

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

الوحدة ٤ - النشاطات المتخصصة



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

بما فيها النص الكامل للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة" من "المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩
يونيو ، ٢٠٠٩
مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة .

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

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

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

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)
ص.ب: ١١١٩٢، عمان ٩٢٢١٠٤
هاتف: +٩٦٢-٦-٥١٠٠٩٠٠
فاكس: +٩٦٢-٦-٥١٠٠٩٠١
عمان - المملكة الأردنية الهاشمية
بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com
موقع: www.ascasociety.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm> .

IFRS Foundation®

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

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

Right of use

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

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

Copyright notice

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

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

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

Please address publication and copyright matters to:

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

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

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



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

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

بما فيها النص الكامل للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٩ يوليو ٢٠٠٩، مع توضيحات مفصلة وأسئلة تقييم ذاتي ودراسات حالة.

مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

شارع ٣٠ كانون

لندن EC4M 6XH

المملكة المتحدة.

هاتف: +٤٤ ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١٠

فاكس: +٤٤ ٢٠ ٧٢٤٦ ٦٤١١

البريد الإلكتروني info@ifrs.org

هاتف الإصدارات: +٤٤ ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٣٠

فاكس الإصدارات: +٤٤ ٢٠ ٧٣٣٢ ٢٧٤٩

البريد الإلكتروني publications@ifrs.org

الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

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

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

حق الانتفاع

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

حقوق التأليف

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

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

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

يرجى إرسال المسائل المتعلقة بالإصدارات وحقوق التأليف على العنوان التالي :

دائرة إصدارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
شارع ٣٠ كانون، لندن 6XH EC4M ، المملكة المتحدة.
هاتف: +٤٤ (٢٠) ٧٢٣٢ ٢٧٤٩ ، فاكس: +٤٤ (٢٠) ٧٢٣٢ ٢٧٤٩
بريد الإلكتروني publications@ifrs.org
الموقع الإلكتروني www.ifrs.org

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

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



: "IASC Foundation", "elIFRS", "IAS", "IASB", "IASC Foundation", "IASCF", IFRS for SMEs', "IASs", "IFRIC", هي "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards، علامات تجارية تخص مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

١	مقدمة
١	أهداف التعلم
٢	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم
٢	مقدمة إلى المتطلبات
٤	المتطلبات والأمثلة
٤	نطاق هذا القسم
٧	الزراعة
١١	الاعتراف
١٢	قياس - نموذج القيمة العادلة
٢٥	إفصاحات - نموذج القيمة العادلة
٢٨	قياس - نموذج التكلفة
٣٤	إفصاحات - نموذج التكلفة
٣٦	النشاطات الاستخراجية
٣٧	ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات
٣٩	المحاسبة - نموذج الأصل المالي
٤٠	المحاسبة - نموذج الأصل غير الملموس
٤٢	الإيرادات التشغيلية
٤٧	التقديرات الهامة والأحكام الأخرى
٤٧	الزراعة
٤٨	النشاطات المتخصصة
٤٨	ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات
٤٩	مقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة
٥٠	اختبار المعرفة
٥٥	تطبيق المعرفة
٥٥	دراسة الحالة
٥٧	إجابة على دراسة الحالة

تم إعداد المادة التدريبية من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولم يوافق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية. وتم تحديد المتطلبات التي تطبق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي في يوليو ٢٠٠٩.

مقدمة

تركز هذه الوحدة على عملية المحاسبة وإعداد التقارير التي تقوم بها المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فيما يتعلق بالزراعة والنشاطات الاستخراجية وترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وفقاً للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة" للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. فتعرف المتعلم على القسم وترشد عبر النص الرسمي، وتطور فهمه للمتطلبات من خلال استخدام الأمثلة، وتشير إلى الأحكام الهامة المطلوبة في المحاسبة وإعداد التقارير لتلك النشاطات المتخصصة. وعلاوة على ذلك، تتضمن الوحدة أسئلة مصممة لاختبار معرفة المتعلم بالمتطلبات، ودراسات حالة لتطوير قدرة المتعلم على محاسبة تلك النشاطات المتخصصة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

أهداف التعلم

عند إكمال هذه الوحدة بنجاح، ينبغي معرفة متطلبات إعداد التقارير المالية للأنواع الثلاث من النشاطات المتخصصة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. علاوة على ذلك، وخلال السير في دراسات الحالات التي تحاكي جوانب التطبيق العملي لتلك المعرفة، ينبغي أن تكون قد عززت قدرتك على محاسبة النشاطات المتخصصة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وبينما على وجه التحديد، ضمن سياق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:

- التعرف على النشاط المتخصص الذي يحدد له القسم ٣٤ المتطلبات - الزراعة، والنشاطات الاستخراجية، وترتيبات إمتياز تقديم الخدمات؛
- معرفة متى ينبغي الإعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي؛
- معرفة ما إذا كانت القيمة العادلة للأصل البيولوجي الذي تحتفظ به المنشأة المشاركة في النشاط الزراعي قابل للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط؛
- قياس الأصول البيولوجية والمنتج الزراعي المحصور من تلك الأصول؛
- إعداد إصلاحات ملائمة للأصول البيولوجية؛
- توضيح كيفية تطبيق المتطلبات في أقسام أخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على منشأة مشاركة في التقييم عن، وتقييم واستخراج المصادر المعدنية (النشاطات الاستخراجية).
- محاسبة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات بما فيها تحديد ما إذا كان مشغل ترتيب إمتياز تقديم الخدمات يمتلك أصل مالي أو أصل غير ملموس أو كلاماً؛ و
- توضيح فهم الأحكام الهامة المطلوبة في محاسبة الأنواع الثلاث من النشاطات المتخصصة الواردة في القسم ٣٤.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

تهدف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى أن يتم تطبيقها على البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة (انظر القسم ١ "المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم").

وتشمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات إلزامية وأقسام أخرى (غير إلزامية) تُنشر معها:

وتشمل الأقسام غير الإلزامية:

- تمهيداً يوفر مقدمة عامة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ويوضح غايتها وتنظيمها وصلاحيتها.
- إرشادات التنفيذ التي تشمل بيانات مالية توضيحية وقائمة إفصاح.
- أساس الاستنتاجات الذي يلخص الاعتبارات الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى استنتاجاته في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- الآراء المعارضة لعضو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يوافق على نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

تعتبر قائمة المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم جزء من المتطلبات الإلزامية.

يوجد ملحقات في القسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة" والقسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" والقسم ٣ ٢٣ "الإيراد" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وتعتبر هذه الملحقات إرشادات غير إلزامية .

مقدمة إلى المتطلبات

تهدف البيانات المالية للأغراض العامة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة والتي تعتبر مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لمجموعة كبيرة من المستخدمين (على سبيل المثال، المالكون غير المشاركون في إدارة مؤسسة الأعمال، المالكون المحتملون، والمقرض القائم والمحتمل ودائنو آخرون) ومن ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة حسب احتياجاتهم المعلوماتية المحددة. والهدف من القسم ٣٤ هو تحديد متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير لنشاطات متخصصة محددة- الزراعة، والنشاطات الاستخراجية وترتيبات إمتياز تقديم الخدمات.

النشاط الزراعي هو كيفية إدارة المنشأة للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعروضة للبيع إلى المنتج الزراعي أو الأصول البيولوجية الإضافية. تحدد المنشأة المرتبطة في النشاط الزراعي سياساتها المحاسبية لكل من أصناف أصولها المالية كما يلي:

- أ. تستخدم المنشأة نموذج القيمة العادلة لتلك الأصول البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط.
- ب. تستخدم المنشأة نموذج التكلفة على جميع الأصول البيولوجية الأخرى.

يتم قياس المنتج الزراعي المحصور من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع في وقت الحصاد.

تغطي النشاطات الاستخراجية أعمال التقيب عن، أو تقدير أو استخراج المصادر المعدنية (على سبيل المثال، الغاز الطبيعي، ومصادر أخرى مشابهة لا يعاد توليدها). تقوم المنشأة المشاركة في النشاطات الاستخراجية بمحاسبة الإنفاق على استملك أو تطوير الأصول الملموسة أو غير الملموسة التي ينبغي استخدامها في النشاطات الاستخراجية من خلال تطبيق القسم ١٧ "الممتلكات والمصنع والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة" بصورة متتالية.

عندما يكون لدى المنشأة التزاماً بتجريد أو إزالة بند ما أو استعادة الموقع، حينها تتم محاسبة تلك الالتزامات والتكاليف وفقاً للقسم ١٧ والقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة".

ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو ترتيب تتعاقد فيه حكومة ما أو أي هيئة أخرى من القطاع العام مع مشغل خاص لتطوير (أو تحديث)، وتشغيل والحفاظ على أصول البنية التحتية الخاصة بالمناخ كالطرق أو الجسور أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات (قاموس المصطلحات). هنالك فئتين رئيسيتين لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. في إحداها يتلقى المشغل أصل مالي والأخر يتلقى المشغل أصل غير ملموس. في بعض الأوقات قد يحتوي عقد واحد كلا النوعين. يحدد التصنيف (على سبيل المثال، كالأصل المالي، أو الأصل غير الملموس أو كلاهما) عملية المحاسبة من خلال المشغل.

المتطلبات والأمثلة

تم تحديد محتويات القسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة" من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فيما يلي وتظليلها باللون الرمادي. وتعتبر قائمة المصطلحات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم جزء من المتطلبات. وتكون في المرة الأولى التي تظهر فيها في القسم ٣٤ بخط غامق. ولم يتم تظليل الملاحظات والأمثلة التي تم إدراجها من قبل موظفي التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا تشكل الإضافات التي قام بها الموظفون جزء من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ولم تتم الموافقة عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

نطاق هذا القسم

١٤،١ يوفر هذا القسم إرشادات لإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المشاركة في ثلاثة أنواع من النشاطات المتخصصة - الزراعة، والنشاطات الاستخراجية، وإمتيازات تقديم الخدمات.

ملاحظات

يتم تطبيق هذا القسم من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم التي تمتلك نشاطات زراعية أو استخراجية أو المنشآت التي تكون من مشغلي ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. قد تكون المفاهيم التالية ذات فائدة في تحديد ما إذا كان ينبغي للمنشأة تطبيق هذا القسم:

- النشاط الزراعي هو عملية إدارة التحويل البيولوجي من الأصول البيولوجية المعروضة للبيع إلى منتج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية (كالحيوانات الحية أو النباتات) من قبل المنشأة.
- تغطي النشاطات الاستخراجية أعمال التقيب عن، أو تقدير أو استخراج المصادر المعدنية (على سبيل المثال، الغاز الطبيعي، ومصادر أخرى مشابهة لا يعاد توليدها) (الفقرة ٣٤، ١١).
- ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو ترتيب تتعاقد فيه حكومة ما أو أي هيئة أخرى من القطاع العام مع مشغل خاص لتطوير (أو تحديث)، وتشغيل والحفاظ على أصول البنية التحتية الخاصة بالمناخ كالطرق

- أو الجسور أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات (قاموس المصطلحات). كما هو موضح في الفقرة ٣ من التفسير^١، تتصف ترتيبات الخدمة تلك بطبيعة الخدمة العامة للالتزام المعهود من قبل المشغل. تُصاغ السياسة العامة، للخدمات ذات الصلة بالبنية التحتية التي ستتم توفيرها للعامة، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يشغل الخدمات. يفرض ترتيب الخدمة تعاقدياً على المشغل توفير الخدمات للعامة بالنيابة عن منشأة القطاع العام. ومن الخصائص الشائعة الأخرى:
- أ. الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة قطاع عام، من ضمنها هيئة حكومية، أو منشأة قطاع خاص من نُقلت مسؤولية الخدمة إليها.
 - ب. المشغل ليس مجرد وكيل ينوب عن المانح وإنما هو مسؤول على الأقل عن إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة.
 - ج. يحدد العقد الأسعار المبدئية المفروضة على المشغل وينظم مراجعات السعر خلال فترة ترتيب الخدمة.
 - د. ينبغي للمشغل تسليم البنية التحتية للمانح وفق شرط محدد في نهاية فترة الترتيب مقابل قليل من أو دون أي عوض متزايد بغض النظر عن الطرف الذي بدأ بالتمويل.

يمكن فقط للمنشآت المرتبطة في النشاطات المذكورة أعلاه تطبيق القسم ٣٤. وبقتضى للمنشآت التي تقع ضمن نطاق القسم ٣٤ أيضاً تطبيق الأقسام الأخرى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

أمثلة على تطبيق المنشأة القسم ٣٤

المثال ١ تنتج منشأة تعمل في مجال الأعمال الزراعية والغذاء، الكاكاو لبيعه لمصانع الشوكولاتة.

يعرض بيان المركز المالي الخاص بالمنشأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٨٧: جراراتان وثلاثة أجهزة كمبيوتر وبرمجية لإدارة زراعة الكاكاو في أراضيها الزراعية التي تتضمن ١٠،٠٠٠ شجرة كاكاو. وتتضمن أصول المنشأة ١،٠٠٠ قرن من الكاكاو المحصور حديثاً.

ترتبط المنشأة بنشاط زراعي ذات صلة بأشجار الكاكاو وتعمل على محاسبتها (الأصول البيولوجية) وفقاً للقسم ٣ - تدبير المنشأة التحويلي البيولوجي لأشجار الكاكاو إلى المنتج الزراعي (الكاكاو المحصور) المعروض للبيع.

ملاحظة: لا تحاسب المنشأة الأصول التالية وفقاً للقسم ٣٤ وذلك لأنها ليست بيولوجية. وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة بمحاسبة:

- الكاكاو المحصور بعد الإعتراف المبدئي وفقاً للقسم ١٣ "المخزون" (ينطبق القسم ٣٤ على الكاكاو فقط وقت الحصاد (المنتج الزراعي) - انظر الفقرة ٣٤، ٥؛
- الجرارات والأرض الزراعية وأجهزة الكمبيوتر وفقاً للقسم ١٧ (وإذا كانت خاضعة لعقد إيجار، تتم محاسبتها وفقاً للقسم ٢٠ "عقود الإيجار")؛ و
- البرمجية وفقاً للقسم ١٨.

^١ يمكن للمنشأة (دون أن تكون ملزمة) في غياب الإرشادات التوضيحية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم النظر في المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة، وفقاً للفرقة ١٠،٦.

المثال ٢ تحفظ منشأة تعمل في مجال الأعمال الزراعية والغذاء بمواشي لحوم يبلغ عددها ٤٠٠ لصناعة اللحوم، و ٨٥ من أبقار الحلوب لصناعة الحليب و ١٠ بغال لجر العربات من أجل إطعام الماشي.

يتم الاحفاظ بالعجل الإناث من قبل المنشأة لحفظ على ، وتوسيع القطيع.

يتم بيع العجل الإناث بعد فترة قصيرة من ولادتها لتجارة لحم العجل الرضيع. ويتم بيع لحم العجل الذكور لتجارة اللحوم عندما تبلغ عامين.

يتم بيع أبقار الألبان الناضجة بعد خمسة سنوات من انتاجها للحليب. ويتم بيع لحوم البقر الناضجة في تجارة اللحوم عندما تبلغ تسع سنوات.

تقوم المنشأة بمحاسبة مواشي اللحوم البالغ عددها ٤٠٠ وأبقار الحلوب البالغ عددها ٨٥ على أنها بيولوجية وفقاً للقسم ٣. تتم إدارة التحويل البيولوجي للمواعشي (الأصول البيولوجية) من خلال المنشأة المعروضة للبيع (تابع في وقت من الأوقات جميع مواعشي المنشأة في تجارة اللحوم) إلى منتج زراعي (حليب وذباائح من أبقار الحلوب وذباائح أخرى من مواعشي اللحوم) أو إلى أصول بيولوجية إضافية (انتاج اللحوم وأبقار الحلوب).

ملاحظة: تقوم المنشأة بمحاسبة البغال العشر على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقاً للقسم ١٧. على الرغم من أن البغال تعد أصولاً بيولوجية، إلا أنه لا تتم محاسبتها وفقاً للقسم ٣٤ نظراً لعدم ارتباطها بالنشاط الزراعي، على سبيل المثال لا تتم إدارة التحويل البيولوجي إلى منتج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية من خلال المنشأة المعروضة للبيع.

المثال ٣ منشأة تقيب تكشف الكريستال (روز كوارتز) في موقع محدد.

هذا نوع من أنواع النشاطات الاستخراجية التي يتناولها القسم ٣٤.

المثال ٤ فازت منشأة بعرض تنافسي، وعلى عقب ذلك تعاقدت معها هيئة محلية لبناء وتشغيل طريق يبلغ طوله ١٠٠ كم. ووفقاً لشروط الترتيب، المنشأة مسؤولة عن الحفاظ على الطريق للاتساق مع معايير الجودة المحددة، عند الضرورة، وكذلك توفير المساعدات الاضطرارية لمستخدمي ذلك الطريق. تنظم الهيئة المحلية الرسوم التي يمكن للمنشأة تقاضيها من مستخدمي ذلك الطريق.

المنشأة هي المشغل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وتقوم المنشأة بمحاسبة ذلك الترتيب وفقاً للقسم ٣٤.

أمثلة على عدم تطبيق المنشأة القسم ٣٤

المثال ٥ توفر المنشأة خدمات الأمن لمؤسسات الأعمال المحلية. وتمثل خدمات الأمن بوجود كلاب حراسة وسايساتها اللذين هم موظفين في المنشأة، في مبني العميل.

على الرغم من أن كلاب الحراسة تعد أصولاً بيولوجية (حيوانات حية)، إلا أن المنشأة لا تقوم بمحاسبتها وفقاً للقسم ٣٤ كونها لا ترتبط بالنشاط الزراعي. وبدلاً من ذلك يتم اعتبار الكلاب ممتلكات ومصانع ومعدات وتتم محاسبتها وفقاً للقسم ١٧.

تشكل الرواتب التي يتم دفعها لسايسى الكلاب منافع الموظفين، على اعتبار أنهم يقومون بتأدية الخدمات للمنشأة. وتقوم المنشأة بمحاسبة تلك المنافع وفقاً للقسم ٢٨ "منافع الموظفين".

المثال ٦ توفر منشأة تم تأسيسها من قبل ثلاثة من مهندسي المناجم، خدمات استشارية للمنشآت التي تستكشف المصادر المعدنية. غير أن المنشأة الاستشارية لا تستكشف أو تستخرج المعادن وحدها.

على الرغم من أن المنشأة توفر خدمات استشارية لمؤسسات أعمال التقيب، إلا أنها غير مرتبطة بأية نشاطات استخراجية. ونتيجة لذلك لا تقوم المنشأة بمحاسبة الخدمات التي توفرها وفقاً للقسم ٣٤.

المثال ٧ توفر منشأة خدمات الحراسة والأمن لبنك مركزي. ومسؤوليات كل طرف معنی منصوص عليه في عقد يعرض شروط اتفاقية الخدمة بكل وضوح.

على الرغم من أن المنشأة ملزمة بتوفير الخدمات بموجب ترتيب، والطرف الآخر في العقد هو هيئة من القطاع العام، إلا أن الخدمات المتوفرة لا يتم تقديمها للعامة بل يتم توفيرها لهيئة القطاع العام. ونتيجة لذلك، لا تعد المنشأة المشغل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات من القطاع العام إلى القطاع الخاص ولذلك لا تقوم المنشأة بمحاسبة تلك الخدمات وفقاً للقسم ٣٤.

الزراعة

٣٤، ٢ ينبغي للمنشأة التي تستخدم هذا المعيار والمرتبطة في نشاط زراعي، تحديد سياستها المحاسبية لكل صنف من أصولها البيولوجية كما يلي:

- (أ) ينبغي للمنشأة استخدام نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٣٤، ٢ - ٣٤، ٧ على الأصول البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط.
- (ب) ينبغي للمنشأة استخدام نموذج التكلفة الوارد في الفقرات ٣٤، ٨ - ٣٤، ١٠ على جميع الأصول البيولوجية الأخرى.

ملاحظات

الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي (قاموس المصطلحات). وحتى تتطبق الأصول البيولوجية على القسم ٣٤، ينبغي للمنشأة المشاركة في إدارة التحويل البيولوجي لتلك الأصول البيولوجية المعروضة للبيع إلى منتج زراعي أو أصول بيولوجية إضافية (نشاط زراعي). فتلك الإدارة تميز النشاط الزراعي من النشاطات الأخرى. على سبيل المثال، لا يعد الحصاد من مصادر غير مدار (صيد السمك من المحيط وإزالة الغابات) نشاطاً زراعياً. وعلاوة على ذلك، لا تتضمن النشاطات الزراعية استخدام الحيوانات في المنافسات والسباقات والمعارض.

