. يعتمد تسجيل قيد المحاسبة على كيفية تسوية العقد الفعلية.		
المثال 5: خيار الإعادة المشترى على الأسهم		
يوضح المثال قيود اليومية لخيار الإعادة المشترى على الأسهم الخاصة بالجهة والتي سيتم تسويتها (أ) بالصافي نقداً، (ب) بالصافي على شكل أسهم، (ج) أو عن طريق تسليم النقد مقابل الأسهم. يناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د)).		
الافتراضات:		
تاريخ العقد	1 فبراير 2×20	
تاريخ الممارسة	31 يناير 3×20 (يمكن ممارستها فقط في تاريخ الاستحقاق)	
مالك حق الممارسة	الجهة المعدة للقوائم المالية (الجهة (أ))	
سعر السوق لكل سهم 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي	
سعر السوق لكل سهم 31 ديسمبر 2×20	95 ريالاً سعودياً	
سعر السوق لكل سهم 31 يناير 3×20	95 ريالاً سعودياً	
سعر الممارسة الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	98 ريالاً سعودياً	
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	1,000	
القيمة العادلة للخيار في 1 فبراير 2×20	5,000 ريال سعودي	
القيمة العادلة للخيار في 31 ديسمبر 2×20	4,000 ريال سعودي	
القيمة العادلة للخيار فى 31 يناير 3×20	3,000 ريال سعودي	
(أ) النقد مقابل النقد ("التسوية بصافي النقد")		

أمثلة توضيحية

في 1 فبراير 2×20 تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) يعطي الجهة (ب) حق البيع، ويُنشئ واجباً على الجهة (ب) بشراء القيمة العادلة 1,000 من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالجهة (أ) اعتباراً من 31 يناير 3×20 بسعر تنفيذ 98,000 ريال سعودي (أي 98 لكل سهم) في 31 يناير 3×20، إذا قامت الجهة (أ) بممارسة الحق. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس الجهة (أ) حقها، فلا توجد أي دفعات. وتسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

يكون السعر لكل سهم عند الاتفاق على العقد في 1 فبراير 2×20 هو 100 ريال سعودي. القيمة العادلة الأولية لعقد الخيار في 1 فبراير 2×20 هي 5,000 ريال سعودي، والتي تدفعها الجهة (أ) إلى الجهة (ب) نقداً في ذلك التاريخ، لا يكون للخيار قيمة جوهرية، بل قيمة زمنية فقط، لأن سعر الممارسة 98 ريالاً سعودياً أقل من سعر السوق لكل سهم 100 ريال سعودي. لذلك يكون من غير المجدي اقتصاديا للجهة (أ) أن تمارس الخيار. بمعنى آخر، يكون سعر خيار الإعادة أعلى من سعر السوق.

من ح/ أصل خيار الإعادة	5,000	
إلى/ النقد		5,000

لاثبات خيار الإعادة الذي تم شراؤه.

31 ديسمبر 2×20

في 31 ديسمبر 2×20، انخفض سعر السوق لكل سهم إلى 95 ريالاً سعودياً. انخفضت القيمة العادلة لخيار الإعادة إلى 4,000 ريال سعودي، منها 3000 ريال سعودي هي قيمة جوهرية ([98 ريالاً سعودياً – 95 ريالاً سعودياً] × 1,000)، وتكون القيمة الزمنية المتبقية هي 1,000 ريال سعودي.

من ح/ الخسائر	1,000	
إلى ح/ أصل خيار الإعادة		1,000

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الإعادة.

31 يناير 3×20

في 31 ديسمبر 2×20، لا يزال سعر السوق لكل سهم هو 95 ريالاً سعودياً. انخفضت القيمة العادلة لخيار الإعادة إلى 3,000 ريال سعودي، والتي تكون كلها قيمة جوهرية ([98 ريالاً سعودياً – 95 ريالاً سعودياً] × 1,000)، لأنه لم يتبقَ أي قيمة زمنية.

من ح/ خسائر	1,000	
إلى ح/ أصل خيار الإعادة		1,000

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الإعادة.

في نفس اليوم، تمارس الجهة (أ) خيار الإعادة ويتم تسوية العقد بصافي النقد. على الجهة (ب) واجب بتسليم 98,000 ريال سعودي إلى الجهة (أ) وعلى الجهة (أ) واجب بتسليم 95,000 ريال سعودي (95 ريالاً سعودياً × 1,000) إلى الجهة (ب)، وبالتالي تدفع الجهة (ب) مبلغ صافي يعادل 3,000 ريال سعودي إلى الجهة (أ).

أمثلة توضيحية

من ح/ النقد		3,000
إلى ح/ أصل خيار الإعادة	3,000	

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ب) الأسهم مقابل الأسهم ("تسوية الصافي بالأسهم")

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود اليومية للجهة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ) أعلاه، باستثناء:

31 يناير 3×20

تمارس الجهة (أ) خيار الإعادة ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فعلياً، يكون على الجهة (ب) واجب بتسليم ما قيمته 9,8000 ريال سعودي من أسهم الجهة (أ) إلى الجهة (أ)، وعلى الجهة (أ) واجب بتسليم ما قيمته 95,000 ريال سعودي من أسهمها (95 ريالاً سعودياً × 1,000) إلى الجهة (ب)، وبالتالي تقوم الجهة (ب) بتسليم قيمة مبلغ صافي 3000 ريال سعودي من الأسهم إلى الجهة (ب)، أي 31.6 من الأسهم (3,000 ريال سعودي / 95 ريالاً سعودياً).

من/ صافي الأصول/ حقوق الملكية		30,000
إلى ح/ أصل خيار الإعادة	30,000	

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(ج) النقد مقابل الأسهم (إجمالي التسوية المادية)

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم باستلام مبلغ نقدي ثابت وتسليم عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ)، إذا قامت الجهة (أ) بممارسة الخيار. وبطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابت 98 ريالاً سعودياً. تبعاً لذلك، فإن على الجهة (ب) واجب بدفع 98,000 ريال سعودي من النقد إلى الجهة (أ) (ناقصا 1,000×98 ريال سعودي) مقابل 1,000 من الأسهم المتداولة الخاصة بالجهة (أ)، إذا قامت الجهة (أ) بممارسة الخيار. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

من/ صافي الأصول/ حقوق الملكية		5,000
إلى ح/ النقد	5,000	

لتسجيل النقد المستلم مقابلالحق بتسليم عدد الأسهم الخاصة بالجهة (أ) في سنة واحدة بسعر ثابت. تُثبت العلاوة المسددة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. بناءً على الممارسة، ينتج عنها إصدار لعدد ثابت من الأسهم مقابل سعر ثابت.

31 ديسمبر 2×20

أمثلة توضيحية

لم تُسجَّل أي قيود في31 ديسمبر لأنه لم يُسدَّد أو يُستَلم أي نقد ولأن العقد بتسليم عدد ثابت من الأسهم الخاصة بالجهة (أ) مقابل مبلغ نقدي ثابت يحقق تعريف أداة حقوق الملكية الخاصة بالجهة (أ).

31 يناير 3×20

تمارس الجهة (أ) خيار التداول ويتم تسوية العقد بالإجمالي. على الجهة (ب) واجب بتسليم 98,000 ريال سعودي نقدا إلى الجهة (أ) مقابل 1,000 من الأسهم.

من حـ/ النقد		98,000
إلى/ صافي الأصول/ حقوق الملكية	98,000	

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

إن وجود خيارات التسوية (مثل صافي النقد أو صافي الأسهم، أو من خلال مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الإعادة أصلًا مالياً. وهو لا يحقق تعريف أداة حقوق الملكية لأنه يمكن تسويته بأن تصدر الجهة (أ) عدداً ثابتاً من أسهمها الخاصة مقابل استلام مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر. تعترف الجهة (أ) بالأصل المشتق، كما هو موضح في (أ) و(ب) أعلاه. يعتمد تسجيل قيد المحاسبة للتسوية على كيفية تسوية العقد الفعلية.

المثال 6: خيار الإعادة المكتوب على الأسهم

يوضح هذا المثال قيود اليومية لخيار الإعادة المكتوب على الأسهم الخاصة بالجهة والتي سيتم تسويتها (أ) بالصافي نقداً، (ب) بالصافي في شكل أسهم، (ج) أو عن طريق تسليم النقد مقابل الأسهم. يناقش أيضاً تأثير خيارات التسوية (راجع (د)).