لا تتمتع المنشأة بحرية الاختيار في قياس أصولها البيولوجية. فهي ملزمة باستخدام القيمة العادلة لجميع أصناف الأصول البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط. أما ما تبقى من أصناف الأصول البيولوجية فيتم قياسها باستخدام نموذج التكلفة. ونتيجة لذلك، ينبغي للمنشأة تطبيق نموذج القيمة العادلة على جميع أصناف الأصول البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط حتى وإن كانت الظروف تمنع المنشأة من استخدام نموذج القيمة العادلة على الأصناف الأخرى من الأصول البيولوجية نظراً لكون تلك الأصول الأخرى غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط.

توفر الفقرة ٣٤، ٦ ارشادات التطبيق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمنتج الزراعي. وإذا اعتمدنا على نوع الأصل البيولوجي والحكم المحدد فقد يكون هناك سوقاً نشطاً حيثما نجد عرض الأسعار متوفراً بسهولة. في مثل تلك الحالات، يمثل قياس التكلفة بشكل عام عبئاً أكبر ويكون أكثر موضوعية من تحديد القيمة العادلة نظراً لمخصصات التكاليف المطلوبة الشاملة. على سبيل المثال، قد يكون من الصعب تحديد تكلفة العجل بعد أسبوعين من ولادته (من ضمنها جميع تكاليف تربية العجل ومخصصات المصاريق الأخرى

الإضافية). غير أنه في حال وجد سوق نشط للعجل البالغ عمرها أسبوعين، حينها يمكن البحث عن القيمة العادلة لها.

وإضافة إلى ما سبق، غالباً ما تدير الإدارة النشاطات الزراعية على أساس سعر السوق أو مقاييس أخرى للقيمة الحالية بدلاً من التكلفة التاريخية (الفقرة استنتاج ١٤٦ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم). في مثل تلك الحالات، يوفر نموذج القيمة العادلة معلومات ذات صلة أكبر بالنشاطات الزراعية من صلتها بنموذج التكلفة.

غير أن المجلس استنتاج أنه لأسباب تعود إلى وجود مشاكل في القياس في الأسواق غير النشطة وفي الدول النامية وأسباب أخرى لها علاقة بالتكلفة - المنافع، ينبغي إلزام المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم باستخدام القيمة العادلة من خلال نموذج الربح أو الخسارة فقط عندما تكون تلك القيمة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط. أما في الحالات الأخرى، استنتاج المجلس أنه ينبغي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم اتباع نموذج التكلفة - الاستهلاك - انخفاض القيمة (انظر الفقرة استنتاج ١٢٤ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).

أصول بيولوجية مسجلة بسعر التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك المتراكم وانخفاض القيمة (الفقرة ٤، ٢ (ح)) وأصول بيولوجية مسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ٤، ٢ (ط)).

مثال - استخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة - أصول بيولوجية

مثل ٨ تزرع منشأة ما نوع واحد من الخشب اللين سريع النمو ضمن مراحل نمو تدوم لمدة ١٠ سنوات. المنشأة هي واحدة من العديد من المزارعين الذين يزرعون النوع ذاته من شجر الصنوبر في مساحات شاسعة من أراضٍ مشابهة.

تستخدم المنشأة (حالها حال العديد من المنافسين) خدمات أخصائيي زراعة أشجار الصنوبر المحلية لزراعة أرضها. يقوم الأخصائيون بإعداد الأرض وتجهيز الشجيرات والسماد ومواد كيميائية أخرى بالإضافة إلى المياه، ومن ثم زراعة الشجيرات. وبعد زراعة الأشجار تدير المنشأة وتحافظ على مزارعها (من خلال تسميدها وريها ورشها بالماء الكيميائي وتقطيمها) لتحسين نمو الأشجار.

هناك مبيعات متكررة من أشجار الصنوبر المتجانسة بشكل أساسي (الأشجار والأرض التي تمت الزراعة فيها) في السوق المحلي. تتم عملية البيع من خلال مزاد يعقد على الانترنت ويتم الإعلان عن الأسعار على موقع مزارعو أشجار الصنوبر المحلية، مسجلة لكلAKER بالاعتماد على عمر الشجرة المباعة (على سبيل المثال، المزروعة حديثاً، يبلغ عمرها ١ سنة، سنتان، ٣ سنوات وهكذا). تعلن أسعار الأراضي المحصودة حديثاً (على سبيل المثال، دون أشجار الصنوبر) في المنطقة ذاتها عن كلAKER.

تصنف المنشأة أشجار الصنوبر الخاصة بها إلى صنفين: ناضجة (أربعة سنوات وأكبر) وغير ناضجة (ثلاث سنوات أو أصغر).

تطبق المنشأة نموذج القيمة العادلة لقياس أصولها البيولوجية (مزرعة أشجار الصنوبر: الناضجة وغير الناضجة) على اعتبار أن القيمة العادلة قابلة للتحديد بسهولة ودون أي تكلفة أو جهد مفرط. و تستطيع إدارة المنشأة الحصول على القيمة العادلة لغابات الصنوبر بسهولة على أساس العمر (بما فيها الأرض التي تمت زراعة الأشجار عليها) ومن ثم طرح القيمة العادلة للأرض التي تم الحصد فيها حديثاً، من ذلك المبلغ لقياس القيمة العادلة لتلك الأشجار.

مثال ٩ تزرع منشأة مختلف أنواع أشجار الخشب الصلب في الغابات الطبيعية. تترواح مراحل نمو الأنواع المختلفة من ٦٠ إلى ١٢٠ سنة وتحتفظ مراحل نموها إلى حد كبير نظراً لطبوغرافية غابات المنشأة الفريدة والمتنوعة. وهذه المنشأة هي الوحيدة التي تزرع أشجار الخشب في المنطقة التي تعمل بها.

تدير المنشأة وتحافظ على غاباتها من خلال زراعة الشجيرات (التي نمت في كنفها) واستبدال الأشجار المقطوعة، لرعاية نمو الشجيرات وإزالة الأشجار الغريبة المتشعة. يحسن هذا من نمو أشجار الخشب ويحافظ على سلامة المزرعة. تصنف المنشأة أشجار الخشب الصلب إلى صنفين: ناضج (خمسة عشر سنة أو أكبر) وغير ناضج (أربعة عشر عاماً أو أصغر).

قطع المنشأة الأشجار عند بلوغها سن القطع. تباع أشجار الخشب المقطوعة (الجذوع) في أسواق أشجار الخشب العالمية. وهناك أسواقاً نشطة لجميع أنواع أشجار الخشب التي قطعها المنشأة.

تحتفظ المنشأة بسجلات مراحل نمو كل الأنواع التي تقطعها المنشأة من المزرعة بالإضافة إلى التكاليف المستحقة للحفاظ على رعيتها وتكاليف زراعتها وصيانتها وتكاليف قطع أشجار الغابات وتكاليف نقل الجذوع إلى الأسواق. وبالاعتماد على هذه السجلات التاريخية التي تم تعديلها بسبب الواقع الحالي، تتوقع دائرة التبيّنات في الإدارة اعتماد الدخل والتكاليف المستقبلية على أنواع الأشجار المقطوعة. وإضافة إلى ذلك، تعمل دائرة التبيّنات على مساعدة الإدارة على تحديد أي من الأنواع ينبغي ترويجها وإدارتها لقطعها في المستقبل. لا يوجد سوق نشط لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) في موقعها وحالتها الحالية. غير أن هذا لا يعني بالضرورة أن القيمة العادلة للأصول البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط (انظر الفقرة ٣٤، ٦). ونتيجة لذلك، فإن غياب سوق كهذا لا يؤدي تلقائياً إلى تطبيق المنشأة لنموذج التكلفة أثناء محاسبة أصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب). ينبغي لإدارة المنشأة تطبيق حكمها لتحديد ما إذا كانت القيمة العادلة لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط. تنظر الإدارة أثناء إصدار ذلك الحكم فيما إذا كانت القيمة العادلة تقاس دون الرجوع إلى السوق النشط المخصص لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) في موقعها وحالتها الحالية.

على سبيل المثال، تقدر الإدارة ما إذا كان المقياس المعتمد للقيمة العادلة قابل للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط من خلال الرجوع إلى القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل، مخصومة من سعر السوق المحدد الحالي. وكما يبدو في هذا المثال، أن الإدارة سبق وأن حصلت على مقاييس القطاع ذات الصلة لأغراض إدارية مثل سعر السوق الحالي للجذوع المقطوعة لكل نوع من أنواع الخشب الصلب الخاضع لعملية القطع بالإضافة إلى العديد من المدخلات المطلوبة لقياس القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من أصولها البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) (على سبيل المثال، تتبّأ الإدارة الدخل المستقبلي المتوقع وتتكاليف أنواع الأشجار المقطوعة المختلفة). في حال كانت نسبة الخصم التي تطبق على التدفقات النقدية المتوقعة هي المعلومة الوحيدة الإضافية المطلوبة لقياس القيمة العادلة حينها سيكون من الصعب (إن لم يكن من المستحيل) على الإدارة التأكيد على أن القيمة العادلة غير قابل للتحديد بسهولة دون تكلفة أو جهد مفرط.

مثال ١٠ تتمثل وقائع هذا المثال مع ما ذُكر في المثال ٩. غير أنه في هذا المثال، كانت المنشأة قد بدأت لتوّها بقطع أشجار الخشب الصلب في المنطقة التي تعمل بها. ولم يسبق وأن تم قطع أشجار الخشب الصلب في هذه المنطقة بالذات.

تختلف الظروف البيئية السائدة في هذه المنطقة عن تلك السائدة في المناطق الأخرى التي تتمو فيها أشجار الخشب الصلب. لم تتبنا الإدارة بالدخل المستقبلي وتکاليف أنواع الأشجار المقطوعة المختلفة. لا يوجد هنالك سوقا نشطا لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) في موقعها وحالتها الحالية. غير أن هذا لا يعني بالضرورة أن القيمة العادلة لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) غير قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة وجهد مفرط (انظر الفقرة ٦، ٣٤).

تطبق إدارة المنشأة الحكم لتحديد ما إذا كانت القيمة العادلة لأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة وجهد مفرط. تتظر الإدارة اثناء اتخاذ ذلك الحكم فيما إذا كانت القيمة العادلة قابلة للقياس دون الرجوع إلى السوق النشط الخاص بأصول المنشأة البيولوجية (أشجار الخشب الصلب) في موقعها وحالتها الحالية.

على سبيل المثال، تقدر الإدارة ما إذا كانت القيمة العادلة قابلة للتحديد دون أي تكلفة أو جهد مفرط (من خلال الرجوع إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصول المطروح منها سعر السوق المحدد الحالي) وما إذا كانت النتيجة مقياس موثوق به للقيمة العادلة.

في هذا المثل، قد تستنتج الإدارة بسبب وجود عدة عوامل هامة غير معروفة (كغياب المعلومات والتوقعات التاريخية التي يمكن أن تبني عليها تقديرات التدفقات النقدية المتوقعة) أن القيمة العادلة غير قابلة للتحديد دون أي تكلفة أو جهد مفرط.

الإعتراف

٣٤، يتعين على المنشأة الإعتراف بأصل بيولوجي أو منتج زراعي عندما، وفقط عندما:
أ. تسيطر المنشأة على الأصل كنتيجة لأحداث ماضية.

ب. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ترافق الأصل إلى المنشأة؛ و
ج. تكون القيمة العادلة أو التكالفة للأصل قابلة للاقياس بشكل موثوق دون تكلفة أو جهد مفرط.

ملاحظات

المحصول الزراعي هو المحصول الذي يتم حصده من أصول المنشأة البيولوجية (قائمة المصطلحات). ينبغي التمييز بين الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات الناتجة عن معالجة المنتج بعد الحصاد. يوضح الجدول أدناه أمثلة عن ذلك.

أصول بيولوجية	المحصول الزراعي	والم المنتجات الناتجة عن معالجة المنتج بعد الحصاد
الأغنام	صوف	الخيوط، السجاد
أشجار في مزرعة حرجية	الأشجار المقطوعة	الجذوع، الخشب
نباتات	قطن	الخيوط، الملابس
أبقار حلوب	قصب السكر المحصول	السكر، الكحول
خنازير	حليب	الجبن، الزبدة
شجيرات	الذبيحة	الناقانق، اللحوم المقددة
الكرום	أوراق الشجر	الشاي، التبغ المعالج
أشجار الفاكهة	عنبر	نبيذ، عصير، زبيب
أشجار الكاكاو	الفاكهة المقطوفة	الفاكهه المعالجه
	حبوب وبذور الكاكاو	الشوكولاتة، سائل الشوكولاتة

يعد هذا التصنيف ذات صلة عند تحديد أي من أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ينبغي تطبيقه. تتم محاسبة الأصول البيولوجية المستخدمة في نشاط زراعي وفقاً للقسم ٣٤، مبدئياً ولاحقاً (الفقرة ٣٤، ٣٣٤).

تتم محاسبة المحصول الزراعي وفقاً للقسم ٣٤ في وقت الحصاد فقط أما لاحقاً فتتم محاسبته وفقاً للقسم ١٣ أو أي قسم آخر من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، قابل للتطبيق (الفقرة ٤، ٣٤). تقع المنتجات الناتجة عن معالجة المحصول الزراعي بعد الحصاد، خارج نطاق القسم ٣٤ خلال وبعد المعالجة. تتم محاسبتها وفقاً للقسم ١٣ أو أي قسم آخر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، قابل للتطبيق.

ملاحظة: متطلبات الإعتراف بالأصل البيولوجي والمنتج الزراعي على اتساق مع المفاهيم العامة للإعتراف بالأسفل المطروحة في القسم ٢ "مفاهيم ومبادئ متعارف عليها"

القياس - نموذج القيمة العادلة

٤، ٣٤ يتعين على المنشأة قياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وينبغي الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إما بالربح أو الخسارة.

ملاحظات

القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع أصل هو المبلغ الذي يتم الحصول عليه من عملية بيع ذلك الأصل في معاملة على أساس تجاري بين أطراف خبيرة ورغبة، مطروح منه تكاليف التصرف (قائمة المصطلحات).

يتبع قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقاً للقسم ٣٤، المبادئ ذاتها التي يتم اتباعها أثناء قياس القيمة العادلة في أقسام أخرى، على سبيل المثال الأدوات المالية (الفقرات ١١، ١٤ (ج)(ا) و ١٢، ٨، ٧ و ١٦، ٧). غير أن الاختلاف الرئيسي للأصول البيولوجية تتمثل في أنه حينما يطبق قياس القيمة العادلة، تخصم تكاليف البيع المتوقعة. وبهذا الخصوص يتتشابه نموذج القيمة العادلة الوارد في القسم ٣٤ مع قياسات القيمة العادلة لأغراض تحديد مبلغ الأصول القابل للنفاذ وفقاً للقسم ٢٧ "انخفاض قيمة الأصول". تنص الفقرة ٢٤، ١٤ بشكل مشابه للفقرة ٦ (أ)، أن أفضل دليل يثبت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع هو اتفاقية بيع ملزمة في معاملة على أساس تجاري أو سعر السوق في سوق نشط^١.

يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع على أنها ربح أو خسارة عندما يتم قياس الأصول البيولوجية وفقاً لنموذج القيمة العادلة، وذلك خلال فترة حدوث التغير.

تكاليف البيع هي تكاليف متزايدة تأتي مصاحبة لعملية البيع ذاتها. على سبيل المثال، تشمل العمولات المدفوعة للسماسرة والوكلاء، وضرائب النقل والرسوم والأتعاب المدفوعة إلى الوكالات التنظيمية أو تبادلات السلع. غير أنها لا تشمل تكلفة نقل الأصل إلى السوق أو ضرائب الدخل وتكليف التمويل.^٢

^١ يُسمح للمنشأة في غياب الإرشادات التوضيحية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم (ليست ملزمة بذلك) ووفقاً للفقرة ٦، ١٠، النظر في المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة. يعرف المعيار ١٣ "قياس القيمة العادلة" السوق النشط على أنه السوق الذي تحدث فيه معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وقدر كافٍ لتقديم معلومات التسعير بالاعتماد على أساس مستمر (الملحق أ).

^٢ تُخصم تكاليف النقل (تكاليف إيصال الأصل إلى السوق) أثناء تحديد القيمة العادلة أما تكاليف البيع فتحصل من القيمة العادلة أثناء قياس أصل زراعي (ديلويت، ٢٠١١، المبادئ الأمريكية الدولية المقبولة عموماً: دليل إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (A Guide to IFRS Reporting)، ليكسيس نيكسيس، صفحة ٢٩٢٨)

أمثلة - نموذج القيمة العادلة - أصل بيولوجي

مثال ١١ تقوم المنشأة بتربيبة الماشي للحصول على اللحم وبيع الماشية إلى المصالح. تبلغ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع مواشي المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠، ١٠,٠٠٠ وحدة عملة^٤.

تعرض المنشأة في بيان المركز المالي بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ الخاص بها، مواشيه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع البالغ قيمتها ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

مثال ١٢ تتشابه وقائع هذا المثال مع ما ذكر في المثال ١١. تبلغ القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع المواشي في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، ١٥,٠٠٠ وحدة عملة. لم تقم المنشأة بشراء أو بيع أي بقرة في ٢٠X١. ولم تتم ولادة أي عجل في عام ٢٠X١.

تقدير المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ الماشية بقيمة ١٥,٠٠٠ وحدة عملة وتعترف بالزيادة البالغة ٥,٠٠٠ وحدة عملة في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع إما بالربح أو الخسارة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

القيود اليومية:

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من ٥,٠٠٠ وحدة عملة	خلال الربح أو الخسارة
٥,٠٠٠ وحدة عملة	لـ الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)
للاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع المواشي	

مثال ١٣ تتشابه وقائع هذا المثال مع ما ذكر في المثال ١١. غير أنه في هذا المثال، وُلد ٨ عجول في عام ٢٠X١ وباعت المنشأة ١٠ عجلات مقابل ٢٠٠ وحدة عملة لكل منها، حيث تبلغ تكاليف بيع كل عجلة ١٠ وحدة عملة. وتبلغ القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع القطيع في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، ١٤,٠٠٠ وحدة عملة.

اعترفت المنشأة في عام ٢٠X١، عقب بيع العجلات، بزيادة في النقد بمقدار ١,٩٠٠ وحدة عملة (حيث أن سعر البيع بلغ ٢,٠٠٠ وحدة عملة مطروحة منها تكاليف البيع البالغة ١٠٠ وحدة عملة). يتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع إما بالربح أو الخسارة نظراً لاستخدام نموذج القيمة العادلة أثناء محاسبة المواشي.

تقدير المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، القطيع بما فيها الثمان عجول التي ولدت خلال الفترة بمبلغ ١٤,٠٠٠ وحدة عملة وتعترف بالزيادة البالغ قيمتها ٥,٩٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، ١٤,٠٠٠ القيمة العادلة المقفلة + ١,٩٠٠ وحدة عملة ناتجة عن عملية البيع مطروحة منها القيمة العادلة الافتتاحية) في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع إما بالربح أو الخسارة.

القيود اليومية:

منه الأصل ١,٩٠٠ وحدة عملة	لـ الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة
---------------------------	---

^٤ تسمى المبالغ النقدية في هذا المثال وجميع الأمثلة الواردة في هذه الوحدة "وحدات العملة".

للاعتراف ببيع العجلات

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال وحدة عملة	٥,٩٠٠
له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)	٥,٩٠٠
للاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة للقطع.	وحدة عملة

مثال ١٤ تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع كروم الطماطم التي يملكونها مزارع والتي تحمل طماطم ناضجة جزئياً، ١١,٥٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، الكرم والطماطم المأخوذة بالكامل). تبلغ التكلفة المبدئية لتلك الكروم التي تم شرائها في وقت سابق من العام ٢٠١٧، ١,٥٠٠ وحدة عملة.

تتم محاسبة الكرم والثمار التي يحملها لحين وقت الحصاد على أنها أصل بيولوجي واحد. تقدر المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (في نهاية فترة إعداد التقارير) الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع، بمبلغ ١١,٥٠٠ وحدة عملة. يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة البالغ قيمته ١٠,٠٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، ١١,٥٠٠ وحدة عملة مطروحة منها ١,٥٠٠ وحدة عملة) في العام ٢٠١٧ إما بالربح أو الخسارة.

القيود اليومية:

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال وحدة عملة	١٠,٠٠٠
الربح أو الخسارة	١٠,٠٠٠
له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)	١٠,٠٠٠
للاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع الكرم والطماطم المأخوذة بالكامل.	وحدة عملة

مثال ١٥ يمتلك مزارع العنب في بداية الفترة، كروم تبلغ قيمتها العادلة مطروحة منها تكاليف البيع، ١,٤٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. حيث أن هذه الكروم تحمل في نهاية فترة إعداد التقارير عنب ناضج جزئياً. وتبلغ القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع الكروم الذي يحمل العنب ١,٦٥٠,٠٠٠ وحدة عملة في نهاية فترة إعداد التقارير.

تتم محاسبة الكرم والثمار التي يحملها لحين حصاد العنب على أنها أصل بيولوجي واحد. وتعترف المنشأة في نهاية فترة إعداد التقارير بالزيادة في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع الأصول البيولوجية.

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال وحدة عملة	٢٥٠,٠٠٠
الربح أو الخسارة (كرום العنب)	٢٥٠,٠٠٠
له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)	٢٥٠,٠٠٠
للاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة لكروم العنب	وحدة عملة

٣٤،٥ يتعين قياس المحصول الزراعي المحصور من أصول المنشأة البيولوجية بقيمتها العادلة مطروحة منها تكاليف البيع في وقت الحصاد. ويكون هذا القياس هو التكلفة في تاريخ تطبيق القسم ١٣ "المخزون" أو أي قسم آخر قابل للتطبيق من هذا المعيار.

أمثلة - قياس المحصول الزراعي

مثال ١٦ تحمل كروم الطماطم التي يملكها المزارع في نهاية فترة إعداد التقارير (٣١ ديسمبر ٢٠X١) طماطم ناضجة. تم تقدير القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الكروم مع الطماطم التي سيتم حصدتها عاماً قريباً بمبلغ ٢٤,٠٠٠ وحدة عملة. بلغت التكلفة المبدئية للكروم ٥,٥٠٠ وحدة عملة أما تكلفة رعايتها خلال عام ٢٠X١ (رعايتها وريها وتسميدها) فبلغت ٧,٢٥٠ وحدة عملة. حصدت المنشأة الطماطم التي تملكها في ٣ يناير ٢٠X٢.

بلغت تكلفة حصاد الطماطم ١,٠٠٠ وحدة عملة. والسعر المحدد لكل ١ كغم من الطماطم هو ٥٠ وحدة عملة. وتقدر تكاليف البيع بنسبة ١% من السعر المحدد. تحصد المنشأة ٥٠٠ كغم من الطماطم.

تتدل فترة حياة كرم الطماطم إلى ٦ أشهر. وبعد الحصاد، تنتهي حياة الكرم وتصبح قيمتها العادلة متدنية جداً. تتم محاسبة الكرم والثمار التي يحملها على أنها أصل بيولوجي واحد لحين وقت الحصاد. تعرف المنشأة في ١ ديسمبر ٢٠X١ بالزيادة في الأصول البيولوجية الناتج عن نمو الطماطم على الكروم.

خلال ٢٠X١

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال	٥,٥٠٠	وحدة عملة	الربح أو الخسارة	
---	-------	-----------	------------------	--

٥,٥٠٠	وحدة عملة	لـ	الأصل - النقد	
-------	-----------	----	---------------	--

للإعتراف بشراء كروم الطماطم.

منذ

المصروف - الربح أو الخسارة: تكاليف الزراعة والري والتسميد	٧,٢٥٠	وحدة عملة		
---	-------	-----------	--	--

٧,٢٥٠	وحدة عملة	لـ	الأصل - النقد	
-------	-----------	----	---------------	--

للإعتراف بمصروفات رعاية كروم الطماطم

٣١ ديسمبر ٢٠X١

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال	١٨,٥٠٠	وحدة	الربح أو الخسارة	
---	--------	------	------------------	--

١٨,٥٠٠	وحدة	لـ	الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول	
--------	------	----	---	--

(البيولوجية)

للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة للكروم الحاملة للطماطم.

٣ يناير ٢٠X٢

منذ	١,٠٠٠	وحدة عملة	منه مصروف - الربح أو الخسارة: تكلفة الحصاد	
-----	-------	-----------	--	--

لـ

الأصل - النقد	١,٠٠٠	وحدة عملة	
---------------	-------	-----------	--

للإعتراف بتكليف الحصاد (وليس تكلفة البيع)

ملاحظة: في هذا المثال، يتم إنفاق تكاليف رعاية كروم الطماطم (على سبيل المثال، زراعة وري وتسميد) وحصادها كما هي مستحقة. لا يحدد القسم ٣٤ طريقة معالجة هذه التكاليف.

منه الأصل - المخزون: طماطم (٥٠٠ × ٥٠٠ = ٢٥,٠٠٠) وحدة عملة × ٩٩%	٢٤,٧٥٠	وحدة عمل	
---	--------	----------	--

لـ الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (عقب الإعتراف بالمحصول الزراعي

٧٥٠ وحدة عمل	لـ الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة
٢٤,٠٠٠	للإعتراف بمخزون الطماطم في وقت الحصاد بقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. يُنقل إجمالي القيمة العادلة لكروم الطماطم إلى مخزون الطماطم حيث أن الكروم المتعفنة المتبقية في الأصول البيولوجية تصبح ذات قيمة عادلة متدنية جداً.

ملاحظة: في حال اختلفت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في وقت الحصاد عن تلك القيمة المذكورة في تقييم ما قبل الحصاد (على سبيل المثال، القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع كما هو معترف بها في الحسابات) حينها تعرف المنشأة بالربح أو الخسارة في القيمة العادلة إما بحساب الربح أو الخسارة.^٦

مثال ١٧ تتشابه وقائع هذا المثال مع ما ذكر في المثال ١٦. غير أنه في هذا المثال لا يُحصد محصول الطماطم في ٣ يناير ٢٠٢٠. وفي تاريخ ٤ يناير ٢٠٢١ دمرت عاصفة بردية العديد من محاصيل منافسين المنشأة. وقامت المنشأة بحصاد الطماطم الخاصة بها في ٥ يناير ٢٠٢١ نظراً لوجود نقص في مخزون الطماطم، وتم قياس القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع كروم الطماطم على الفور قبل الحصاد بقيمة تبلغ ٥٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تبلغ تكلفة حصاد الطماطم ١,٠٠٠ وحدة عملة. ويبلغ السعر المحدد لكل ١ كغم من الطماطم ١٠٥ وحدة عملة وتقدر تكاليف البيع بنسبة ١% من السعر المحدد. وتحصد المنشأة ٥٠٠ كغم من الطماطم. تمت دورة حياة كروم الطماطم لمدة ٦ أشهر. وتنتهي حياتها بعد الحصاد وتصبح قيمتها العادلة متدنية جداً. تتم محاسبة الكروم والثمار التي تحملها على أنها أصل بيولوجي واحد لحين وقت الحصاد. وتعرف المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ بالزيادة في الأصول البيولوجية الناتجة عن نمو الطماطم على الكروم.

خلال ٢٠٢١

٥,٥٠٠	لـ الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة
٥,٥٠	لـ الأصل - النقد

وحدة عملة وحدة عملة

للإعتراف بشراء كروم الطماطم منه

٧,٢٥٠	لـ الأصل - النقد
٧,٢٥٠	للإعتراف بتكاليف رعاية كروم الطماطم

مصروف - الربح أو الخسارة - تكاليف زراعة وري وتسميد وحدة عملة وحدة عملة

^٦ بيرنست ويونغ، ٢٠١١، المبادئ الأمريكية الدولية المقبولة عموماً، وايلي، لندن ، المملكة المتحدة، الصفحة ٢٩٠٨.

٣١ ديسمبر 20X1

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من ١٨,٥٠٠	خلال الربح أو الخسارة
١٨,٥٠٠	له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)
وحدة عملة	للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة للكروم الحاملة للطماطم

٥ يناير 20X2

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من ٢٦,٠٠٠	خلال الربح أو الخسارة
٢٦,٠٠٠	له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)
وحدة عملة	للإعتراف بكرום الطماطم والفاكهه التي تحملها فوراً قبل الحصاد بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

ايضاح: في هذا المثال، يكون التغير في القيمة العادلة للأصل البيولوجي (كرום الحاملة للطماطم) قبل الحصاد هاماً نظراً للأضرار الناتجة عن البرد التي تصيب محاصيل الطماطم التي يملكونها المنافسون.

منه المصروف - الربح أو الخسارة: تكلفة الحصاد ١,٠٠٠	له الأصل - النقد
١,٠٠٠ وحدة عملة	للإعتراف بتكليف الحصاد (وليس تكاليف البيع)
منه الأصل - المخزون: طماطم (١٠٥٥٠٠ = ١,٩٧٥ وحدة عملة × ٦٩٩٪)	له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (عقب الإعتراف بالمحصول الزراعي).
١,٩٧٥ وحدة عملة	له الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة
٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	للإعتراف بمخزون الطماطم في وقت الحصاد بقيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. يُنقل إجمالي القيمة العادلة لكرום الطماطم إلى مخزون الطماطم حيث أن الكروم المتبقية في الأصول البيولوجية تصبح ذات قيمة عادلة متدنية جداً.

مثال ١٨ تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع كروم العنبر الذي يملكها المزارع في ١ يناير 20X1، في بداية العام، ١,٨٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تحمل الكروم في ٣١ يناير 20X1 عنبر كامل النضج وجاهز للقطف. حيث تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الكروم (بما فيها العنبر الذي تحمله) ١,٨٦٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الكروم في ٣١ يناير ١,٣٨٠,٠٠٠ وحدة عملة. ويتم قطف العنبر في ٣١ يناير 20X1 حيث تبلغ تكاليف قطف العنبر ٢,٠٠٠ وحدة عملة. ويبلغ السعر المحدد لكل ١ كغم من العنبر ٥٠٠ وحدة عملة وتقدر تكاليف بيعها بنسبة ٢٪ من السعر. تقطف المنشأة ما يقارب ١,٠٠٠ كغم من العنبر.

تتم محاسبة الكروم والثمار التي تحملها على أنها أصل بيولوجي واحد لحين وقت القطف. تحمل كروم العنبر الشمار للعديد من السنوات، ويتم تصنيف الكروم والثمار التي تحملها على أنها أصل بيولوجي واحد لحين يتم قطفها. وفي نهاية فترة إعداد التقارير، تعرف المنشأة بالزيادة في الأصل البيولوجي المسند إلى العنبر الذي تحمله الكروم إما بالربح أو الخسارة.

٣١ يناير 20X1

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من ٦٠,٠٠٠ وحدة خلال الربح أو الخسارة	عملة
له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول البيولوجية)	

للاعتراف بكروم العنبر بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع فوراً قبل القطف ٤٩٠,٠٠٠ وحدة

منه الأصل - المخزون: العنبر (١,٠٠٠ × ٥٠٠) وحدة عملة (%) ٩٨	عملة
له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (عقب الإعتراف بالمحصول الزراعي)	
الأصل - القيمة العادلة المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة: كروم العنبر (= ١,٨٦٠,٠٠٠ - ١,٣٨٠,٠٠)	عملة

للاعتراف بمخزون العنبر وقت القطف الذي تم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع . تبقى القيمة العادلة للكروم المكتشوفة على هيئة أصول بيولوجية.

٢,٠٠٠	منه المصروف - الربح أو الخسارة: تكلفة القطف
٢,٠٠٠	له الأصل - النقد
وحدة عملة	للاعتراف بتكاليف القطف (وليس تكاليف البيع)

مثال ١٩ تقوم المنشأة بتربيبة الماشي لصناعة اللحم الطازج. وتقوم بذبح مواشيه وقطع اللحم إلى أجزاء قطع وتبيعها إلى الزبائن بالجملة.

وحسب بيان المركز المالي بتاريخ ٣١ ديسمبر 20X1 الخاص بالمنشأة، تبلغ القيمة العادلة للماشي مطروحاً منها تكاليف البيع ١٠,٠٠٠ وحدة عملة.

وفي ٣١ ديسمبر 20X1، حين تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع قطاع المنشأة ١٥,٠٠٠ وحدة عملة، تقوم المنشأة بذبح %٤٠ من قطاعها (١٠ مواشي) بتكلفة تبلغ ٥٠ وحدة عملة. يبلغ السعر المحدد للذبيحة ٧٠٠ وحدة عملة وتقدر تكاليف بيعها ٢ وحدة عملة لكل ذبيحة.

تتحمل المنشأة أيضاً في ٣١ ديسمبر 20X1 تكاليف مباشرة لمراحل معالجة الذبائح إلى قطع لحم جاهزة لبيعها للزبائن، بما يبلغ ٣٠٠ وحدة عملة.

يتعين على المنشأة في ٣١ ديسمبر 20X1:

- تقدير قيمة الماشي بمبلغ ١٥,٠٠٠ وحدة عملة، والإعتراف بالزيادة التي تبلغ ٥,٠٠٠ وحدة عملة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إما بالربح أو الخسارة.
- الإعتراف بتكليف الذبح التي تبلغ ٥٠ وحدة عملة
- إعادة تصنيف ما يبلغ ٦,٠٠٠ وحدة عملة من الأصول البيولوجية (الماشي) إلى مخزون (الذبائح)
- الإعتراف بالمخزون (الذبائح) بقيمة ٦,٩٨٠ وحدة عملة (قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) والإعتراف بالربح البالغ قيمته ٩٨٠ وحدة عملة إما بحساب الربح أو الخسارة؛ و
- الإعتراف بتكليف معالج اللحم البالغ قيمته ٣٠٠ وحدة عملة.

القيود اليومية:

٢٠١٢ ديسمبر ٣١

منه الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من خلال الربح أو الخسارة: الماشي
 ٥,٠٠٠ وحدة عملة
 له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (الأصول
 البيولوجية)
 ٥,٠٠٠ وحدة عملة
 للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة لمواشي المنشأة

منه الأصل - المخزون ($= 10 \times (٧٠٠ \text{ وحدة عملة} - ٢ \text{ وحدة عملة})$) ٦,٩٨٠ وحدة عملة
 له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (عقب
 الإعتراف بالمحصول الزراعي
 ٩٨٠ وحدة عملة
 له الأصل - الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة إما من
 خلال الربح أو الخسارة: الماشي
 ٦,٠٠٠ وحدة عملة^(١)
 للإعتراف بإعادة تصنيف الماشي المذبوحة وقت التحصيل
 (١) ١٥,٠٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الماشي وقت
 التحصيل) $\times ٤٠\%$ (على سبيل المثال، جزء من الماشي المذبوحة) = ٦,٠٠٠ وحدة عملة
 لتبسيط الأمر، افترض أن المنشأة لا تتبع الجلد أو العظم أو أي جزء آخر من الماشية، فقط اللحم.
 منه المصروف - الربح أو الخسارة: تكاليف الذبح
 ٥٠ وحدة عملة
 له الأصل - النقد
 ٥٠ وحدة عملة
 للإعتراف بتكاليف التحصيل على سبيل المثال، الذبح (وليس تكاليف البيع).

ملاحظة: في هذا المثال، يتم الإعتراف بتكاليف الذبح على أنها المصارييف التي يتم تكبدها. ولا يبين القسم
 ٤ كيفية معالجة التكاليف.^١

منه الأصل - المخزون
 له الأصل - نقد أو التزام - حسابات مستحقة الدفع
 ٣٠٠ وحدة عملة
 للإعتراف بتكاليف تحويل الذبائح إلى مخزون من قطع لحم. ملاحظة: لا تعد هذه التكاليف، تكاليف متزايدة
 لبيع الذبائح وإنما تكاليف معالجة الناتج الزراعي بعد تحصيله إلى قطع اللحم. ونتيجة لذلك، لا تُخصم من
 القيمة العادلة للذبائح وقت التحصيل.

إذا افترضنا أنه في نهاية الفترة لم تحتفظ المنشأة بأي مخزون لحم آخر، حينها يبلغ حساب الإقفال لمخزون
 اللحم في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ ٧,٢٨٠ وحدة عملة (الحسابات: ٦,٩٨٠ وحدة عملة، القيمة العادلة مطروحاً منها
 التكاليف المقدرة للذبائح (الناتج الزراعي وقت التحصيل من أصول المنشأة البيولوجية وفقاً للفقرة ٣٤،٥) +
 ٣٠٠ وحدة عملة، تكاليف تحويل الذبائح إلى قطع اللحم (الفقرتان ١٣،٥ و ١٣،٨)).

^١ لا يذكر القسم ٣٤ ومعيار المحاسبة ٤ "الزراعة" ما يوضح كيفية معالجة المصارييف اللاحقة للنشاط الزراعي (على سبيل المثال، تكاليف التغذية، والخدمات البيطرية، والزراعة، والتشبيب، والري، والتسميد، والحساب، والذبح). ونتيجة لذلك قد تلتحق المنشأة إلى رسملة هذه التكاليف. عملياً، تعرف العديد من المنشآت بهذه التكاليف على أنها مصاريف في الفترة التي يتم تكبدها (على سبيل المثال، تسجيل التكاليف على أنها تكاليف الانتاج) (برايسيوتراهاوس كوبرس، ٢٠٠٩، ارشادات عملية محاسبة الأصول الزراعية، <http://www.pwc.com/ifrs>)

- ٦، ٣٤ ينبغي للمنشأة النظر فيما يلي أثناء تحديد القيمة العادلة:
- في حال وجود سوق نشط للأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي في موقعه ووضعه الحالين، يكون السعر المحدد في السوق هو الأساس المناسب الذي يرتكز عليه أثناء تحديد القيمة العادلة للأصل. وفي حال كانت المنشأة تتمتع بإمكانية الدخول إلى أسواق نشطة مختلفة، تستخدم المنشأة السعر القائم في السوق الذي تتوقع استخدامه.
 - في حال عدم وجود سوق نشط ، تستخدم المنشأة واحد أو أكثر مما يلي، عند توفره، أثناء تحديد القيمة العادلة:
 - سعر معاملة السوق الأكثر حداًثة، بشرط عدم وجود أي تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ حدوث المعاملة ونهاية فترة إعداد التقارير ؛
 - أسعار السوق للأصول المماثلة ولكن مع بعض التعديلات لعكس وجود الاختلافات؛
 - مقاييس القطاع مثل قيمة الفاكهة المعبّر عنها بكل علبة تصدير أو وحدة بوشل أو هكتار، وقيمة المواشي المعبّر عنها بكل كغم من اللحم.
 - في بعض الحالات، قد توحى مصادر المعلومات المدرجة في (أ) أو (ب) استنتاجات مختلفة للقيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. تنظر المنشأة بأسباب تلك الاختلافات للتوصّل إلى أكثر تقديرات القيمة العادلة صحة والتي تقع ضمن نطاق محدود نسبياً من التقديرات المنطقية.
 - وفي بعض الحالات، قد تكون القيمة العادلة قبلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط حتى وإن لم تكن أسعار أو قيم السوق المحددة متوفّرة للأصل البيولوجي في حالتها الحالية. يتعين على المنشأة النظر فيما إذا كانت القيمة الحالية لصافي التدفقات المتوقعة من الأصل والمخصوصة بسعر السوق المحدد الحالي، يوفر مقاييساً موثوّقاً للقيمة العادلة.

ملاحظات

وفقاً للفقرة ٣٤، ٢ لا تختار المنشأة أي من نماذج القياس (القيمة العادلة أو نموذج التكلفة) ينبغي تطبيقه أثناء محاسبة أصولها البيولوجية. حيث أنها تستخدم نموذج القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) في حال كانت القيمة العادلة قبلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط. وفي الحالات الأخرى تستخدم المنشأة نموذج التكلفة (التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك وانخفاض القيمة، إن وجد).

يمكن تسهيل عملية قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي من خلال فرز الأصول البيولوجية

أو المحاصيل الزراعية وفقاً للخصائص الهمة؛ على سبيل المثال، من خلال العمر أو الجودة. تختار المنشأة الخصائص التي تتطابق مع الخصائص المستخدمة في السوق لاستخدامها كأساس للسعير.

لا تعد القيمة العادلة مقياساً محدداً للمنشأة. فهي ملزمة بعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه الباعة والمشترين طوعياً في معاملة ما. وعادةً ما يكون هنالك أسعار متأثرة بالسوق يمكن استخدامها على اعتبار أن المنتج الزراعي غالباً ما يأخذ شكل السلع التي تتم المعايرة بها بشكل نشط.

بعد السعر المحدد للأصل المطابق في السوق النشط أفضل مقياس (وبالتالي الخيار الأول) لتحديد القيمة العادلة للأصل. وفي حال لم يكن هنالك سوق نشط، يمكن تحديد القيمة العادلة باستخدام الأساليب البديلة (انظر الفقرة ٦، ٣٤(ب))

- سعر المعاملة الحديث للأصل
- أسعار السوق للأصول المماثلة ولكن مع بعض التعديلات لعكس وجود الاختلافات؛ و
- مقاييس القطاع

على الرغم من أنه قد لا يكون هنالك أسعار وقيم محددة في السوق للأصل البيولوجي في حالته الحالية، إلا أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل المخصوص بسعر السوق المحدد الحالي، تستمر بتوفير مقاييساً موثوقة للقيمة العادلة وبالتالي يمكن استخدامه من قبل المنشأة. ويكمّن الهدف وراء حساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، في تحديد القيمة العادلة للأصل في موقعه وحالته الحالية. تقدّر المنشأة صافي التدفقات النقدية المتوقعة وتتعدد نسبة الخصم المناسبة ليتم استخدامه. ولأغراض الاتساق مع هدف تقدير القيمة العادلة، ينبغي أن تعتمد التدفقات النقدية على بيانات السوق بأكبر شكل ممكن. وتضييف المنشأة صافي التدفقات النقدية التي يتوقع المشاركون في السوق أن يولدها الأصل في السوق الأكثر صلة. غير أن المنشأة لا تضييف أي تدفقات نقدية لتمويل الأصل أو للضرائب أو لإعادة إقامة أصول بيولوجية بعد الحصاد (على سبيل المثال، تكلفة إعادة زراعة الأشجار في مزرعة بعد الحصاد).