الافتراضات:

تاريخ العقد	1 فبراير 2×20
تاريخ الممارسة	31 يناير 3×20 (يمكن ممارستها فقط في تاريخ الاستحقاق)
مالك حق الممارسة	الطرف المقابل (الجهة (ب))
سعر السوق لكل سهم 1 فبراير 2×20	100 ريال سعودي
سعر السوق لكل سهم 31 ديسمبر 2×20	95 ريالاً سعودياً
سعر السوق لكل سهم 31 يناير 3×20	95 ريالاً سعودياً

أمثلة توضيحية	
سعر الممارسة الثابت الواجب سداده في 31 يناير 3×20	98 ريالاً سعودياً
القيمة الحالية لسعر الممارسة في 1 فبراير 2×20	95 ريالاً سعودياً
عدد الأسهم بموجب عقد الخيار	1,000
القيمة العادلة للخيار في 1 فبراير 2×20	5,000 ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 ديسمبر 2×20	4,000ريال سعودي
القيمة العادلة للخيار في 31 يناير 3×20	3,000 ريال سعودي

(أ) النقد مقابل النقد ("تسوية الصافي نقدا")

لنفترض نفس الحقائق كما في المثال 5(أ) أعلاه باستثناء أن لدى الجهة (أ)خيار إعادة مكتوباً على أسهمها الخاصة بدلاً أن يكون لديها شراء خيار الإعادة على أسهمها. تبعاً لذلك، في 1 فبراير 2×20 تبرم الجهة (أ) عقداً مع الجهة (ب) يعطي الجهة (ب) الحق بالاستلام ويُنشئ واجباً على الجهة (أ) بدفع القيمة العادلة 1,000 من الأسهم المتداولة الخاصة بالجهة (أ) اعتباراً من 31 يناير 3×20 مقابل 98,000 ريال سعودي من النقد (يعني ذلك 98 ريالاً سعودياً لكل سهم) في 31 يناير 3×20، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. سيتم تسوية العقد بصافي النقد. إذا لم تمارس الجهة (ب) حقها، فلا توجد أي دفعات. تسجل الجهة (أ) قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

5,000		من حـ/ النقد
	5,000	إلى حـ/ التزام خيار الإعادة

لاثبات خيار الإعادة المكتوب.

31 ديسمبر 2×20

1,000		من حـ/ التزام خيار الإعادة
	1,000	إلى حـ/ مكاسب

لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الإعادة.

31 يناير 3×20

1,000		من حـ/ التزام خيار الإعادة

أمثلة توضيحية

	1,000 إلى حـ/ مكاسب
لتسجيل الانخفاض في القيمة العادلة لخيار الإعادة.	

في نفس اليوم، تمارس الجهة (ب) خيار الإعادة ويتم تسوية العقد بصافي النقد. يكون على الجهة (أ) واجب بتسليم 98,000 ريال سعودي إلى الجهة (ب) ويكون على الجهة (ب) واجب بتسليم 95,000 ريال سعودي (95 ريال سعودي × 1,000) من الجهة (أ)، وبالتالي تدفع الجهة (أ) مبلغ صافي يعادل 3,000 ريال سعودي إلى الجهة (ب).

3,000	من حـ/ التزام خيار الإعادة
3,000	إلى حـ/ النقد
لتسجيل تسوية عقد الخيار.	

(ب) الأسهم مقابل الأسهم ("تسوية الصافي بالأسهم")

لنفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بصافي الأسهم بدلاً من صافي النقد. تكون قيود اليومية للجهة (أ) هي نفس تلك المبينة في (أ)، باستثناء ما يلي: -

31 يناير 3×20

تمارس الجهة (ب) خيار الإعادة ويتم تسوية العقد بصافي الأسهم. فعلياً، يكون على الجهة (أ) واجب بتسليم ما قيمته 98,000 ريال سعودي من الأسهم إلى الجهة (ب)، وعلى الجهة (ب) واجب بتسليم ما قيمته 95,000 ريال سعودي من أسهم الجهة (أ) (95 ريالاً سعودياً × 1,000) إلى الجهة (أ)، وبالتالي تقوم الجهة (أ) بتسليم قيمة مبلغ صافي 3,000 ريال سعودي من أسهم الجهة (أ) إلى الجهة (ب)، أي 31.6 من الأسهم (3,000/ 95).