على سبيل المثال، قد يكون هنالك سوقاً للحيوانات البالغة إلا أنه قد لا يكون هنالك واحداً للحيوانات الصغيرة في السن. وقد يكون من المحتمل تحديد القيمة العادلة للحيوانات الصغيرة في السن بشكل موثوق ودون أي تكلفة أو جهد مفرط من خلال تقدير التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الحيوان البالغ مطروحاً منها التدفقات النقدية الصادرة اللازمة لنمو الحيوان لحين وصوله إلى الوزن المعد للبيع، وخصم التدفقات النقدية إلى القيمة الحالية باستخدام نسبة الخصم.

يقوم المشترىين والباعة الراغبين وواسعي الاطلاع فور الموافقة على سعر معاملة على أساس تجاري، بالنظر في احتمالية وجود اختلافات في التدفقات النقدية. حيث أن القيمة العادلة تعكس احتمالية وجود تلك الاختلافات. ونتيجة لذلك، تدمج المنشأة توقعاتها حول الاختلافات المحتملة في التدفقات النقدية إما إلى التدفقات النقدية المتوقعة أو نسبة الخصم أو الاثنان معاً. تستخدم المنشأة أثناء تحديد نسبة الخصم، افتراضات تتسمّ مع تلك المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية من أجل تفادى أن يتم حساب تأثير بعض الافتراضات بشكل مزدوج أو تجاهلها بالكامل.

تخصم المنشأة فور قياسها للقيمة العادلة للأصول البيولوجية، تكاليف التصرف المتوقعة للأصل البيولوجي (على سبيل المثال، تكاليف البيع) من تلك القيمة العادلة في السوق الذي تم تقديرها فيه. تعتمد القيمة العادلة للأصل على موقعه وحالته الحالية. ونتيجة لذلك، تعكس القيمة العادلة للأصل سعر السوق مطروحاً منه تكاليف النقل وأخرى غيرها ضرورية لإيصال الأصل إلى السوق. على سبيل المثال، يتم قياس القيمة العادلة لخنزير يعيش في مزرعة بسعر الخنزير في السوق في الأسواق ذات الصلة، مطروحاً منها تكاليف النقل وأخرى غيرها ضرورية لإيصال الخنزير إلى السوق. وعلى اعتبار أن تكاليف نقل الخنزير إلى السوق تخصم خلال قياس القيمة العادلة، فإنه لا يمكن "حسابها" على أنها تكاليف بيع ذلك الأصل (على سبيل المثال، خطأ الحساب المزدوج).

تكاليف البيع هي تكاليف مزدوجة لمعاملة البيع ذاتها (على سبيل المثال، العمولات المدفوعة للسماسرة وضرائب ومسؤوليات النقل). تُخصم تكاليف البيع من القيمة العادلة. وبالتالي فهي لا تُخصم أيضاً عند الوصول إلى القيمة العادلة. ولا تتضمن تكاليف البيع، تكلفة نقل الأصل إلى السوق أو ضرائب الدخل وتكاليف التمويل.

تُخصم تكاليف البيع من القيمة العادلة عندما يتم الإعتراف بالأصول البيولوجية لأول مرة وحتى تتمكن من إظهار الخسارة الفورية. على سبيل المثال، إذا تم شراء أصل بقيمه العادلة التي تبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة وقدر أن هناك ٥٪ عمولة مستحقة الدفع إلى التاجر في حال تم بيع الأصل، حينها يتم الإعتراف بالأصل مبدئياً بقيمة ٩٥٠ وحدة عملة. يتم الإعتراف بالخسارة البالغة ٥٠ وحدة عملة بالربح أو الخسارة لعمولة التاجر المتوقعة، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تتوقع بيع الأصل في المستقبل وأو تحقيق ربح جراء بيع ذلك الأصل.

غير أنه في حال كانت المنشأة تستخدم القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل، فإنها عادة ما تشمل تدفقات تكاليف التصرف الصادرة عند تقدير "صافي التدفقات النقدية المتوقعة". ففي مثل تلك الحالات، لا تُخصم المنشأة تكاليف البيع من صافي القيمة الحالية على اعتبار أن ذلك لا يؤدي إلى خصم تكاليف البيع مرتين (على سبيل المثال، خطأ الحساب المزدوج). تضاف التغييرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصول البيولوجية إلى الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها تلك التغييرات (الفقرة ٣٤، ٤).

أمثلة - تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

مثال ٢٠ تربية المنشأة موشي لصناعة لحم البقر. يتضمن قطبيع المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، ٥٠٠ ماشية لا تزيد أعمارها عن ١٨ شهر.

يبلغ السعر المحدد للمواشي الحية التي يتم توصيلها إلى المسلح المحلية التي توصل المنشأة موسيها إليها أيضاً في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ٣٠٠ وحدة عملة لكل حيوان يبلغ عمره ١٨ شهر.

يبعد المسلخ ٢٥ ميلاً عن مزرعة المنشأة التي تربى فيها المواشي. وتتقاضى الحاملات التي توفر خدمات نقل المواشي بحاملات تتتألف من ١٠ بقرات ، ٦٥ وحدة عملة لكل رحلة تقوم بها من مزرعة المنشأة إلى المسلخ. لا تظهر أي تكاليف بيع متزايدة عند إتمام عملية بيع تلك المواشي للمسلح.

تقدر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع قطبيع المواشي (الأصول البيولوجية) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ بمبلغ ١٤٦,٧٥٠ وحدة عملة.

الحسابات:

- القيمة العادلة للماشية المباعة إلى المسلخ هي السعر المحدد مطروحاً منه تكاليف النقل إلى المسلخ:
- السعر: ٥٠٠ وحدة من المواشي × ٣٠٠ وحدة عملة (السعر المحدد لكل حيوان هي) = ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة
- تكاليف النقل: ٦٥ وحدة عملة لكل رحلة إلى المدينة × ٥٠ رحلة (على سبيل المثال، ٥٠٠ وحدة من المواشي ÷ ١٠ مواشي لكل شاحنة) = ٣,٢٥٠ وحدة عملة.
- القيمة العادلة: ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ٣,٢٥٠ وحدة عملة = ١٤٦,٧٥٠ وحدة عملة. لا توجد تكاليف بيع ليتم خصمها من القيمة العادلة.

مثال ٢١ تتشابه وقائع هذا المثال مع ما ذكر في المثال ٢٠. غير أنه في هذا المثال، تبيع المنشأة المواشي للمسلخ الذي يقع في مدينتين مختلفتين. تبعد المدينة "أ" ٢٥ ميلاً عن المزرعة التي تمت تربية المواشي فيها. تتقاضى الحاملة ٦٥ وحدة عملة لكل رحلة تقوم بها الحاملة التي تتتألف من ١٠ بقرات. أما المدينة "ب" فتبعد

٧٠ ميلاً عن المزرعة وتنقاضي الحاملة ١٥٠ وحدة عملة لكل رحلة تقوم بها الحاملة التي تتتألف من ١٠ بقراط.

يبلغ السعر المحدد للحيوان الحي في المدينة "أ" في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ، ٣٠٠ وحدة عملة و ٣٠٤ وحدة عملة للمدينة "ب". لا تظهر أي تكاليف بيع متزايدة في أي من السوقين.

تنوّع المنشأة بيع ٨٠٪ مجموع انتاجها في المدينة "أ" و ٢٠٪ في المدينة "ب".

تقيس المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في كلا السوقين بالاعتماد على الاستخدام المتوقع للسوقين (على سبيل المثال، ٨٠٪ في المدينة "أ" و ٢٠٪ في المدينة "ب") وذلك على اعتبار أن المنشأة تتوقع بيع ٨٠٪ من قطاع الماشي في المدينة "أ" و ٢٠٪ في المدينة "ب". ونتيجة لذلك، تقدر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الماشي (الأصول البيولوجية) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ بقيمة ١٤٦,٣٠٠ وحدة عملة.

الحسابات:

- القيمة العادلة للماشي التي تم بيعها في المدينة "أ" هي سعر السوق في تلك المدينة مطروحاً منها تكاليف النقل إليها:

$$\text{سعر السوق: } 500 \text{ وحدة من الماشي} \times 80\% \times 300 \text{ وحدة عملة (السعر المحدد لكل حيوان حي)} = 120,000 \text{ وحدة عملة}$$
- تكاليف النقل: ٦٥ وحدة عملة لكل رحلة إلى المدينة $\times 40$ رحلة (على سبيل المثال، ٥٠٠ وحدة من الماشي $\times 80\% \div 10$ مواشي لكل شاحنة) = ٢,٦٠٠ وحدة عملة.
- القيمة العادلة للماشي البالغ عددها ٤٠٠ والتي سيتم بيعها في المدينة "أ": ١٢٠,٠٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ٢,٦٠٠ وحدة عملة = ١١٧,٤٠٠ وحدة عملة. لا توجد تكاليف بيع لذلك تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الماشي في المدينة "أ" ، ١١٧,٤٠٠ وحدة عملة.
- القيمة العادلة للماشي التي تم بيعها في المدينة "ب" هي سعر السوق في تلك المدينة مطروحاً منها تكاليف النقل إليها:

$$\text{سعر السوق: } 500 \text{ وحدة من الماشي} \times 20\% \times 304 \text{ وحدة عملة (السعر المحدد لكل حيوان حي)} = 30,400 \text{ وحدة عملة.}$$
- تكاليف النقل: ١٥٠ وحدة عملة لكل رحلة إلى المدينة $\times 10$ رحلة (على سبيل المثال، ٥٠٠ وحدة من الماشي $\times 20\% \div 10$ مواشي لكل شاحنة) = ١,٥٠٠ وحدة عملة.
- تبلغ القيمة العادلة للماشي البالغ عددها ١٠٠ التي تم بيعها في المدينة "ب": ٣٠,٤٠٠ وحدة عملة مطروحاً منها ١,٥٠٠ وحدة عملة = ٢٨,٩٠٠ وحدة عملة. لا توجد تكاليف بيع لذلك تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الماشي في المدينة "ب" ، ٢٨,٩٠٠ وحدة عملة.
- تقدر القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف بيع قطاع المنشأة بقيمة ١١٧,٤٠٠ وحدة عملة + ٢٨,٩٠٠ وحدة عملة = ١٤٦,٣٠٠ وحدة عملة.

مثال ٢٢ تربى منشأة مواشي لصناعة لحم البقر. يتضمن قطاع المنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ٥٠٠ ماشية لا تزيد أعمارها عن ١٨ شهر. لا يوجد سوق نشط لبيع الماشي.

باعت المنشأة في ١٥ أكتوبر ٢٠١٠ ١٠ مواشي لا تزيد أعمارها عن ١٨ شهر بسعر إجمالي يبلغ ٢٩٨ وحدة عملة لكل منها وتبلغ تكاليف نقل المواشي ٦٥ وحدة عملة لنقل المواشي باستخدام حاملة تتتألف من ١٠

بقرات إلى السوق في المدينة "أ". تم بيع الماشي بمزاد علني وأخذ البائع عمولة بيع بنسبة ٥٪ من سعر البيع.

لا يعتقد المدراء أن هنالك تغير هام حدث في الظروف الاقتصادية في الفترة ما بين ١٥ أكتوبر ٢٠١٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠١٥.

تستخدم المنشأة بيانات السعر من تاريخ المعاملة (١٥ أكتوبر ٢٠١٥) أثناء تحديد القيمة العادلة للماشية البالغ عمرها ١٨ شهر في تاريخ الإبلاغ (٣١ ديسمبر ٢٠١٥) نظراً لعدم وجود أي تغير هام في الظروف الاقتصادية في الفترة ما بين تاريخ المعاملة وتاريخ الإبلاغ. ونتيجة لذلك تقدر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع قطبيع المنشأة البالغ عمرها ١٨ شهر (الأصول البيولوجية) بقيمة ١٣٨,٣٠٠ وحدة عملة = ١٤٥,٧٥٠ مطروحاً منها ٧,٤٥٠.

الحسابات:

- تقدر القيمة العادلة على أنها السعر المتوقع مطروحاً منها تكاليف النقل:
- سعر السوق: $٥٠٠ \text{ وحدة من الماشي} \times ٢٩٨ \text{ وحدة عملة} (\text{السعر المحدد لكل حيوان حي}) = ١٤٩,٠٠٠ \text{ وحدة عملة.}$
- تكاليف النقل: $٦٥ \text{ وحدة عملة لكل رحلة إلى المدينة} \times ٥٠ \text{ رحلة} (\text{على سبيل المثال، } ٥٠٠ \text{ وحدة من الماشي} \div ١٠ \text{ مواشي لكل شاحنة}) = ٣,٢٥٠ \text{ وحدة عملة.}$
- القيمة العادلة: $١٤٩,٠٠٠ \text{ وحدة عملة مطروحاً منها } ٣,٢٥٠ \text{ وحدة عملة (تكاليف النقل)} = ١٤٥,٧٥٠ \text{ وحدة عملة.}$
- تعد عمولة البائع بالمزاد من تكاليف البيع. وبالتالي تبلغ تكاليف البيع $١٤٩,٠٠٠ \times ٥\% = ٧,٤٥٠ \text{ وحدة عملة.}$

مثل ٢٣ تحصد منشأة أوراق التبغ. ومتناهٍ ٢ طن من ورق التبغ المخصوص (ورق كامل) و٤,٠ طن من ورق التبغ التالف المخصوص (الورقة مقصوصة الساق).

يبلغ سعر السوق للأوراق الكاملة المخصوصة في وقت الحصاد ٣ وحدة عملة لكل كغم. لا يوجد سعر محدد للأوراق مقصوصة الساق. غير أن المنشأة تقايض بشكل مستمر على مر السنين، على سعر الأوراق مقصوصة الساق بحيث تكون بنسبة ٤٠٪ من سعر السوق للأوراق الكاملة. تتوقع المنشأة أن يستمر الاتفاق ذاته الذي تمت الموافقة عليه في الأعوام السابقة.

تقدير تكاليف بيع (على سبيل المثال، التزامات متربطة على بيع التبغ) للأوراق الكاملة والأوراق مقصوصة الساق بنسبة ٥٪ من سعر المعاملة.

نظراً لعدم وجود سعر محدد للأوراق مقصوصة الساق، تقيس المنشأة قيمتها العادلة من خلال تعديل سعر السوق للأوراق الكاملة (٣ وحدة عملة لكل كيلو) بحيث تعكس الاختلافات بين البنود المشابهة (على سبيل المثال، ٦٠٪ انخفاض). ونتيجة لذلك، تقدر القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع أوراق التبغ مقصوصة الساق (المنتج الزراعي) وقت الحصاد بقيمة ٤٥٦ وحدة عملة.

الحسابات:

- القيمة العادلة: $٤٠٠ \text{ كيلو من الأوراق المخصوصة} \times ١,٢ \text{ وحدة عملة سعر السوق المعدل} (\text{على سبيل المثال، } ٣ \text{ وحدة عملة لكل كيلو من سعر السوق للأصل المشابه} \times ٤,٤ \text{ لعكس الاختلافات}) = ٤٨٠ \text{ وحدة عملة.}$

- تكاليف البيع: ٥٪ من ٤٨٠ وحدة عملة = ٢٤ وحدة عملة.
- القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع: ٤٨٠ وحدة عملة (القيمة العادلة) مطروحا منها ٢٤ وحدة عملة (تكاليف البيع) = ٤٥٦ وحدة عملة.
- تبلغ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع أوراق التبغ الكاملة التي تملكها المنشأة (المنتج الزراعي) في وقت الحصاد، ٥,٧٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، القيمة العادلة البالغة ٦,٠٠٠ وحدة عملة = ٢,٠٠٠ كيلو من الأوراق الكاملة × ٣ وحدة عملة لكل كيلو من سعر السوق) مطروحا منها ٥٪ من تكاليف البيع البالغة ٦,٠٠٠ وحدة عملة).

ونتيجة لذلك تبلغ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع جميع أوراق التبغ الممحضدة وقت الحصاد، ٦,١٥٦ وحدة عملة.

مثلاً ٢٤ تحصد المنشأة قصب السكر وتبيع ما تحصد إلى محطات تصنيع الإيثانول بسعر السوق الدولي لقصب السكر في يوم التسليم.

أصبحت مزرعة قصب السكر التي تملكها المنشأة والبالغ مساحتها ٢٠٠ هكتار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ جاهزة للحصاد. تتوقع الإدارة أن تبلغ تكاليف الحصاد ٣ وحدة عملة لكل ١ طن.

يبلغ مقياس القطاع للإنتاجية ٧٠ طن من قصب السكر الممحضد لكل ١ هكتار للمزارعين اللذين يزرعون النوع ذاته من قصب السكر على أرض مشابهة مستخدمين المدخلات والطرق والتنيات ذاتها وفي المنطقة ذاتها التي تزرع فيها المنشأة. حققت المنشأة بمحصولها مقياس القطاع وبالتالي ليس في حوزة الإدارة أي سبب يدفعها للاعتقاد أن محصول هذه السنة لن يحقق ذلك المقياس.

تنت المتأخرة بقصب السكر في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ (تاريخ إبلاغ المنشأة) في السوق العالمي بسعر ١٥ وحدة عملة لكل طن.

تقدر تكاليف نقل قصب السكر الممحضد إلى السوق بقيمة ١ وحدة عملة لكل طن.

بالاعتماد على أساس مقياس القطاع، تتوقع المنشأة حصاد ما يبلغ ١٤,٠٠٠ طن من قصب السكر (على سبيل المثال، ٢٠٠ هكتار × ٧٠ طن لكل هكتار). ونتيجة لذلك تبلغ القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع قصب السكر الذي لم يتم حصاده بعد (على سبيل المثال، الأصول البيولوجية) في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠، ١٩٦,٠٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، ١٤,٠٠٠ طن × ١٥ وحدة عملة سعر السوق مطروحا منه ١ وحدة عملة تكاليف نقل القصب إلى السوق)).

ملاحظة: تكاليف الحصاد ليست تكاليف متزايدة لعملية بيع السكر.

الإفصاحات - نموذج القيمة العادلة

٣٤،٧ يتعين على المنشأة الإفصاح عما يلي بما يتعلق بأصولها البيولوجية التي تم قياسها بالقيمة العادلة:

- أ. وصف لكل فئة من أصولها البيولوجية.

ب. الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة أثناء تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحاصيل الزراعية في وقت الحصاد وكل فئة من الأصول البيولوجية.

ج. الإعتراف بالتغييرات بالقيمة المسجلة للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. ينبغي أن تتضمن المطابقة ما يلي:

(١) الربح أو الخسارة الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

(٢) الزيادات الناتجة عن المبيعات (٣) التخفيضات الناتجة عن الحصاد. (٤) الزيادات الناتجة عن اندماجات الأعمال. (٥) صافي اختلافات التبادل الناتجة عن تحويل البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة، والناتجة عن تحويل العملية الأجنبية إلى عملة عرض المنشأة المعدة للتقارير. (٦) اختلافات أخرى.
--

مثال - الإفصاحات - القيمة العادلة

مثال ٢٥ يمكن لمنشأة تزرع التفاح، الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأصولها البيولوجية كما يلي:
مستخرج من ايضاحات المنشأة إلى البيانات المالية

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X1

الإيضاح ١ عمليات ونشاطات رئيسية

تشارك المنشأة أ في أعمال متعلقة بزراعة التفاح وتوفيرها لمخازن البقالة.

الإيضاح ٢ السياسات المحاسبية

الأصول البيولوجية

تتألف الأصول البيولوجية من أشجار التفاح. ويتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع مع تغيرات في تلك القيمة العادلة المعترف بها بالربح أو الخسارة في فترة التغير.

المحصول الزراعي

يتم قياس التفاح وقت الحصاد بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. ويتم تحديد القيمة العادلة للتفاح بالاعتماد على أسعار السوق في السوق المحلي الذي يتوقع بيع التفاح فيها...

الإيضاح ٣ الأصول البيولوجية

تصنف المنشأة أشجار التفاح إلى صفين: أشجار ناضجة (أشجار تتراوح أعمارها من ٦ إلى ١٥ سنة، معدل دورة حياة إثمار أشجار التفاح الخاصة بالمنشأة، الفاكهة) والأشجار غير الناضجة (الأشجار التي تقل أعمارها عن ٦ سنوات، والتي لا تحمل التفاح عادة).

يتم قياس القيمة العادلة لأشجار التفاح غير الناضجة بسعر السوق المحدد لأشجار التفاح المزروعة وذات العمر والصفة المستتبة والوراثية ذاتها مع بعض التعديلات حيثما هو ضروري، وذلك لعكس أي اختلافات.

تنوافر أسعار السوق المحددة فقط للأشجار التي تقل أعمارها عن ٦ سنوات. ويتم قياس القيمة العادلة للشجرة الناضجة بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الشجرة. تعتمد التدفقات النقدية على الميزانيات المالية الموافق عليها من قبل مدراء مصروف التفاح الطبيعي المتوقع والتي تستند بحد ذاتها على نمط المحصول التاريخي للمنشأة حسب النباتات المزروعة أو المنطقة طوال مدة الإثمار المتبقية والمترقبة لكل شجرة، بالإضافة إلى الأسعار المستقبلية المتوقعة للتفاح في السوق المحلي (حيثما تتبع المنشأة التفاح الخاص بها) التي تستند على الأسعار الحالية المعدلة لتناسب التضخم. وعند محاسبة المخاطر الخاصة بأشجار التفاح الناضجة التي تملكها المنشأة، يتم إضافة ١٠٪ من عامل التكيف مع المخاطر إلى سعر فائدة خالي من المخاطر للوصول إلى سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة.

مطابقة المبالغ المسجلة لأشجار التفاح:

الأشجار	غير الناضجة	وحدة عملة	الرصيد في ١ يناير 20X0
			الزيادة الناتجة عن زراعة أشجار جديدة
			إعادة التصنيف
			القصاص الناتج عن الحصاد
			الأرباح الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع
			الرصيد في ٣١ ديسمبر 20X0
			الزيادة الناتجة عن زراعة أشجار جديدة
			إعادة التصنيف
			القصاص الناتج عن الحصاد
			الأرباح الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع
			الرصيد في ٣١ ديسمبر 20X1
			ملحوظات:

- تبين المطابقة أعلاه (التي تتطلبها الفقرة ٣٤،٧ (ج)) صنفاً لأشجار التفاح بشكل منفصل لتوفير معلومات أكثر تفصيلاً. لا تتطلب الفقرة ٣٤،٧ إجراء هذه المطابقة حيث أنه يمكن جمع العمودين الموضعين ضمن عمود واحد.
- يفسر المثال أعلاه الفقرة ٣٤،٧ فقط ولا يقام أية معلومات تتطلبها الفقرات الأخرى من هذا المعيار (على سبيل المثال، تبحث المنشأة أيضاً فيما إذا كان ينبغي إجراء إفصالات وفقاً للفقرة ٨،٧ فيما يتعلق بافتراضات رئيسية حول المستقبل، وإجراء إفصالات أخرى وفقاً للفقرة ١٣،٢٢ حول مخزون التفاح).

القياس - نموذج التكلفة

٣٤،٨ يتعين على المنشأة قياس الأصول البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة غير قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة أو جهد مفرط، بالتكلفة مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأي خسارة إنجاف قيمة متراكم.

الإيضاحات

لا تتمتع المنشأة بحرية الاختيار فيما يتعلق بقياس أصولها البيولوجية باستخدام نموذج التكلفة. حيث أنها تستخدم نموذج التكلفة لصنف من الأصول البيولوجية المستخدمة في النشاط الزراعي في حال كانت القيمة العادلة لذلك الصنف غير قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة أو جهد مفرط (انظر الفقرة ٣٤،٢). وفي حال كانت القيمة العادلة لصنف من الأصول البيولوجية المستخدم في النشاط الزراعي قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط، حينها يتم استخدام نموذج القيمة العادلة. يتضمن تعريف الأصل البيولوجي أي حيوان أو نبات حي. وكما يشار في المثال ٥، بعد كلب الحراسة حيوان هي غير أنه لا يستخدم في النشاط الزراعي ولذلك يتم محاسبته على أنه من الممتلكات والمصانع والمعدات.

يتم الاعتماد على الحقائق والحالات المحددة التي ترتبط بالأصل البيولوجي لتحديد ما إذا كان يمكن قياس القيمة العادلة لصنف محدد من ذلك الأصل بشكل موثوق، على سبيل المثال، المنطقة التي تم بيع الأصل فيها ، وأوضاع السوق الحالي، ووضع الأصل ومصادر المنشأة الخاصة بها. ولذلك فإن الأصول البيولوجية المستخدمة في الإيضاحات والأمثلة الموضحة أدناه هي ليست أمثلة عن الأصول البيولوجية التي ستمتلك قيمة عادلة غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط.

لا يقدم القسم ٣٤ ارشادات حول كيفية قياس تكلفة الأصل البيولوجي. وبالتالي فإنه وفقاً للفقرة ٤،١٠،٤ تستخدم الإدارة حكمها لصياغة وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ذات صلة باحتياجات المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية (على سبيل المثال، المالكون الذين لا يشاركون في إدارة الأعمال، والمالكون المحتملون، والمفترضون القائمون والمحتملون ودائتون آخرون) ومعلومات تتصرف بالموثوقية. وبفعل ذلك فإن الإدارة تشير إلى وتتطرق في قابلية تطبيق متطلبات الارشادات الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الذي يتعامل مع أمور مشابهة ذات صلة (انظر الفقرة ١٠،٥). وبناء على ما سبق، ينبغي للمنشأة محاسبة أصولها البيولوجية التي تكون قيمتها العادلة غير قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة أو جهد مفرط من خلال النظر في متطلبات القسمين ١٧ و ٢٧ كما هو موضح أدناه. كما وينبغي للمنشأة مراعاة الارشادات الواردة في القسم ١٣ حول تحديد التكلفة.

عناصر التكلفة (انظر الفرات ١٧، ١٠ - ١٢)

تشمل تكلفة الأصل البيولوجي جميع ما يلي:

- (أ) سعر الشراء بما فيها الرسوم القانونية والسمسرة، ورسوم التصدير وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد ، وما بعد اقتطاع الخصومات التجارية (بما يتوافق مع الفقرة ١٧،١٠ (أ))؛ و
- (ب) أية تكاليف ينسب بشكل مباشر إلى إحضار الأصل إلى الموقع وبالحالة المطلوبة بحيث يعمل بالطريقة التي تتشدّها الإدارة. وقد يتضمن هذا تكاليف التسليم والمناولة المبدئية (بما يتوافق مع الفقرة ١٧،١٠ (ب)). على سبيل المثال، بقرة ألبان، قد تتضمن التكاليف المنسبة بشكل مباشر تكاليف التسليم المبدئية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد بالإضافة العلف واللقالح وأدوية أخرى لجين تصبح بقرة الألبان قادرة على إنتاج الحليب (على سبيل المثال، تعمل بالطريقة التي

تشددها الإدارية.

لا تضاف تكاليف الاقتراض إلى تكلفة الأصل البيولوجي (الفقرة ٢٥، ٢).

قياس التكلفة (انظر الفقرات ١٦، ١٣، ١٢، ١٤)

تكلفة الأصل البيولوجي هي سعر النقد المعادل في تاريخ الإعتراف. وفي حال تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الائتمان الطبيعية، تصبح التكلفة هي القيمة الحالية لجميع الدفعات المستقبلة.

ينبغي مراعاة الفقرة ١٧، ١٤ عند استهلاك الأصل البيولوجي مقابل أصل أو أصول غير نقدية.

الاستهلاك (انظر الفقرات ١٧، ١٦ - ١٧، ١٧)

يتعين على المنشأة استهلاك الأصل البيولوجي فور أن يصبح قابلاً للاستخدام، على سبيل المثال، عندما يكون في الموقع والحالة المطلوبة بحيث يعمل بالطريقة التي تشدها الإدارية (بما يتواافق مع الفقرة ١٧، ٢٠). فعلى سبيل المثال، يكون تاريخ التي تكون فيه شجرة النفاخ قادرة على العمل كما ترغب الإدارية هو عندما تبدأ الشجرة الأولى بإثمار الفاكهة.

ينبغي للمنشأة تخصيص ما هو قابل للاستهلاك من الأصل البيولوجي بالاعتماد على أساس تنظيمي طوال عمره الإنتاجي (بما يتواافق مع الفقرة ١٧، ١٨). وبالتالي يتعين على الإدارية تقدير العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية وأنسب طريقة للاستهلاك لكل أصل بيولوجي يتم قياسه باستخدام نموذج التكلفة.

ينبغي للمنشأة اختيار طريقة للاستهلاك تعكس النمط الذي تتوقع به المنشأة أن يتم استفاده المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل (أو بصياغة أخرى، ينبغي أن تعكس طريقة الاستهلاك النمط الذي تتوقع به المنشأة أن يتم استفاده مقدرة الأصل البيولوجي على الخدمة) (بما يتواافق مع الفقرة ١٧، ٢٢). مثلاً على ذلك، قد يكون من الملائم تخصيص استهلاك أكبر خلال أول أربع سنوات إثمار الشجرة واستهلاك أقل خلال أربع سنوات أخرى.

تقدر الإدارة العمر الإنتاجي للأصل البيولوجي بالفترة التي يكون فيه الأصل متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابه ذلك المتوقع أن تحصل عليه المنشأة من الأصل (قائمة مصطلحات). على سبيل المثال:

- يمكن للمزارع الذي يربى الفحول تحديد العمر الإنتاجي للفرس من عدد الأمهار التي يتوقع من الفرس أن تلد خلال حياتها.
- يختلف العمر الإنتاجي لأبقار الألبان بشكل كبير بين ممارسات النسل والإدارة. وعامة ما يبدأ المزارع المتخصص في حقل الألبان بطلب الأبقار عندما تبلغ عامين. يُبقي المزارع أبقار الألبان في عملية إنتاج الحليب لمدة لا تتجاوز عامين بينما يُبقيها المزارع بـ في عملية الإنتاج لمدة ثمان سنوات. ويبيّع كلا المزارعين أبقارهما في تجارة اللحوم في نهاية عمرهم الإنتاجي للألبان (على سبيل المثال، يبيّع المزارع أولاً والمزارع بـ أبقارهما عندما تبلغ ٤ سنوات و ١٠ سنوات على التوالي). بالاستناد إلى الفترة التي يمكن فيها حلب الأبقار، يكون العمر الإنتاجي لأبقار المزارع أولاً عاماً وأبداً المزارع بـ فتكون ٨ سنوات.

تقدر الإدارة القيمة المتبقية للأصل البيولوجي بالمقدار المتوقع للمنشأة الحصول عليه من التصرف بالأصل البيولوجي بعد اقتطاع تكاليف التصرف المتوقعة، في حال كان عمر وحالة ذلك الأصل يتاسب مع ما هو متوقع في نهاية عمره الإنتاجي (قائمة مصطلحات). بالإشارة إلى مثال بقرة الألبان المذكور أعلاه، يحدد المزارع أولاً القيمة المتبقية لبقرة عمرها سنتان لتكون القيمة التي يبيّع (مزارع أ)

فيها حاليا بقرة ألبان عمرها ٤ أعوام مطروحا منها التكاليف المتوقعة للتصرف. وعلى نحو مشابه، فإن القيمة المتبقية لبقرة المزارع ب هي المبلغ الذي يبيع (مزارع ب) فيها حاليا بقرة عمرها ١٠ أعوام مطروحا منها التكاليف المتوقعة للتصرف.

في حال أوضحت المؤشرات أن القيمة المتبقية للأصل البيولوجي أو العمر الإنتاجي أو النطء الذي تتوقع من خلاله المنشأة استهلاك المنافع الاقتصادية لذلك الأصل، قد تغيرت مما تم تحديده مسبقا، ينبغي للمنشأة حينها مراجعة تقديراتها السابقة. وفي حال اختلفت التوقعات الحالية، فيتعين عليها تعديل القيمة المتبقية أو طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي ومحاسبة التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا للفراءات ١٥، ١٦، ١٧، ١٩ (بما يتوافق مع الفقرة ١٧، ٢٣ والفراءة ١٧، ٢٣).

انخفاض القيمة

يتوجب على المنشأة في كل تاريخ إبلاغ تطبيق القسم ٢٧ لتحديد ما إذا كان هنالك أي مؤشر يدل على أن الأصل البيولوجي (أو مجموعة من الأصول البيولوجية) المُفاس باستخدام نموذج التكلفة، منخفض القيمة، وفي حال وجد ذلك المؤشر، ينبغي للمنشأة إجراء اختبار انخفاض قيمة (بالرجوع إلى المبلغ القابل للاسترداد) والإعتراف وقياس أي خسارة انخفاض قيمة.

ملاحظة: لا ينطبق نطاق الإعفاء الوارد في الفقرة ١ (٥) على الأصول البيولوجية التي تُقاس باستخدام نموذج التكلفة.

يوضح القسم ٢٧ متى وكيف ينبغي للمنشأة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد للتحقق فيما إذا كان الأصل منخفض القيمة وكذلك متى ينبغي الإعتراف أو عكس خسارة انخفاض القيمة.

إلغاء الإعتراف (انظر الفراءات ١٧، ٢٧ - ١٧، ٣٠)

يتعين على المنشأة إلغاء الإعتراف بالأصل البيولوجي بما يتوافق مع الفقرة ١٧، ٢٧ :

(أ) فور التصرف؛ أو

(ب) عندما لا يكون هنالك منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استخدامه أو التصرف به.

وعلى وجه مشابه، تطبق المنشأة أثناء تحديد تاريخ التصرف بالأصل البيولوجي الشرط المذكور في القسم ٢٣ للإعتراف بالإيرادات الناتجة عن بيع البضائع (بما يتوافق مع الفقرة ١٧، ٢٩). وفي حال تم ذبح الأصل البيولوجي (على سبيل المثال، حيوان ما) أولاً ومن ثم بيع الذبيحة، حينها يتم نقل الأصل البيولوجي إلى الإنتاج الزراعي وقياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وتنتمي محاسبتها على أنها عملية بيع مخزون عندما يتم بيعها بموجب القسم ١٣.

مثال - تكلفة - استهلاك - نموذج انخفاض قيمة

مثال ٢٦ بدأت منشأة حديثا بتربية نسل نادر من الدواجن من أجل لحمه. اشتراط المنشأة في ١ يناير ٢٠١٠، ٣١٠،٠٠٠ صيصان لا تزيد أعمارها عن يوم واحد مقابل ١ وحدة عملة لكل منها.

تدفع المنشأة الدجاجة عند بلوغها ٤٥ يوما وتعالج اللحم وتبيعها للمتاجر.

ولأغراض هذا المثال، يفترض أن القيم العادلة لجميع الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط نظرا لندرة نسل الدواجن ونقص البيانات التاريخية.

تم توظيف عامل في المزرعة لرعاية الدواجن مقابل ١,٠٠٠ وحدة عملة في اليوم وتم مراقبة أعماله من قبل المشرف (على سبيل المثال، يحتل الإشراف ٢٠٪ من وقت المشرف). ويرتبط ما تبقى من وقت المشرف بالتعامل مع بيع الصيصان للمتاجر والتسويق وعلاقات العملاء. يتلقى المشرف راتبا سنوياً بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

تحتفظ المنشأة في ١٤ فبراير ٢٠١٥ بما يقارب ٣٠٠,٠٠٠ صوص لا تزيد أعمارها عن ٤٥ يوم. وبالإضافة إلى تكاليف العمل، تحمل المنشأة تكاليف مباشرة بما يقارب ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة ل التربية الصيصان (تكاليف الغذاء والأدوية) ومخصص ملائم لمصاريف المزرعة غير المباشرة بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى استهلاك المعدات الخاصة بتربية الدواجن (أقفان الدجاج). نفقت ما يقارب ١٠,٠٠٠ دجاجة في الفترة ما بين ١ يناير و ١٤ فبراير ٢٠١٥، وهو معدل الوفيات المتوقع من قبل الإدارية.

تقوم المنشأة بمحاسبة الأصول البيولوجية باستخدام نموذج التكلفة على اعتبار أن القيمة العادلة للدجاجة غير الناضجة غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط. وبالتالي ينبغي الإعتراف بالتكلفة المتبددة خلال فترة ٤٥ يوم على النحو الآتي:

٧٢٩,٦٥٨	منه الأصل - الأصول البيولوجية التي تتم محاسبتها باستخدام نموذج التكلفة (الدجاجات)
٧٢٩,٦٥٨	وحدة عملة

٧٢٩,٦٥٨	له الأصل - نقد أو التزام - التزامات متداولة
٧٢٩,٦٥٨	وحدة عملة

للإعتراف بالتكلفة المتبددة في تربية الدواجن. وهذا يعني أن تكلفة كل دجاجة تبلغ ٢,٤٣ وحدة عملة (٣٠٠,٠٠٠ / ٧٢٩,٦٥٨) وحدة عملة) في ١٤ فبراير ٢٠١٥. الحسابات

- التكاليف المباشرة: سعر الشراء + العمل المباشر + تكاليف أخرى مباشرة = ٣١٠,٠٠٠ وحدة عملة + ١,٠٠٠ وحدة عملة × ٤٥ + ٢٥٠,٠٠٠ وحدة عملة = ٦٠٥,٠٠٠ وحدة عملة.
- تكاليف مخصصة: عمل غير مباشر + تكاليف أخرى غير مباشرة = ٢٠٪ من ١,٠٠٠,٠٠٠ وحدة عملة × ٤٥ + ٣٦٥ وحدة عملة = ١٢٤,٦٥٨ وحدة عملة.
- إجمالي التكلفة: ٧٢٩,٦٥٨ وحدة عملة.

٣٤،٩ ينبغي للمنشأة قياس المحصول الزراعي المحصور من أصوله البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحاً منه تكاليف البيع المتوقعة وقت الحصاد. هذا المقياس هو التكلفة المطلوبة في تاريخ تطبيق القسم ١٣ أو الأجزاء الأخرى من هذا المعيار.

ملاحظات

بغض النظر مما إذا كانت المنشأة تقيس الأصل البيولوجي باستخدام نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، فهي تقيس أي محصول زراعي محصور من ذلك الأصل البيولوجي وقت الحصاد بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المتوقعة.

غالباً ما سيتحقق المحصول الزراعي بعد وقت الحصاد تعريف المخزون ويتم محاسبته وفقاً للقسم ١٣ . وبالتالي يتم اعتبار القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المتوقعة والمقاسة وقت الحصاد على أنها تكلفة المخزون للمحاسبة اللاحقة بموجب القسم ١٣ .

مثال - قياس المحصول الزراعي المحصور وقت الحصاد

مثال ٢٧ تتشابه وقائع هذا المثال مع المثال ٢٦ . تدّبج المنشأة في ١٥ فبراير ٢٠X٠ جميع دجاجاتها البالغة ٥٤ يوماً باستخدام خدمات اللحام المحلية التي تبلغ تكلفتها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة . تقوم المنشأة في ١٦ فبراير بعد عملية الذبح، بتغليف قطع اللحم للبيع بحيث تبلغ تكاليف المعالجة والتغليف ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة . ومن المتوقع بيع اللحوم للمتاجر في ٢٠ فبراير ٢٠X٠ .

تقدر القيمة العادلة لذبيحة الدجاج بما يبلغ ٥ وحدة عملة لكل منها . وفي غياب وجود السوق النشط وأي معاملات تاريخية، فقد تتطلب القيمة العادلة تحديدها من خلال حساب التدفق النقدي المخصوص باستخدام سعر البيع المتوقع . وتقدر الرسوم غير القابلة للاسترداد المفروضة على مبيعات ذبائح الدجاج ولحم الدجاج المخلف بنسبة ١٠ % من القيمة العادلة .

تصبح الذبيحة وقت الحصاد (الذبح) محسولاً زراعياً (أي أنها لا تعود أصل بيولوجي) . ووفقاً للفقرة ٣٤،٩ يتم قياس الذبيحة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع . وبعد الحصاد، يتم الإعتراف بها على أنها مخزون وتكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وقت الحصاد هي تكلفة تطبيق القسم ١٣ .

تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لكل ذبيحة ٤،٥ وحدة عملة لكل منها (على سبيل المثال، ٥ وحدة عملة القيمة العادلة لكل وحدة مطروحاً منها ١٠ % تكاليف البيع المتوقعة التي تبلغ ٥٠،٠ وحدة عملة) ويتم ذبح ٣٠٠,٠٠٠ دجاجة .

وبالتالي يمكن للمنشأة الإعتراف بالقيد اليومي التالي:

(١)	١,٣٥٠,٠٠٠	منه الأصل - المخزون: ذبائح الدجاج
	وحدة عملة	
(٢)	٧٢٩,٦٥٨	له الأصل - الأصول البيولوجية التي تتم محاسبتها بالتكلفة (الدواجن)
	وحدة عملة	
(٣)	١٠٠,٠٠٠	له الأصل - النقد أو الالتزام - مبالغ مستحقة الدفع (تكلفة الذبح)
	وحدة عملة	
(٤)	٥٢٠,٣٤٢	له الدخل - الربح أو الخسارة: القيمة العادلة مجدداً (عند الإعتراف بالمحصول الزراعي)
	وحدة عملة	

للإعتراف بالحصاد وإعادة قياس القيمة العادلة والنقل إلى المخزون

$$(١) ١,٣٥٠,٠٠٠ \text{ وحدة عملة} = ٣٠٠,٠٠٠ \text{ دجاجة} \times (٥,٠٠ \text{ وحدة عملة}) \times (١٠ \% \times ٢٦ \text{ من المثال}).$$

(٢) على اعتبار أن فترة البيع/الاستلام تمت فقط لخمسة أيام، فإنه من المرجح أن تكون آثار الخصم غير هامة وبالتالي يتم تجاهلها.