3,000	من حـ/ التزام خيار الإعادة
3,000	إلى/ صافي الأصول / حقوق الملكية
لتسجيل تسوية عقد الخيار. يتم محاسبة إصدار الجهة (أ) لأسهمها الخاصة على أنها معاملة صافي الأصول/ حقوق ملكية.	

(ج) النقد مقابل الأسهم ("إجمالي التسوية المادية")

نفترض نفس الحقائق كما في (أ) باستثناء أن التسوية ستتم بتسليم مبلغ نقدي ثابت واستلام عدد ثابت من الأسهم، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. بطريقة مشابهة لكل من (أ) و(ب) أعلاه، يكون سعر الممارسة لكل سهم ثابتاً عند 98 ريالاً سعودياً. وتبعاً لذلك، يكون على الجهة (أ) واجب بدفع 98,000 ريال سعودي من النقد إلى الجهة (ب) (98 ريالاً سعودياً × 1,000) مقابل 1,000 من الأسهم المتداولة الخاصة بالجهة (أ)، إذا قامت الجهة (ب) بممارسة الخيار. تقوم الجهة (أ) بتسجيل قيود اليومية التالية:

1 فبراير 2×20

5,000	من حـ/ النقد
5,000	إلى/ صافي الصول/ حقوق الملكية
اثبات علاوة الخيار 5,000 ريال سعودي المستلمة في حقوق الملكية.	

أمثلة توضيحية

95,000		من/ صافي الأصول/ حقوق الملكية
	95,000	إلى حـ/ الالتزام

لاثبات القيمة الحالية للواجب بتسليم 98,000 ريال سعودي في سنة واحدة، أي 95,000 على أنها التزام.

31 ديسمبر 2×20

2,750		من حـ/ مصروف الفائدة
	2,750	إلى حـ/ الالتزام

استحقاق الفائدة وفقاً لطريقة سعر الفائدة الفعلي على الالتزام بمبلغ استرداد الأسهم.

31 يناير 3×20

250		من حـ/ مصروف الفائدة
	250	إلى حـ/ الالتزام

استحقاق الفائدة وفقاً لطريقة سعر الفائدة الفعلي على الالتزام بمبلغ استرداد الأسهم.

في نفس اليوم، تمارس الجهة (ب) خيار الإعادة ويتم تسوية العقد بالإجمالي. يكون على الجهة (أ) واجب بتسليم 98,000 ريال سعودي نقداً إلى الجهة (ب) مقابل ما قيمته 95,000 ريال سعودي (95 ريالاً سعودياً × 1,000).

98,000		من حـ/ الالتزام
	98,000	إلى حـ/ النقد

لتسجيل تسوية عقد الخيار.

(د) خيارات التسوية

إن وجود خيارات التسوية (مثل تسوية الصافي نقدًا، تسوية الصافي بأسهم، أو عن طريق مبادلة النقد بالأسهم) ينتج عنه اعتبار خيار الإعادة المكتوب التزامًا مالياً. إذا كان واحد من بدائل التسوية يعني مبادلة النقد بالأسهم أعلاه ((ج) فتعترف الجهة (أ) بالتزام مقابل الواجب التعاقدي بتسليم النقد، كما هو موضح في (ج) أعلاه. وخلافاً لذلك، تحاسب الجهة (أ) عن خيار الإعادة على أنه التزام مشتق.

الجهات مثل صناديق الاستثمار المشترك والتعاونيات التي لا يمثل رأسمالها المساهم به صافي أصول/ حقوق ملكية

أمثلة توضيحية

المثال 7: الجهات التي ليس لها صافي أصول/ حقوق ملكية

يوضح المثال التالي صيغة قائمة الأداء المالي وقائمة المركز المالي التي يمكن استخدامها من قبل الجهات مثل صناديق الاستثمار المشترك التي ليس لديها صافي أصول/ حقوق ملكية. من الممكن استخدام صيغ أخرى.

قائمة الأداء المالي المنتهية في 31 ديسمبر 1×20

	20×1 ريال سعودي	20×0 ريال سعودي
الإيرادات	2,956	1,718
إجمالى الإيرادات	2,956	1,718
المصروفات (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(614)	(614)
تكاليف التمويل		
تكاليف التمويل الأخرى	(47)	(47)

أمثلة توضيحية

التوزيعات على حملة الوحدات الاستثمارية	(50)	(50)
إجمالي المصروفات	(741)	(711)
الفائض للسنة	2,215	1,007
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى حملة الوحدات الاستثمارية	2,215	1,007

قائمة الأداء المالي في 31 ديسمبر 1×20

	1×20		0×20	
	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	91,374		78,484	
مجموع الأصول غير المتداولة		91,374		78,484
الأصول المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	1,422		1,769	
مجموع الأصول المتداولة		1,422		1,769
مجموع الأصول		92,796		80,253
الالتزامات				
الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	647		66	
مجموع الالتزامات المتداولة		(647)		(66)
الالتزامات غير المتداولة باستثناء صافي الأصول المنسوبة إلى حملة				

أمثلة توضيحية

الوحدات الاستثمارية (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	280	136	
	(280)		(136)
صافي الأصول المنسوبة إلى حملة الوحدات الاستثمارية	91,869		80,051

المثال 8: الجهات التي لها صافي أصول/ حقوق ملكية ما

يوضح المثال التالي صيغة قائمة الأداء المالي وقائمة المركز المالي التي يمكن استخدامها من قبل الجهات التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن صافي أصول/ حقوق ملكية لأن على الجهة واجباً بسداد أسهم رأس المال عند الطلب. من الممكن استخدام صيغ أخرى.

قائمة الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1

	20×1 ريال سعودي	20×0 ريال سعودي
الإيرادات	472	498
إجمالي الإيرادات	472	498
المصروفات (مصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها)	(367)	(396)
تكاليف التمويل		
تكاليف التمويل الأخرى	(4)	(4)
التوزيعات على حملة الوحدات الاستثمارية	(50)	(50)
إجمالي المصروفات	(421)	(450)
الفائض للسنة	51	48
التغير في صافي الأصول المنسوب إلى حملة الوحدات الاستثمارية	51	48

أمثلة توضيحية

قائمة الأداء المالي المنتهية في 31 ديسمبر 1×20

	ريال سعودي	20×1 ريالاً سعودياً	ريالاً سعودياً	20×0 ريالاً سعودياً
الأصول				
الأصول غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	908		830	
مجموع الأصول غير المتداولة		908		830
الأصول المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	383		350	
مجموع الأصول المتداولة		383		350
مجموع الأصول		1,291		1,180
الالتزامات				
الالتزامات المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	371		338	
أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب	202		161	
مجموع الالتزامات المتداولة		(574)		(499)
مجموع الأصول مطروحا منها الالتزامات المتداولة		717		681
الالتزامات غير المتداولة (المصنفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1)	187		196	
		(187)		(196)

أمثلة توضيحية

المكونات الأخرى لصافي الأصول/ حقوق الملكية

الاحتياطات مثل فائض إعادة التقييم، الفائض المتراكم، الخ	530	485	485
	530		485
	717		681

مذكرة

إيضاح - مجموع حصص الأعضاء

أسهم رأس المال مستحقة السداد عند الطلب	202	161
الاحتياطات	530	485
	732	646

في هذا المثال، لا يترتب على الجهة واجب بتسليم حصص من احتياطاتها لأعضائها.

المحاسبة عن الأدوات المالية المركبة

المثال 9: فصل الأداة المالية المركبة عند الاثبات الأولى

تصف الفقرة 33 كيفية فصل مكونات الأداة المالية المركبة من قبل الجهة عند الاثبات الأولي. يوضح المثال التالي كيفية حصول الفصل.

تصدر الجهة 2,000 سند قابل للتحويل في بداية السنة الأولى. تكون مدة السندات 3 سنوات، وتُصْدر بقيمة اسمية 1,000 ريال سعودي لكل سند، بحيث تعطي إجمالي متحصلات بقيمة 2,000,000 ريال سعودي. يستحق دفع الفائدة سنوياً في مبالغ متأخرة السداد بسعر فائدة سنوي اسمي مقداره 6 بالمئة ويكون كل سند قابل للتحويل في أي وقت حتى تاريخ الاستحقاق إلى 250 سهماً عادياً. عند إصدار السندات، فإن سعر الفائدة السائد في السوق للديون المشابهة بدون خيارات تحويل هو 9 بالمئة.