تضاف التكلفة المتکبدة بعد وقت الحصاد (على سبيل المثال، ٢٠٠,٠٠٠ وحدة عملة "تكاليف المعالجة والتغليف") إلى تكلفة المخزون وفقاً للقسم ١٣ .

ستتم محاسبة تكاليف البيع التي تبلغ ٥٠٠ وحدة عملة لكل ذبيحة دجاج على أنها مصاريف البيع والإعتراف بها بالربح أو الخسارة الناتجة عن البيع.

مثال ٢٨ تربى المنشأة ماشية الألبان من أجل الحليب، وتقوم بحلبها وبيع الحليب (غير معالج) إلى منتجي الألبان. تقوم المنشأة بحلب أبقار الألبان لمدة خمس سنوات وتستخدم فحول الألبان للتولد لمدة سنتين. وعلى عقب ذلك يتم بيع جميع الحيوانات في تجارة اللحوم.

قامت المنشأة في ١ يناير ٢٠١٥:

- شراء ١٠٠ بقرة ناضجة مقابل ٣٥٠ وحدة عملة لكل منها.
- شراء فحلي ألبان ناضجين مقابل ٤٠٠ وحدة عملة لكل منها.
- بيع ١٠ من أبقار الألبان التي لم تعد قادرة على الحليب مقابل ١٥٠ وحدة عملة لكل منها؛ و
- بيع فحل ألبان لم يعد قادراً على التولد مقابل ١٨٠ وحدة عملة.

في ٢٠١٥:

- أنتجت المنشأة وباعت ٥٨٠,٠٠٠ لتر حليب.
- ولادة ٤٠ عجلة (تم إبقاء جميع العجلات لاستبدالها بالقطيع)؛ و
- ولادة ٦٠ عجل في نهاية ديسمبر ٢٠١٥ (سيتم إبقاء بعض العجول للتولد وبيع الآخرون في تجارة لحم العجول في ٢٠١٦)

لا يوجد سوق نشط لمواشي الألبان في منطقة المنشأة، إلا للعجول المولودة حديثاً حيث تُباع في تجارة لحم العجول (افتراض أن السعر المحدد لكل عجل يبلغ ٩٠ وحدة عملة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥). وتبلغ تكاليف البيع ٧ وحدة عملة لكل عجل. ولعرض هذا المثال، وبمنحى عما تم ذكره، يفترض أن القيمة العادلة لمواشي الألبان غير قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط.

يوجد سوق نشط للحليب (غير المعالج). ويبلغ السعر المحدد لكل لتر ١٠١ وحدة عملة وتكليف البيع ٠٠١ وحدة عملة لكل لتر.

تبلغ تكاليف مواشي الألبان والفحول التي تم شرائها في ١ يناير ٢٠١٥ ٣٥,٠٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، ١٠٠ ماشية ألبان ناضجة × ٣٥٠ وحدة عملة لكل منها) و ٨٠٠ وحدة عملة (٢ فحل × ٤٠٠ وحدة عملة لكل منها).

يكون العمر الإنتاجي لأبقار الألبان التي تمتلكها المنشأة خمسة سنوات، على اعتبار أن المنشأة تتوقع التصرف بمواشيه الألبان بعد حلبها لمدة خمسة سنوات. يمكن للمنشأة في الوقت الحالي بيع أبقار الألبان في نهاية عمرها الإنتاجي الممتد لخمسة سنوات مقابل ١٥٠ وحدة عملة وتقدر القيمة المتبقية للأبقار المشتراء في ١ يناير ٢٠١٥ بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة. ويتم استهلاك أبقار الألبان باستخدام طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك على افتراض أن المنشأة تتوقع من أبقار الألبان إنتاج ما يقارب الكمية ذاتها من الحليب طوال فترة الخمس سنوات التي تكون فيها الأبقار في عملية إنتاج الحليب. وبالتالي تعرف المنشأة باستهلاك مواشي الألبان البالغ عددها ١٠٠ والتي تم شرائها في ١ يناير ٢٠١٥ بمبلغ ٤,٠٠٠ وحدة عملة لكل سنة ((٣٥٠)) وحدة عملة مطروحاً منها القيمة المتبقية ١٥٠ وحدة عملة) ÷ ٥ سنوات × ١٠٠ بقرة).

يكون العمر الإنتاجي لفحول الألبان عامان، على اعتبار أن المنشأة تتوقع استخدامها لمدة عامان قبل بيعها. يمكن للمنشأة في الوقت الحالي بيع فحول الألبان في نهاية عمرها الإنتاجي (عمان) مقابل ١٨٠ وحدة عملة وتقدر القيمة المتبقية بـ ١٨٠ وحدة عملة. ويتم استهلاك فحول الألبان باستخدام طريقة القسط الثابت في

حساب الاستهلاك على افتراض أن المنشأة تتوقع من فحول الألبان إنجاب ما يقارب العدد ذاته من العجول طوال العامان التي تتوالد فيها التي تكون فيها. وبالتالي تعرف المنشأة باستهلاك اثنان من فحول الألبان التي تم شرائها في ١ يناير ٢٠١٥ بمبلغ ٢٢٠ وحدة عملة لكل سنة ((٤٠٠ وحدة عملة مطروحا منها القيمة المتبقية ١٨٠ وحدة عملة) ÷ ٢ سنوات × ٢ فحل).

تعد العجول الذكور البالغ عددها ٦٠ أصول بيولوجية. تعرف المنشأة بالعجول بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وتسجل الربح إما بحساب الربح أو الخسارة، في حال وجد سوقا نشطا للعجول في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥. وبالتالي تعرف المنشأة بالربح البالغ ٤,٩٨٠ وحدة عملة بما يتعلق بولادة العجول الذكور في ٢٠١٥ (على سبيل المثال، ٦٠ عجل ذكري × ٩٠ وحدة عملة القيمة العادلة مطروحا منها ٧ وحدة عملة تكاليف البيع). وعلى الرغم من أن بعض العجول سيتم إيقاعها للتوالد عوضا عن بيعها في تجارة لحوم العجول، إلا أنه سيتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع عجول الذكور المولودة حديثا في تجارة لحم العجل.

أما بالنسبة للعجلات الإناث، يتعين على الإداره بما يتوافق مع متطلبات القسم ١٧، صياغة سياسة محاسبية لقياس ومحاسبة العجلات. وفي حال لم تكن القيمة العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكفة أو جهد مفرط، ينبغي استخدام نموذج التكلفة. وكذلك ينبغي أن تتضمن التكفة المبدئية للعجلة التكاليف المخصصة والمبشرة. يتطلب هذا المخصص العديد من التقديرات والأحكام. تشمل تكاليف تجهيز العجلات للاستخدام كما ترغب الإداره، الغذاء واللواح وأدوية أخرى ومخصص لاستهلاك حظائر العجول ومخصص نفقات استهلاك أبوى العجلة. تضاف هذه التكاليف إلى تكفة العجلات الإناث لحين تصبح العجلة بقرة جاهزة للطلب.

يعتبر الحليب البالغ ٥٨٠,٠٠٠ لتر الذي تم جمعه في ٢٠١٥ محصول زراعي (مخزون) محصود من البقرة (الأصول البيولوجية). تعرف المنشأة في وقت الحليب (الحصاد) بالحليب بقيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وبالتالي تعرف المنشأة بالدخل البالغ ٥٢,٢٠٠ وحدة عملة بعد جمع الحليب في ٢٠١٥ (على سبيل المثال، ٥٨٠,٠٠٠ لتر × ١٠١ وحدة عملة القيمة العادلة مطروحا منها ٠٠١ وحدة عملة تكاليف البيع)).

الإفصاحات - نموذج التكلفة

- ١٤،١ يتعين على المنشأة الإفصاح عما يلي بما يتعلق بأصولها البيولوجية التي نقلت باستخدام نموذج التكلفة:
 - أ. وصف لكل صنف من أصولها البيولوجية.
 - ب. شرح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
 - ج. طريقة الاستهلاك المستخدمة.
 - د. الأعمار الإنتاجية وأسعار الاستهلاك المستخدمة.
٥. صافي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجموع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.

مثال - الإفصاحات - نموذج التكلفة

مثال ٢٩ مستخرج من ايضاحات المنشأة حول البيانات المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥

الايصال ١. عمليات ونشاطات رئيسية

تشتمل عمليات المنشأة بشكل أساسى من مزرعة سلمون في الدولة أ ومزرعة مرجان في الدولة ب. بدأت المنشأة حديثا بتربية أنواع بحرية سريعة النمو (سمك السكن) في الدولة ج (تعرف أيضا بسمك اللينغ - سمك لحمه أبيض ويعيش في المياه الاستوائية). السكن هو نوع جديد في مجال مزارع السمك. المنشأة لا تتوالد الأسماك وإنما تستملك أسماك مولودة حديثا من مزود مختص.

الإيضاح ٢ . السياسات المحاسبية الأصول البيولوجية

تشمل الأصول البيولوجية ثلاثة أنواع من السمك: السلمون والمرجان والسكن. يتم قياس الأصول البيولوجية التي يتم تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط، بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع بالربح أو الخسارة في فترة حدوث التغيير. يتم قياس جميع الأصول البيولوجية الأخرى بالتكلفة مطروحا منها الاستهلاك وانخفاض القيمة، إن وجد.

يتم قياس السلمون الناضج (٤ كغم فأكثر) والمرجان الناضج (٣٥٠ غ فأكثر) بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع في نهاية كل فترة إبلاغ مع الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة بالربح أو الخسارة في فترة حدوث التغيير. يتم تحديد القيمة العادلة لذك الأسماك بالرجوع إلى أكثر الأسواق المحلية النشطة نفعا والتي تمتلك المنشأة حق الدخول إليها. يتم تحديد أسعار السمك يوميا في هذه الأسواق بحسب حجم السمكة. تقيس المنشأة جميع الأصول البيولوجية الأخرى باستخدام نموذج التكلفة. لا يتوفّر سعر السوق النشط بسهولة للأصول البيولوجية الأخرى التي تمتلكها المنشأة. حددت المنشأة أن تقدير القيمة العادلة يشمل تكلفة مفرطة على اعتبار أن المنشأة تحمل تكاليف جوهيرية للتغيير طرق التربية من أجل زيادة وزن أسماك السلمون والمرجان على وجه التحديد غير الناضجة. قد تختلف الأسعار بشكل ملحوظ بحسب حجم السمكة. يتم قياس السكن الناضج بالتكلفة نظراً لوجود معلومات قليلة عن تاريخ الأسعار (على اعتبار أنه لم يسبق وأن قامت المنشأة أخرى بتربية سمك السكن).

الإيضاح ٣ الأصول البيولوجية

تقضي المنشأة مخزون السمك جسدياً النوع (سلمون ومرجان وسكن) وبالحجم/العمر. ولأغراض المحاسبة، تفرق المنشأة بين الأسماك الناضجة وغير الناضجة من السلمون والمرجان. تصنف السمكة على أنها ناضجة عندما تصل الأحجام التالية:

- ٤ كغم للسلمون
- ٣٥٠ غ للمرجان.

مطابقة المبالغ المسجلة للسلمون والمرجان الناضج المحفظ بهم بالقيمة العادلة (ملاحظة: قد يتم جمع الصنفين معا لأغراض الإفصاح):

المرجان	السلمون	
الناضج	الناضج	
وحدة عملة	وحدة عملة	
٣,٥٥٠	١٥,٠٠٠	الرصيد في ١ يناير 20X0
١,٢٢٠	١,٠٠٠	إعادة تصنيف السمك غير الناضج والمقياس بالتكلفة
(٦٦٠)	(٢,٥٠٠)	انخفاض الناتج عن الحصاد
٧٠٠	١,٥٠٠	الأرباح الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع
		الرصيد في ٣١ ديسمبر 20X0
٤,٨١٠	١٥,٥٠٠	إعادة تصنيف السمك غير الناضج والمقياس بالتكلفة
١,٣٨٠	١,٢٢٥	انخفاض الناتج عن الحصاد
(٢,٣١٠)	(٣,٢٦٠)	الأرباح الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع
٨٠٠	٢,٣٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر 20X1
		الرصيد في ٣١ ديسمبر 20X1
٤,٦٨٠	١٥,٢٦٥	

مطابقة المبالغ المسجلة للسلمون والمرجان والسكن غير الناضج المحافظ بهم بالتكلفة (ملحوظة: قد يتم جمع الأصناف الثلاثة معاً لأغراض الإفصاح).

	السلمون غير الناضج	المرجان	غير السكن الناضج	
وحدة	وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	التكاليف
عملة	٣,٢٨٠	٧,٨٦٥		الرصيد في ١ يناير ٢٠١٥
٢,٥٤٥				السمك الذي تم شرائه
٩٠٠	٨٠٠	٨٥٠		إعادة التصنيف إلى سماك ناضج
٠	(١,٢٢٠)	(١,٠٠٠)		انخفاض الناتج عن النفق
(٤٥)	(١٠٥)	(٢١٥)		الرصيد في ١ ديسمبر ٢٠١٥
<u>٣,٤٠٠</u>	<u>٢,٧٥٥</u>	<u>٧,٥٠٠</u>		السمك الذي تم شرائه
١,٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠		إعادة التصنيف إلى سماك ناضج
٠	(١,٣٨٠)	(١,٢٢٥)		انخفاض الناتج عن النفق
(٥٠)	(١٥٠)	(٢٥٠)		الرصيد في ١ ديسمبر ٢٠١٥
<u>٤,٦٥٠</u>	<u>١,٩٢٥</u>	<u>٦,٥٢٥</u>		"المحتملة"

نشاطات استخراجية

٣٤،١١ يتعين على المنشأة التي تستخدم هذا المعيار والتي تشارك في أعمال استكشاف أو تقييم أو استخراج المصادر المعdenية (نشاطات استخراجية)، محاسبة النفقات الناتجة عن استئلاك أو إقامة أصول ملموسة أو غير ملموسة ليتم استخدامها في النشاطات الاستخراجية من خلال تطبيق القسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة" على التوالي. في حال كانت المنشأة خاضعة للتراكم نزع أو إزالة بند ما أو استعادة الموقع، تتم محاسبة تلك الالتزامات والتكاليف وفقاً للقسم ١٧ والقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة".

ملاحظات

تطلب الفقرة ٣٤،١١ من المنشأة صياغة سياساتها المحاسبية للنشاطات الاستخراجية من خلال تطبيق القسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة" والقسم ٢١ "المخصصات والبنود المحتملة". على سبيل المثال، ينطبق القسم ١٧ على الممتلكات والمصانع والمعدات أما القسم ١٨ فينطبق على جميع الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة المستخدمة في النشاطات الاستخراجية. غير أن المنشأة غير ملزمة بتطبيق هذه الأجزاء على حقوق واحتياطات التعدين التي تم استثناؤها من نطاق كلا القسمان بالفقرات ٣ (ب) و ١٧،٣ (ب) و ١٨،٣ (ب).

تنص الفقرة ٤،١٠ أنه في حال لم يخص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بالذكر معاملة ما أو حدث أو أي حالة أخرى، تتجأ إدارة المنشأة إلى استخدام حكمها لصياغة سياسة محاسبية. وتنص الفقرة ١٠،٥ أن المنشأة تتظر في متطلبات وإرشادات أخرى في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الذي يتعامل مع الأمور المشابهة ذات الصلة. وبالتالي

فإنه يمكن للمنشأة استخدام متطلبات القسم ١٧ و ١٨ عند صياغة سياسة محاسبية لحقوق واحتياطات التعدين. تترك للإدارة حرية النظر في المعيار الكامل الذي يتعامل مع الأمور المشابهة وذات الصلة (الفقرة ٦٠، ٦٠).^٧

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات

٣٤، ١٢ ترتيب إمتياز تقديم الخدمات هو الترتيب الذي تتعاقد فيه حكومة ما أو أي هيئة قطاع عام أخرى (المانح) مع مشغل خاص لصياغة (أو تطوير) وتشغيل والحفظ على أصول البنية التحتية الخاصة بالمانح كالطرق أو الجسور أو الأنفاق أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات. يسيطر المانح في تلك الترتيبات أو ينظم أي الخدمات ينبغي للمشغل تقديم باستخدام الأصول ولمن وبأي سعر وكذلك يسيطر على أي حصة متبقيّة هامة في الأصول في نهاية فترة الترتيب.

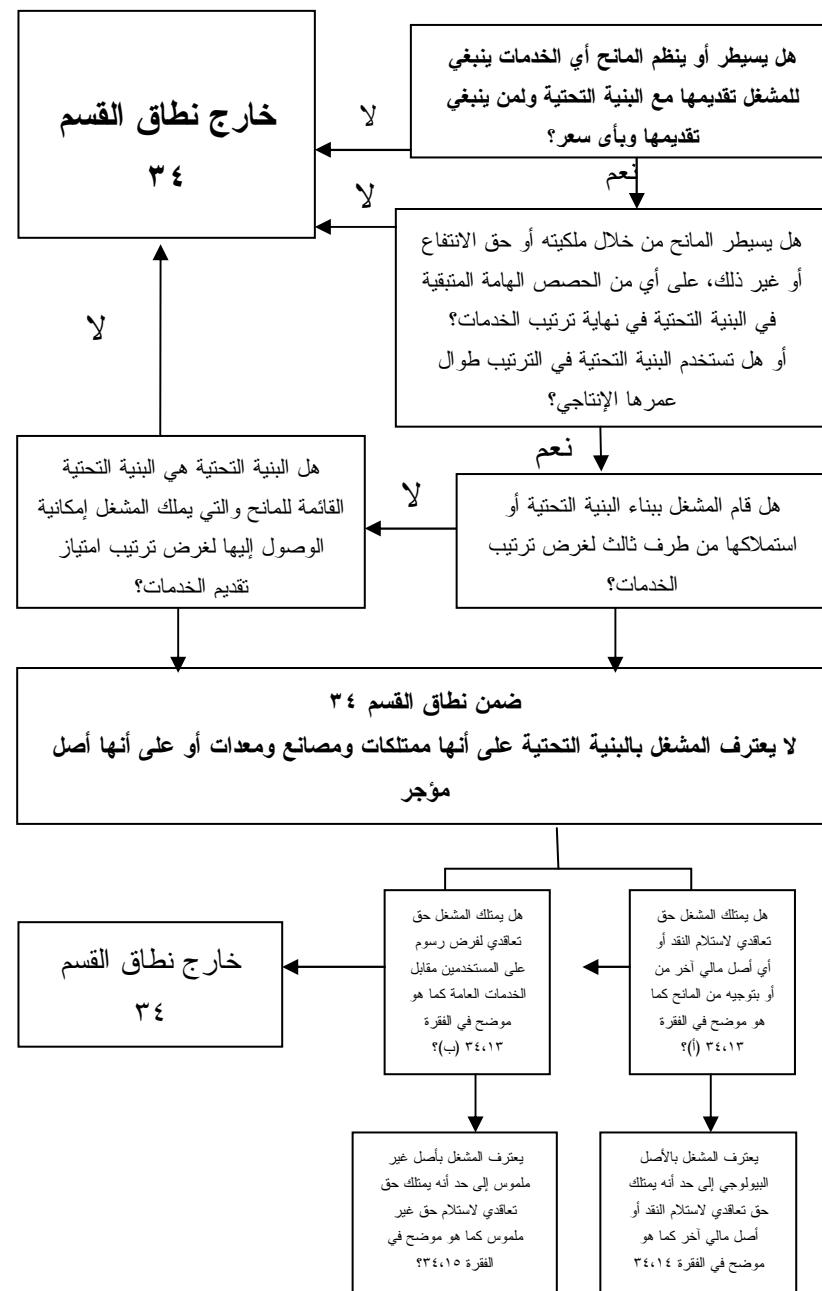
ملاحظات

عادة ما يتم في العديد من الدول بناء وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة - كالطرق والجسور والأنفاق والسجون والمستشفيات والمطارات ومنشآت توزيع المياه وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصال - من قبل القطاع العام ويتم تمويلها من خلال مخصص الموازنة العامة.

وفي بعض الدول الأخرى قدمت الحكومات إمتياز تقديم الخدمات لتشجيع مشاركة القطاع العام في تطوير وتمويل وتشغيل وصيانة البنية التحتية. قد تكون تلك البنية التحتية موجودة من قبل أو أنه يتم تشييدها خلال فترة ترتيب الخدمات. يشمل الترتيب الذي يقع ضمن نطاق القسم ٣٤ عادةً منشأة قطاع عام (مشغل) تشييد بنية تحتية بحيث يتم استخدامها لتقديم الخدمات العامة أو تطويرها (على سبيل المثال، من خلال زيادة طافتها) وتشغيل وصيانة تلك البنية لفترة محددة. يُدفع للمشغل مقابل خدماته خلال فترة الترتيب. يُحكم الترتيب من خلال عقد يطرح معايير الأداء وآليات تعديل الأسعار والترتيبات لفض النزاعات. غالباً ما يتم وصف ترتيب كهذا على أنه "ترتيب بناء - تشغيل - نقل" أو "ترتيب إعادة تأهيل - تشغيل - نقل" أو "ترتيب إمتياز تقديم الخدمات من العام إلى الخاص" أو "مبادرة التمويل الخاص". تكون أغلب الترتيبات عبارة عن عقود طويلة الأجل ولكن أقصر من عمر الأصل الذي يتم تقديمه. عادةً ما ينعكس الأصل، إلى المانح إما مقابل نكفة قليلة أو دون أي نكفة في نهاية العقد.

^٧ لم يقم مجلس معايير المحاسبة الدولية بصياغة متطلبات محددة لمحاسبة النشاطات الاستخراجية في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، نظراً لتزامن إجراء مشروع بحث حول النشاطات الاستخراجية للمجلس مع صياغة المعيار. اختتم مشروع البحث بنشر ورقة بحث في أبريل ٢٠١٠. وبناء عليه ينظر المجلس في ما إذا كان سيدأ العمل على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للنشاطات الاستخراجية الذي يحل محل المعيار ٦ "استكشاف وتقييم الموارد المعدني". سيتم بحث أي قرارات يتخذها المجلس بشأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للنشاطات الاستخراجية عند إجراء أي تعديلات مستقبلية على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

يوضح الشكل أدناه مادة المعيار ١٢ "ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات". يقدم هذا الشكل ارشادات حول كيفية تحديد ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات وبالتالي تحديد ما إذا كان ينبغي محاسبة الترتيب وفقاً للقسم ٣٤. كما ويوضح كيفية تحديد عملية المحاسبة المناسبة من خلال القسم ٣٤.



١٣، ٣٤ هنالك فئتين رئيسيتين لترتيبات إمتياز تقديم الخدمات:

أ. من ناحية، يتلقى المشغل أصل مالي - وهو حق تعاقدي غير مشروط لاستلام مبلغ من النقد محدد أو قابل للتحديد أو أصل مالي آخر من الحكومة مقابل بناء أو تطوير أصل قطاع عام ومن ثم تشغيل وصيانة الأصل لفترة معينة. تشمل هذه الفئة منح الحكومة ضمانات بدفع أي نقص بين المبالغ التي يتم استلامها من مستخدمي الخدمات العامة والمبالغ المحددة أو القابلة للتحديد.

ب. ومن الناحية الأخرى، يتلقى المشغل أصل غير ملموس - وهو الحق بفرض رسوم مقابل استخدام أصل القطاع العام الذي يبنيه أو يطوره ومن ثم يشغله ويقوم بصيانته لفترة محددة. لا يعد الحق بفرض الرسوم على المستخدمين حقاً غير مشروطاً لاستلام النقد على اعتبار أن المبالغ مشروطة بالحد الذي تستخدم فيه العامة الخدمة.

قد يشمل العقد في بعض الأحيان النوعان معاً: إلى حد أن الحكومة قد منحت ضماناً غير مشروطاً للدفع مقابل بناء أصل القطاع العام، يمتلك المشغل أصل مالي، إلى حد أنه ينبغي للمشغل الاعتماد على العامة الذين يستخدمون الخدمة من أجل الحصول على الدفع، يمتلك المشغل أصل مالي.

المحاسبة - نموذج الأصل المالي

١٤، ٣٤ ينبغي للمشغل الإعتراف بالأصل المالي إلى حد أنه يمتلك حق تعاقدي غير مشروط لاستلام النقد أو أصل مالي آخر من أو بتوجيهه من المانح مقابل خدمات البناء. ويتعين على المشغل قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة ومن ثم اتباع القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "إصدارات الأدوات المالية الأخرى" عند محاسبة الأصل المالي.

مثال - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات - نموذج الأصل المالي

مثال ٣٠ تدخل المنشأة (المشغل) في ترتيب مع الحكومة المحلية (المانح).
تطلب شروط الترتيب من المشغل بناء مستشفى خلال ٣ سنوات وصيانة وتشغيله لمدة ٢٧ سنة (على سبيل المثال، ٤ - ٣٠) ضمن معايير تحدها الحكومة. كما وتطلب شروط الترتيب من المشغل تسليم المستشفى للمانح في نهاية العام الثلاثين وأن تكون تشغيلية عند انتهاء مدة الترتيب.

تطلب شروط الدفع الواردة في الترتيب من المانح دفع مبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة للمشغل في العام ٤ بنسبة سنوية متزايدة تبلغ ٣% في الأعوام ٥ - ٣٠ مقابل تجهيز المستشفى ليتم استخدامه من قبل العامة.

يعترف المشغل بعوائد وتكليف العقد بما يتوافق مع القسم ٢٣ "الإيرادات". يتم الإعتراف بتكليف وعوائد كل نشاط - البناء الأول للمستشفى ومن ثم تشغيلها - على أنها مصاريف ودخل بالرجوع إلى مرحلة إكمال ذلك النشاط. لا يُنظر في المستشفى على أنها من ممتلكات المشغل.

على الرغم من أن المانح يدفع للمشغل فقط أثناء تشغيله للمستشفى في الأعوام من ٤ إلى ٣٠، إلا أن هذه الدفعات تمثل الأتعاب المدفوعة بدل خدمات البناء والتشغيل.

تحقق المبالغ المستحقة من المانح (بما يتعلق بأعمال البناء) تعريف الندم المدينة الوارد في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية". تُقاس الندم المدينة مبدئياً بالقيمة العادلة وتتمثل في نهاية العام الأول القيمة العادلة لأعمال البناء المنتهية في ذلك العام. وعلى عقب ذلك يتم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً للقسم ١١، على سبيل المثال، تقاس الندم المدينة في كل عام من خلال مراعاة المبلغ المسجل للسنة السابقة ونسبة الفائدة وإيصالات النقد خلال العام.

يوضح المثال ٣٣ أدناه هذا المثال ويفسر الأعمال المفصلة وعملية المحاسبة الناتجة في كل عام من الأعوام الثلاثون.

المحاسبة - نموذج الأصل غير الملموس

٣٤، ١٥ يتعين على المشغل الإعتراف بالأصل غير الملموس إلى حد أنه يتمتع بحق (ترخيص) فرض رسوم على مستخدمي الخدمات العامة. وينبغي للمنشأة قياس الأصل غير الملموس مبدئياً بالقيمة العادلة. ومن ثم ينبغي اتباع القسم ١٨ أثناء محاسبة الأصل غير الملموس.

مثال- ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات - نموذج الأصل غير الملموس

مثال ٣١ تتشابه وقائع هذا المثال مع المثال ٣٠. غير أنه في هذا المثال، تسمح شروط الدفع الواردة في الترتيب للمشغل، بفرض رسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى بشرط تنظيم الأسعار من قبل المانح. يتتبأ المشغل الإيرادات الناتجة عن المرضى بما يبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في العام ٤ بنسبة سنوية متزايدة تبلغ ٦% في الأعوام ٥ - ٣٠.

يعترف المشغل بعوائد وتكاليف العقد بما يتوافق مع القسم ٢٣. يتم الإعتراف بتكليف وعوائد كل نشاط - أولاً بناء المستشفى ومن ثم تشغيلها - على أنها مصاريف ودخل بالرجوع إلى مرحلة إكمال ذلك النشاط. لا يُنظر في المستشفى على أنها من ممتلكات المشغل.

بني المشغل ويشغل المستشفى للمانح مقابل الحصول على الحق بفرض الرسوم على العملاء مقابل خدمات المستشفى في الأعوام ٤ - ٣٠. يعد الحق أصل غير ملموس وليس حق غير مشروط لاستلام النقد على اعتبار أن الدخل يعتمد على استخدام المرضى. يعترف المشغل بالأصل غير الملموس بالقيمة العادلة (على سبيل المثال، المبلغ الذي يسمح بتبادل الأصل غير الملموس بين الأطراف المطلعة والراغبة في معاملة على أساس تجاري).

تتم محاسبة الأصل غير الملموس بعد الإعتراف المبدئي وفقاً للقسم ١٨. سيتم إطفاء الأصل غير الملموس خلال الفترة التي يتوقع أن تكون متوفرة للاستخدام من قبل المشغل (على سبيل المثال الأعوام ٤ - ٣٠). يوضح المثال ٣٤ أدناه هذا المثال ويفسر الأعمال المفصلة وعملية المحاسبة الناتجة في كل عام من الأعوام الثلاثون.

مثال ٣٢ تتشابه وقائع هذا المثال مع المثال ٣٠. غير أنه في هذا المثال، تسمح شروط الدفع الواردة في تسمح شروط الدفع الواردة في الترتيب للمشغل، بفرض رسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى بشرط تنظيم الأسعار من قبل المانح. وإضافة إلى ذلك، يدفع المانح للمشغل في نهاية العام عشرون مبلغ مقداره ١,٠٨٠,٠٠٠ وحدة عملة على اعتبار أنه سيتم تنظيم الأسعار خلال المدة بأكملها وأن المستشفى تقع في منطقة ذات كثافة سكانية قليلة.

يتتبأ المشغل استلام الإيرادات الناتجة عن المرضى بما يبلغ ٧٠,٠٠٠ وحدة عملة لكل سنة بنسبة سنوية متزايدة تبلغ ٦% في الأعوام ٤ - ٣٠.

يعترف المشغل بتكليف وعوائد العقد بما يتوافق مع القسم ٢٣. يتم الإعتراف بتكليف وعوائد كل نشاط - أولاً بناء المستشفى ومن ثم تشغيلها - على أنها مصاريف ودخل بالرجوع إلى مرحلة إكمال ذلك النشاط. لا يُنظر في المستشفى على أنها من ممتلكات المشغل.

يتضمن العقد حق تعاقدي للمشغل باستلام النقد من المانح وحق بفرض الرسوم على المستخدمين مقابل الخدمات العامة. وبالتالي تؤدي خدمات البناء إلى إظهار العناصر التالية:

- مبلغ النقد غير المشروط والمستحق من المانح والذي يحقق تعريف الأصل المالي الوارد في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية". ويتم قياس الذمم المدينة مبدئياً بالقيمة العادلة (على سبيل المثال، القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية غير المشروطة) ومن ثم قياسها بالتكلفة المطفأة وفقاً للقسم ١١.
- يعترف المشغل أيضاً بالأصل غير الملموس للحصول على حق فرض الرسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى. يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة مبدئياً بالقيمة العادلة ومن ثم قياسها وفقاً للقسم ١٨.

الإيرادات التشغيلية

٦٤، ١٦ يتعين على مشغل ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الإعتراف وقياس والإفصاح عن الإيرادات وفقاً للقسم ٢٣ "الإيرادات" للخدمات التي يقوم بها.

أمثلة- الإيرادات التشغيلية

مثال ٣٣ تدخل المنشأة (المشغل) في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. وتنطلب شروط الترتيب من المشغل بناءً مستشفى خلال ٣ أعوام وصيانتها وتشغيلها وفقاً لتنظيمات محددة طرحتها الحكومة لمدة ٢٧ سنة (على سبيل المثال، الأعوام ٤ - ٣٠). كما وتنطلب شروط الترتيب من المشغل تسليم المستشفى للماضي في نهاية العام الثلاثون وأن تكون تشغيلية عند انتهاء مدة الترتيب. ومن شروط الترتيب أيضاً أن يدفع الماضي للمشغل مبلغ ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة في العام الرابع بنسبة سنوية متزايدة تبلغ ٣% في الأعوام ٥ - ٣٠ مقابل تجهيز المستشفى للعام.

فيما يلي توضيح للقيمة العادلة وتكلفة خدمات البناء:

التكلفة	القيمة العادلة	العام
٤٢,٠٠٠ وحدة عملة	٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	١
٤٤,٠٠٠ وحدة عملة	٥٢,٠٠٠ وحدة عملة	٢
٦٩,٠٠٠ وحدة عملة	٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	٣

يقدر سعر الفائدة الفعال بنسبة ٣٧,٣٧٨٣٣% بالاعتماد على القيمة العادلة لخدمات البناء الموضحة أعلاه وتوقيت التدفقات النقدية ذات الصلة.

تقدير تكاليف التشغيل السنوية، بما فيها الصيانة بقيمة ٧٩,٥٠٠ وحدة عملة في العام الرابع بنسبة سنوية متزايدة تبلغ ٣% في الأعوام ٥ - ٣٠. وتقدر القيمة العادلة لخدمات التشغيل بتكلفة زائد ١٠% بالاعتماد على الأسعار التي فرضت على عمالء معاملة على أساس تجاري.

من المفترض إتمام جميع التدفقات النقدية في نهاية هذا العام.

يعترف المشغل بتكاليف وعوائد العقد بما يتوافق مع القسم ٢٣. يتم الإعتراف بتكاليف وعوائد كل نشاط - البناء الأول للمستشفى ومن ثم تشغيلها - على أنها مصاريف ودخل بالرجوع إلى مرحلة إكمال ذلك النشاط. لا يُنظر في المستشفى على أنها من ممتلكات المشغل.

على الرغم من أن الماضي يدفع للمشغل فقط أثناء تشغيله للمستشفى في الأعوام من ٤ إلى ٣٠، إلا أن هذه الدفعات تمثل الأتعاب المدفوعة بدل خدمات البناء والتشغيل.

تحقق المبالغ المستحقة من الماضي (بما يتعلق بأعمال البناء) تعريف الذمم المدينة الوارد في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية". تُقاس الذمم المدينة مبدئياً بالقيمة العادلة وتمثل في نهاية العام الأول القيمة العادلة لأعمال البناء المنتهية في ذلك العام، ومن ثم يتم قياسها بتكلفة المطفأة.

يوضح الجدول التالي معلومات بشأن الإيرادات والتكاليف وفقاً للقسم ٢٣ :

العام	المقبوضات	النفقات	الإيرادات	نهاية العام	الأصل المالي في الدخل	صافي الربح
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
١	-	(٢٤,٠٠٠)	٥٠,٠٠٠	٥٠,٦٨٩	٣,٦٨٩	١١,٦٨٩
٢	-	(٤٤,٠٠٠)	٥٢,٠٠٠	١٠٥,٦٨٩	٣,٦٨٩	١١,٦٨٩
٣	-	(٦٩,٠٠٠)	٨٠,٠٠٠	١٩٣,٤٨٧	٧,٧٩٨	١٨,٧٩٨
٤	١٠٠,٠٠٠	(٧٩,٥٠٠)	٨٧,٤٥٠	١٩٥,٢١٣	١٤,٢٧٦	٢٢,٢٢٦
٥	١٠٣,٠٠٠	(٨١,٨٨٥)	٩٠,٠٧٤	١٩٦,٧٩٠	١٤,٤٠٣	٢٢,٥٩٢
٦	١٠٦,٠٩٠	(٨٤,٣٤٢)	٩٢,٧٧٦	١٩٧,٨٨٨	١٤,٥١٢	٢٢,٩٤٦
٧	١٠٩,٢٧٣	(٨٦,٨٧٢)	٩٥,٥٥٩	١٩٨,٧٧٥	١٤,٦٠١	٢٣,٢٨٨
٨	١١٢,٥٥١	(٨٩,٤٧٨)	٩٨,٤٢٦	١٩٩,٣١٦	١٤,٦٦٦	٢٣,٦١٤
٩	١١٥,٩٢٧	(٩٢,١٦٢)	١٠١,٣٧٨	١٩٩,٤٧٣	١٤,٧٠٦	٢٣,٩٢٢
١٠	١١٩,٤٠٥	(٩٤,٩٢٧)	١٠٤,٤٢٠	١٩٩,٢٠٦	١٤,٧١٨	٢٤,٢١١
١١	١٢٢,٩٨٧	(٩٧,٧٧٥)	١٠٧,٥٥٣	١٩٨,٤٧٠	١٤,٦٩٨	٢٤,٤٧٦
١٢	١٢٦,٦٧٧	(١٠٠,٧٠٨)	١١٠,٧٧٩	١٩٧,٢١٦	١٤,٦٤٤	٢٤,٧١٥
١٣	١٣٠,٤٧٧	(١٠٣,٧٧٩)	١١٤,١٠٢	١٩٥,٣٩٢	١٤,٥٥١	٢٤,٩٢٤
١٤	١٣٤,٣٩٢	(١٠٦,٨٤١)	١١٧,٥٢٥	١٩٢,٩٤٢	١٤,٤١٧	٢٥,١٠١
١٥	١٣٨,٤٢٣	(١١٠,٠٤٧)	١٢١,٥٥٢	١٨٩,٨٠٧	١٤,٢٣٦	٢٥,٢٤١
١٦	١٤٢,٥٧٦	(١١٣,٣٤٨)	١٢٤,٦٨٣	١٨٥,٩١٩	١٤,٠٠٥	٢٥,٣٤٠
١٧	١٤٦,٨٥٣	(١١٦,٧٤٨)	١٢٨,٤٢٣	١٨١,٢٠٧	١٣,٧١٨	٢٥,٣٩٣
١٨	١٥١,٢٥٩	(١٢٠,٢٥١)	١٣٢,٢٧٦	١٧٥,٥٩٤	١٣,٣٧٠	٢٥,٣٩٥
١٩	١٥٥,٧٩٧	(١٢٣,٨٥٨)	١٣٦,٢٤٤	١٦٨,٩٩٧	١٢,٩٥٦	٢٥,٣٤٢
٢٠	١٦٠,٤٧١	(١٢٧,٥٧٤)	١٤٠,٣٣١	١٦١,٣٢٦	١٢,٤٦٩	٢٥,٢٢٦
٢١	١٦٥,٢٨٥	(١٣١,٤٠١)	١٤٤,٥٤١	١٥٢,٤٨٥	١١,٩٠٣	٢٥,٠٤٣
٢٢	١٧٠,٢٤٣	(١٣٥,٣٤٣)	١٤٨,٨٧٧	١٤٢,٣٧٠	١١,٢٥١	٢٤,٧٨٥
٢٣	١٧٥,٣٥١	(١٣٩,٤٠٤)	١٥٣,٣٤٤	١٣٠,٨٦٨	١٠,٥٠٥	٢٤,٤٤٥
٢٤	١٨٠,٦١١	(١٤٣,٥٨٦)	١٥٧,٩٤٥	١١٧,٨٥٨	٩,٦٥٦	٢٤,٠١٥
٢٥	١٨٦,٠٢٩	(١٤٧,٨٩٣)	١٦٢,٦٨٢	١٠٣,٢٠٧	٨,٦٩٦	٢٣,٤٨٥
٢٦	١٩١,٦١٠	(١٥٢,٣٣٠)	١٦٧,٥٦٣	٨٦,٧٧٥	٧,٦١٥	٢٢,٨٤٨
٢٧	١٩٧,٣٥٩	(١٥٦,٩٠٠)	١٧٢,٥٩٠	٦٨,٤٠٩	٦,٤٠٣	٢٢,٠٩٣
٢٨	٢٠٣,٢٧٩	(١٦١,٦٠٧)	١٧٧,٧٦٨	٤٧,٩٤٥	٥,٠٤٧	٢١,٢٠٨
٢٩	٢٠٩,٣٧٨	(١٦٦,٤٥٥)	١٨٣,١٠١	٢٥,٢٠٦	٣,٥٣٨	٢٠,١٨٤
٣٠	٢١٥,٦٦٠	(١٧١,٤٤٩)	١٨٨,٥٩٤	-	١,٨٦٠	١٩,٠٠٥
مجمـع	٤,٠٧٠,٩٦٣	(٦	٣٢٨,٩٠٧	.	٦٧٩,٥٥

(١) يبين العمود الأول أعموام فترة العقد.

(٢) يبين العمود الثاني المقبوضات المستلمة من المانح آخذين بعين الاعتبار نسبة النمو السنوية البالغة ٣%. على سبيل المثال، تساوي المقبوضات المستلمة من المانح في العام الخامس ١٠٣,٠٠٠ وحدة عملة = ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة (مقبوضات العام الرابع × (١٠٠,٣ ÷ ١)).