يُقاسُ مكوّن الالتزام أولاً، ويُحَدَّدُ الفرق بين متحصلات إصدار السند والقيمة العادلة للالتزام إلى مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية. تُحسَبُ القيمة الحالية لمكوّن الالتزام باستخدام معدل خصم نسبته 9 بالمئة، وهو سعر الفائدة في السوق لسندات مشابهة ليس لها حقوق تحويل، كما هو مبين أدناه.

	ريال سعودي
القيمة الحالية للمبلغ الأصلي – 2,000,000 ريال سعودي مستحقة الدفع في نهاية الثلاث سنوات	1,544,367
القيمة الحالية للفائدة – 120,000 ريال سعودي مستحقة الدفع سنوياً في نهاية السنة لثلاث سنوات	303,755

أمثلة توضيحية	
إجمالي مكون الالتزام	1,848,122
مكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية (من خلال الطرح)	151,878
متحصلات إصدار السند	2,000,000
المثال 10: فصل الأداة المالية المركبة ذات خصائص مشتقة متعددة مُضمنة فيها	
يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة 36 على فصل الأداة المالية المركبة ذات خصائص مشتقة متعددة مُضمنة فيها إلى مكوني الالتزام وصافي الأصول/ حقوق الملكية.	
نفترض أن المتحصلات المستلمة عند إصدار سند قابل للاستدعاء وقابل للتحويل هي بقيمة 60 ريالاً سعودياً. تكون قيمة السند المشابه بدون خيار الشراء أو خيار تحويل حقوق الملكية هي 57 ريالاً سعودياً. بناءً على نموذج تسعير الخيارات، حُدِّدت قيمة خاصية الشراء بالنسبة للجهة المُضمن في سند مماثل بدون خيار تحويل إلى حقوق ملكية لتكون 2 ريال سعودي. في هذه الحالة، فإن القيمة المخصصة لمكوّن الالتزام بموجب الفقرة 36 هي 55 ريالاً سعوديا (57 ريالاً سعودي – 2 ريال سعودي) والقيمة المخصصة لمكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية هي 5 ريالات سعودية (60 ريالاً سعودياً – 55 ريالاً سعودياً).	
المثال 11: إعادة شراء أداة قابلة للتحويل	
يوضح المثال التالي كيفية محاسبة الجهة عن إعادة شراء الأداة القابلة للتحويل. من أجل التبسيط فإنه يفترض، في البداية، أن المبلغ الإسمي للأداة يساوي إجمالي القيمة الدفترية لمكوني الالتزام وصافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بها في القوائم المالية، أي أنه لا يوجد علاوة إصدار أصلية أو خصم. كذلك، ومن أجل التبسيط، تم حذف الاعتبارات الضريبية من المثال.	
في 1 يناير 0×20، أصدرت الجهة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة 10 بالمئة وبقيمة اسمية 1,000 ريال سعودي يستحق في 31 ديسمبر 9×20. سند الدين غير المضمون قابل للتحويل إلى أسهم عادية للجهة (أ) بسعر تحويل قيمته 25 ريالاً سعودياً لكل سهم. يستحق دفع الفائدة نقداً بشكل نصف سنوي. في تاريخ الإصدار، يمكن أن تكون الجهة (أ) قد أصدرت ديناً غير قابل للتحويل مدته 10 سنوات ويحمل سعر فائدة اسمي بنسبة 11%.	
في القوائم المالية للجهة (أ)، تم تخصيص القيمة الدفترية لسند الدين غير المضمون عند الإصدار كما يلي:	ريال سعودي
مكون الالتزام	
القيمة الحالية لعشرين دفعة فائدة نصف سنوية بقيمة 50 ريالاً سعودياً، مخصومة بنسبة 11 بالمئة	597
القيمة الحالية لمبلغ 1000 ريال سعودي مستحقة خلال 10 سنوات، مخصومة بنسبة 11 بالمئة ومركبة بشكل نصف سنوي	343
مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية	940
(الفرق بين إجمالي المتحصلات بقيمة 1,000 ريال سعودي وقيمة 940 ريالاً سعودياً المخصصة أعلاه)	60
إجمالي المتحصلات	1,000
في 1 يناير 5×20، يكون لسند الدين غير المضمون القابل للتحويل قيمة عادلة تساوي 1,700 ريال سعودي.	

أمثلة توضيحية

تقدم الجهة (أ) عرض عطاء إلى مالك سند الدين غير المضمون لإعادة شراء سند الدين غير المضمون مقابل 1,700 ريال سعودي، والذي يقبله المالك. في تاريخ إعادة الشراء، يمكن أن تكون الجهة (أ) قد أصدرت ديناً غير قابل للتحويل مدته خمس سنوات يحمل سعر فائدة اسمي بنسبة 8 بالمئة

يُخصَّص سعر إعادة الشراء كما يلي:

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفرق
مكون الالتزام	ريال سعودي	ريال سعودي	ريال سعودي
القيمة الحالية لعشر دفعات فائدة متبقية نصف سنوية بقيمة 50 ريالاً سعودياً، مخصومة بنسبة 11% و8% على التوالي	377	405	
القيمة الحالية لمبلغ 1,000 ريال سعودي مستحقة خلال 5 سنوات، مخصومة بنسبة 11% و8%، مركبة بشكل نصف سنوي، على التوالي	585	676	
	962	1.081	(119)
مكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية	60	619	(559)
الإجمالي	1.022	1.700	(6678)

يمثل هذا المبلغ الفرق بين مبلغ القيمة العادلة المخصص لمكوّن الالتزام وسعر إعادة الشراء بقيمة 1,700 ريال سعودي.

تثبت الجهة (أ) إعادة شراء سند الدين غير المضمون كما يلي:

من/ مذكورين

962		حـ/ مكوّن الالتزام
119		حـ/ مصروف تسوية الدين (الفائض أو العجز)
	1,081	إلى حـ/ النقد

لاثبات إعادة شراء مكون الالتزام.

619		من/ صافي الأصول/ حقوق الملكية
	619	إلى حـ/ النقد

لاثبات النقد المسدد مقابل مكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

يظل مكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية كصافي أصول/ حقوق ملكية، ولكن يمكن أن ينقل من أحد بنود ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى بند آخر ضمنها.

أمثلة توضيحية

المثال 12: تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر

يوضح المثال التالي كيفية المحاسبة من قبل الجهة عن العوض الإضافي المسدد عندما يتم تعديل شروط الأداة القابلة للتحويل للحث على التحويل المبكر.

في 1 يناير0×20، أصدرت الجهة (أ) سند دين غير مضمون قابل للتحويل بنسبة 10 بالمئة وبقيمة اسمية هي 1,000 ريال سعودي بنفس الشروط المذكورة في المثال 9. في 1 يناير 1×20، ومن أجل تشجيع المالك على تحويل سند الدين غير المضمون القابل للتحويل مباشرة، تخفض الجهة (أ) سعر التحويل إلى 20 ريالاً سعودياً إذا حوِّلَ سند الدين غير المضمون قبل 1 مارس 1×20 (أي خلال 60 يوماً).

نفترض أن سعر السوق للأسهم العادية الخاصة بالجهة (أ) في التاريخ الذي يتم فيه تعديل الشروط هو 40 ريالاً سعودياً لكل سهم. تُحسَب القيمة العادلة للعوض الإضافي المسدد من قبل الجهة (أ) كما يلي: -

عدد الأسهم العادية التي ستصدر لحملة سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل المعدلة:

المبلغ الإسمي	1,000 ريال سعودي	
سعر التحويل الجديد	/20 ريالاً سعودياً	لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي ستصدر عند التحويل	50	سهماً

عدد الأسهم العادية الصادرة لمالكي سندات الدين غير المضمونة بموجب شروط التحويل **الأصلية**:

المبلغ الاسمي	1,000 ريال سعودي	
سعر التحويل الجديد	/25 ريالاً سعودياً	لكل سهم
عدد الأسهم العادية التي ستصدر عند التحويل	40	سهماً
عدد الأسهم العادية الإضافية الصادرة عند التحويل	10	أسهم
قيمة الأسهم العادية الإضافية الصادرة عند التحويل	400 ريال سعودي	

40 ريالاً سعودياً لكل سهم × 10 أسهم إضافية

ويُثبّت العوض الإضافي البالغ 400 ريال سعودي على أنه خسارة في الفائض أو العجز.