(٣) تمثل الأعوام الثلاثة الأولى في العمود الثالث تكاليف البناء. كما ويبين هذا العمود تكاليف التشغيل

- (٤) المترتبة على إيرادات البناء في العام الرابع، حيث يُقدر المجموع المالي للإيرادات بـ ٩٠,٠٧٤ وحدة عملة، بينما تكليفات البناء المترتبة على إيرادات البناء في العام الرابع تبلغ ٨١,٨٨٥ وحدة عملة، مما يشير إلى ارتفاع تكليفات البناء في العام الرابع مقارنة بالعام الثالث.
- (٥) يُقدر المجموع المالي للإيرادات في العام الخامس بـ ١٠٣,٠٠٠ وحدة عملة، بينما تكليفات البناء المترتبة على إيرادات البناء في العام الخامس تبلغ ٩٠,٠٧٤ وحدة عملة، مما يشير إلى ارتفاع تكليفات البناء في العام الخامس مقارنة بالعام الرابع.
- (٦) يُقدر المجموع المالي للإيرادات في العام السادس بـ ١٤,٤٠٣ وحدة عملة، بينما تكليفات البناء المترتبة على إيرادات البناء في العام السادس تبلغ ١٣,٠٠٠ وحدة عملة، مما يشير إلى ارتفاع تكليفات البناء في العام السادس مقارنة بالعام الخامس.
- (٧) يُقدر المجموع المالي للإيرادات في العام السابع بـ ٢٢,٥٩٢ وحدة عملة، بينما تكليفات البناء المترتبة على إيرادات البناء في العام السابع تبلغ ٢٠,٧٤ وحدة عملة، مما يشير إلى ارتفاع تكليفات البناء في العام السابع مقارنة بالعام السادس.
- ملاحظة: تم تقرير المبالغ الموضحة في الأعمدة من (أ) - (ز) إلى أقرب ١ وحدة عملة.
- مثال ٤: تتشابه وقائع هذا المثال مع المثال ٣. غير أنه في هذا المثال تسمح شروط الترتيب للمشغل، فرض الرسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى (بشرط وضع الأسعار من قبل المانح)، بدلاً من تلقى الدخل من المانح. يتتبأ المشغل ببلوغ الإيرادات في العام الرابع ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة مع تزايد بنسبة سنوية تصل إلى ٣% في الأعوام من ٥ - ٣٠.
- يقدر المشغل تساوي القيمة العادلة للأصل غير الملموس مع القيمة العادلة لخدمات البناء.
- يعترف المشغل بتكليفات وعوائد العقد وفقاً للقسم ٢٣. يتم الإعتراف بتكليفات وعوائد كل نشاط - البناء الأول للمستشفى ومن ثم تشغيلها - على أنها مصاريف ودخل بالرجوع إلى مرحلة إكمال ذلك النشاط. لا يُنظر في المستشفى على أنها من ممتلكات المشغل.
- يوفر المشغل خدمات البناء للمانح مقابل أصل غير ملموس (على سبيل المثال، الحق بفرض الرسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى في الأعوام من ٤ - ٣٠) ومن ثم يقوم بتشغيلها.
- يتم الإعتراف بالأصل الخاص بالمشغل (الذي يمثل حقه المترافق بفرض الرسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى في المستقبل) خلال مرحلة بناء الترتيب على أنه أصل غير ملموس. ويعرف المشغل بالأصل غير الملموس بالقيمة العادلة التي يقدر أنها تساوي القيمة العادلة لخدمات البناء التي تتم تأديتها. سيتم إطفاء الأصل غير الملموس خلال الفترة التي يتوقع أن تكون متوفرة للاستخدام من قبل المشغل (على سبيل المثال، الأعوام ٤ - ٣٠).

يتوفر الجدول التالي معلومات حول الإيرادات والتكاليف وفقاً للقسم :٢٣

الأعوام	الوصولات	التكاليف	الإيرادات	أصل	غير الإطفاء	صافي الربح
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
١	—	(٤٢,٠٠٠)	٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	—	٨,٠٠٠
٢	—	(٤٤,٠٠٠)	١٠٢,٠٠٠	١٠٢,٠٠٠	—	٨,٠٠٠
٣	—	(٦٩,٠٠٠)	١٨٢,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	—	١١,٠٠٠
٤	١٠٠,٠٠٠	(٧٩,٥٠٠)	١٧٥,٢٥٩	١٠٠,٠٠٠	(٦,٧٤١)	١٣,٧٥٩
٥	١٠٣,٠٠٠	(٨١,٨٨٥)	١٦٨,٥١٨	١٠٣,٠٠٠	(٦,٧٤١)	١٤,٣٧٤
٦	١٠٦,٠٩٠	(٨٤,٣٤٢)	١٦١,٧٧٨	١٠٦,٠٩٠	(٦,٧٤٠)	١٥,٠٠٨
٧	١٠٩,٢٧٣	(٨٦,٨٧٢)	١٥٥,٠٣٧	١٠٩,٢٧٣	(٦,٧٤١)	١٥,٦٦٠
٨	١١٢,٥٥١	(٨٩,٤٧٨)	١٤٨,٢٩٦	١١٢,٥٥١	(٦,٧٤١)	١٦,٣٣٢
٩	١١٥,٩٢٧	(٩٢,١٦٢)	١٤١,٥٥٥	١١٥,٩٢٧	(٦,٧٤١)	١٧,٠٢٤
١٠	١١٩,٤٠٥	(٩٤,٩٢٧)	١٣٤,٨١٥	١١٩,٤٠٥	(٦,٧٤٠)	١٧,٧٣٨
١١	١٢٢,٩٨٧	(٩٧,٧٧٥)	١٢٨,٠٧٤	١٢٢,٩٨٧	(٦,٧٤١)	١٨,٤٧١
١٢	١٢٦,٦٧٧	(١٠٠,٧٠٨)	١٢١,٣٣٣	١٢٦,٦٧٧	(٦,٧٤١)	١٩,٢٢٨
١٣	١٣٠,٤٧٧	(١٠٣,٧٢٩)	١١٤,٥٩٢	١٣٠,٤٧٧	(٦,٧٤١)	٢٠,٠٠٧
١٤	١٣٤,٣٩٢	(١٠٦,٨٤١)	١٠٧,٨٥٢	١٣٤,٣٩٢	(٦,٧٤٠)	٢٠,٨١١
١٥	١٣٨,٤٢٣	(١١٠,٠٤٧)	١٠١,١١١	١٣٨,٤٢٣	(٦,٧٤١)	٢١,٦٣٥
١٦	١٤٢,٥٧٦	(١١٣,٣٤٨)	٩٤,٣٧٠	١٤٢,٥٧٦	(٦,٧٤١)	٢٢,٤٨٧
١٧	١٤٦,٨٥٣	(١١٦,٧٤٨)	٨٧,٦٢٩	١٤٦,٨٥٣	(٦,٧٤١)	٢٣,٣٦٤
١٨	١٥١,٢٥٩	(١٢٠,٢٥١)	٨٠,٨٨٩	١٥١,٢٥٩	(٦,٧٤٠)	٢٤,٢٦٨
١٩	١٥٥,٧٩٧	(١٢٣,٨٥٨)	٧٤,١٤٨	١٥٥,٧٩٧	(٦,٧٤١)	٢٥,١٩٨
٢٠	١٦٠,٤٧١	(١٢٧,٥٧٤)	٦٧,٤٠٧	١٦٠,٤٧١	(٦,٧٤١)	٢٦,١٥٦
٢١	١٦٥,٢٨٥	(١٣١,٤٠١)	٦٠,٦٦٦	١٦٥,٢٨٥	(٦,٧٤١)	٢٧,١٤٣
٢٢	١٧٠,٢٤٣	(١٣٥,٣٤٣)	٥٣,٩٢٦	١٧٠,٢٤٣	(٦,٧٤٠)	٢٨,١٦٠
٢٣	١٧٥,٣٥١	(١٣٩,٤٠٤)	٤٧,١٨٥	١٧٥,٣٥١	(٦,٧٤١)	٢٩,٢٠٦
٢٤	١٨٠,٦١١	(١٤٣,٥٨٦)	٤٠,٤٤٤	١٨٠,٦١١	(٦,٧٤١)	٣٠,٢٨٤
٢٥	١٨٦,٠٢٩	(١٤٧,٨٩٣)	٣٣,٧٠٣	١٨٦,٠٢٩	(٦,٧٤١)	٣١,٣٩٥
٢٦	١٩١,٦١٠	(١٥٢,٣٣٠)	٢٦,٩٦٣	١٩١,٦١٠	(٦,٧٤٠)	٣٢,٥٤٠
٢٧	١٩٧,٣٥٩	(١٥٦,٩٠٠)	٢٠,٢٢٢	١٩٧,٣٥٩	(٦,٧٤١)	٣٣,٧١٨
٢٨	٢٠٣,٢٧٩	(١٦٦,٦٠٧)	١٣,٤٨١	٢٠٣,٢٧٩	(٦,٧٤١)	٣٤,٩٣١
٢٩	٢٠٩,٣٧٨	(١٦٦,٤٥٥)	٦,٧٤٠	٢٠٩,٣٧٨	(٦,٧٤١)	٣٦,١٨٢
٣٠	٢١٥,٦٦٠	(١٧١,٤٤٩)	—	٢١٥,٦٦٠	(٦,٧٤٠)	٣٧,٤٧١
)					
	٤,٢٥٢,٩٦	٣,٣٩١,٤١٣				
			٤,٠٧٠,٩			
				٣	(٦٣
						مجموع
	٦٧٩,٥٥٠	(١٨٢,٠٠٠)				

(١) يبيّن العمود الأول أعوام فترة العقد.

(٢) يبيّن العمود الثاني المقوّضات المقدرة آخذين بعين الاعتبار نسبة النمو السنوية البالغة ٦٣٪ على سبيل

المثال، تساوي المقوضات المقترنة في العام الخامس $103,000$ وحدة عملة = $100,000$ وحدة عملة في العام الرابع $\times (1 + 0.03)$.

(٥) تبين الأعمدة الثلاث الأولى تكاليف البناء. ويبيّن هذا العمود من العام الرابع تكاليف التشغيل المتزايدة بنسبة سنوية تصل إلى ٣%. على سبيل المثال، تساوي التكاليف من العام الخامس $81,885$ وحدة عملة = $79,500$ وحدة عملة تكاليف العام الرابع $\times (1 + 0.03)$.

(٦) يبيّن العمود الرابع الإيرادات. وتبيّن الأعمدة الثلاث الأولى القيمة العادلة لخدمات البناء. ويبيّن العمود من العام الرابع الدفعات التي يسددها عملاء المستشفى. يسدد العملاء رسوم الخدمات التي يتلقونها في اللحظة ذاتها لذا يتم الإعتراف بالإيرادات عند توفير الخدمات. على سبيل المثال، تساوي الإيرادات من العام الخامس الوصولات المقترنة في العام الخامس وبالنسبة $103,000$ وحدة عملة.

(٧) يبيّن العمود الخامس الأصل غير الملموس. والتي تتم حosisتها في الأعوام الثلاثة الأولى على أنها مبلغ العام السابق زائد خدمات البناء التي تمت تأديتها في ذلك العام. تتم حosisبة الأصل غير الملموس من العام الرابع على أنه قيمة العام السابق مطروحا منه الإطفاء السنوي على سبيل المثال، تبلغ القيمة المسجلة للأصل غير الملموس في نهاية العام الخامس $168,518$ وحدة عملة = $175,259$ (القيمة المسجلة في نهاية العام الرابع) مطروحا منها $6,741$ وحدة عملة إطفاء للعام

(٨) يبيّن العمود السادس إطفاء الأصل غير الملموس. يفترض أن يتم إطفاء الأصل غير الملموس خلال الفترة التي يتوقع أن تكون متوفرة للاستخدام من قبل المشغل (على سبيل المثال، 27 عاما على أساس القسط الثابت في حساب الاستهلاك). على سبيل المثال، يبلغ الإطفاء السنوي $6,741$ وحدة عملة = $182,000$ وحدة عملة صافي مبلغ الأصل غير الملموس (على سبيل المثال، $(50,000)$ وحدة عملة القيمة العادلة لخدمات البناء في العام الأول $+ 52,000$ وحدة عملة القيمة العادلة لخدمات البناء في العام الثاني $+ 80,000$ وحدة عملة القيمة العادلة لخدمات البناء في العام الثالث $\div 27$ سنة). ملاحظة: ينتج عن تقدير الإطفاء السنوي لسبعة من الأعوام مبلغ $6,740$ وحدة عملة بدلا من $6,741$ وحدة عملة.

(٩) يبيّن العمود السابع صافي الربح الذي تتم حosisته على أنه الاختلاف بين الإيرادات مطروحا منها التكاليف ومطروحا منها الإطفاء. على سبيل المثال، يبلغ صافي الربح في العام الخامس $14,374$ وحدة عملة = $103,000$ وحدة عملة الإيرادات مطروحا منها $81,885$ وحدة عملة التكاليف مطروحا منها $6,741$ وحدة عملة التكلفة المطفأة.

ملاحظة: تم تقدير الأعمدة (أ) - (ز) إلى أقرب ١ وحدة عملة.

تقديرات هامة وأحكام أخرى

غالباً ما يتطلب تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على المعاملات والأحداث، إصدار حكم. تكون المعلومات حول الأحكام الهامة والمصادر الرئيسية لشكوك القدير ذات فائدة في تقييم المركز المالي والأداء والتغيرات النقدية الخاصة بالمنشأة. ونتيجة لذلك، ووفقاً للفقرة ٦،٨، ينبغي للمنشأة الإفصاح عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة أثناء عملية تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتمتع بأكبر التأثيرات أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. وإضافة إلى ذلك، وفقاً للفقرة ٨،٧ ينبغي للمنشأة الإفصاح عن المعلومات حول الافتراضات الهامة المتعلقة بالمستقبل ومصادر أخرى هامة لتقدير التغيرات في تاريخ الإبلاغ، على اعتبار أنها معرضة لخطر التسبب في تعديل جوهرى على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات خلال السنة المالية التالية.

تتطلب أقسام أخرى من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأحكام محددة وشكوك التقدير. توضح بعض من الأحكام الصادرة في محاسبة الزراعة والنشاطات الاستخراجية وترتيبات إمتياز تقديم الخدمات أدناه.

الزراعة

قد يتطلب تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة للأصل البيولوجي قابل للتثبيت بسهولة دون جهد أو تكلفة مفرطة، في بعض الحالات إصدار حكم هام على سبيل المثال، إصدار حكم في تقييم ما إذا سيكون هناك تكلفة أو جهد مفرط. وإضافة إلى ذلك، عندما يكون قياس القيمة العادلة مطلوباً، فإن تحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية قد يتطلب استخدام تقديرات هامة وأحكام بالخصوص عندما لا يكون هناك سوقاً نشطاً للأصل مطابق. عادة ما تكون المنشأة على معرفة بالصفات الهمة التي تؤثر على القيمة العادلة للأصل البيولوجي، على اعتبار أنها الصفات المستخدمة في السوق على أنها أساس تسعير ذلك الأصل البيولوجي. يستخدم الحكم عند جمع الأصول البيولوجية أو المنتج الزراعي وفقاً للصفات المسعرة في السوق، على سبيل المثال العمر أو الجودة.

غالباً ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة بأرض (على سبيل المثال، أشجار في مزرعة). غير أنه قد لا يكون هناك سوقاً منفصلاً للأصول البيولوجية المرتبطة بأرض وإنما فقط سوقاً نشطاً للأصول المختلطة أي الأصول البيولوجية التي تشمل أرض خام، وإصلاحات للأرض بحزمة كاملة. يتم إجراء التقديرات لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجي باستخدام المعلومات حول الأصول المختلطة. على سبيل المثال، قد يتم خصم القيمة العادلة للأرض الخام وإصلاحات الأرض من القيمة العادلة للأصول المختلطة لوصول القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

قد يُطلب إصدار حكم هام عندما لا يكون هناك سوقاً نشطاً للأصول البيولوجية أو المنتج الزراعي في موقعه وحالته الحالية، أثناء قياس قيمتها العادلة. على سبيل المثال:

- عند استخدام أحدث سعر لمعاملة السوق أثناء قياس القيمة العادلة وعند تحديد أحدث سعر لمعاملة السوق وتقييم ما إذا كانت الظروف الاقتصادية قد تغيرت بشكل ملموس على اعتبار أن تلك المعاملة تتطلب إصدار حكم.
- عندما يتطلب استخدام أسعار السوق لأصول مشابهة وتعديل الأسعار لعكس الاختلافات، إصدار أحكام وتقديرات.

- عندما يتطلب استخدام مقاييس القطاع مثل قيمة الفاكهة المعبّر عنها بكل علبة تصدير أو وحدة بوشل أو هكتار، وقيمة المواشي المعبّر عنها بكل كغم من اللحم وكذلك عندما يتطلب إجراء التعديلات لعكس الاختلافات، إصدار أحكام وتقديرات. وأيضاً حينما تمتلك المنشأة فاكهة بمختلف أنواع الأشجار، وعند تقدير كمية الأصناف المختلفة التي تمتلكها المنشأة من أجل استخدام مقاييس القطاع.
- عندما يتطلب استخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة للأصل، وتقدير صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة ومعدل الخصم المحدد في السوق الحالي إصدار أحكام وتقديرات هامة. على سبيل المثال، يبيّن الجدول التالي افتراضات ضرورية لثناء تقدير القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المخصومة للأخشاب القائمة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة":
 - خطط الحصاد؛
 - أسعار الأشجار؛
 - تكاليف الحراجة؛
 - نسب النمو؛ و
 - معدل الخصم.^٨

تخضع المنشآت التي تقوم بمحاسبة الأصول البيولوجية باستخدام نموذج التكلفة والتي تحدد التكلفة وفقاً للقسم ١٧، للتقديرات والأحكام الهامة التي تمت مناقشتها في الوحدة ١٧. قد تتطلب مخصصات التكاليف بين الأصول البيولوجية المختلفة والنتائج بالأخص للأصول البيولوجية، إصدار حكم هام.

النشاطات الاستخراجية

يشير القسم ٣٤ إلى القسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات" وإلى القسم ١٨ "الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة" وإلى القسم ٢١ "مخصصات وحالات طارئة". ونتيجة لذلك، ينبغي للمنشآت أن تحتاط من التقديرات والأحكام الهامة التي تمت مناقشتها في الوحدة ١٧، ١٨، ٢١. ومثال على ما قد يتطلب إصدار أحكام وتقديرات هامة هو تحديد القيمة الحالية للنفقات المتوقعة لإلغاء أو إزالة بند ما ولاستعادة الموقف الذي تؤدي فيه المنشأة نشاطاتها الاستخراجية، لإنه قد تطلب هذه النفقات بعد سنين عدة في المستقبل.

ترتيبيات إمتياز تقديم الخدمات

في حال احتوى ترتيب إمتياز تقديم الخدمات الواحد على أصل غير ملموس، فإنه يتم الإعتراف بذلك الأصل مبدئياً بالقيمة العادلة. وقد يتطلب تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس إصدار حكم في حال كان هذا الأمر مبني على التدفقات النقدية المتوقعة والمستقبلية من العملاء والتي غالباً ما تكون غير مؤكدة. عادة ما يُعرف المشغل القيمة العادلة لخدمات البناء التي تتم تأديتها وبذلك يمكن من استخدام هذه القيمة على أنها أساس تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس.

تحدد طبيعة العرض النقدي الذي يعطيه المانح للمشغل بالرجوع إلى شروط العقد، وإلى قانون العقد ذات الصلة في حال وجوده. على الرغم من ذلك في حال كان الجوهر الاقتصادي مختلف عن النموذج القانوني، فإن محاسبة وإعداد التقارير بخصوص ترتيب إمتياز تقديم الخدمات يتبع الجوهر الاقتصادي، ونتيجة لذلك قد يُطلب إصدار حكم هام في بعض الحالات.

PricewaterhouseCoopers, 2009, Forest, paper & Packaging, <http://www.pwc.com/ifrs>.^٨

مقارنة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة

تشارك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤١ "الزراعة" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ "استكشاف وتقدير المصادر المعdenية والتفسير ١٢ "ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات") مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (انظر القسم ٣٤) كما تم إصداره في ٩ يوليو ٢٠٠٩ بمبادئ المحاسبة وإعداد التقارير حول النشاطات المتخصصة. غير أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم مصاغ بلغة بسيطة وشامل على ارشادات أقل عن كيفية تطبيق المبادئ.

ومن الاختلافات الأخرى بين القسم ٣٤ والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

- يحدد معيار المحاسبة الدولي ٤١ للمنشأة استخدام نموذج التكلفة عند الإعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية التي لا تتوفر لها أسعار وقيم السوق المحددة والتي تم تحديد بكل وضوح أن تقديراتها البديلة لقيمة العادلة غير موثوق بها (انظر الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ٤١). يسمح المعيار الدولي بإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم باستخدام أوسع لنموذج التكلفة للأصول البيولوجية في النشاط الزراعي (على سبيل المثال، عندما لا تكون القيمة العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون تكلفة أو جهد مفرط).
- يتم تناول موضوع استكشاف وتقدير الأصول في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة في معيار منفصل "المعيار ٦". لا توجد متطلبات خاصة عن استكشاف وتقدير الأصول في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. تتم محاسبتها بالطريقة ذاتها التي تتم محاسبة الأصول الأخرى وفقاً للقسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة عدا عن الشهرة". تطبق المنشأة وفقاً للمعيار ٦ إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لمحاسبة استكشاف وتقدير أصولها (انظر الفقرة ١٢ من المعيار ٦). لا يسمح المعيار باستخدام نموذج إعادة التقييم.

يشير التفسير ١٢ إلى متطلبات الإعتراف والقياس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للأصول البيولوجية ومعايير المحاسبة الدولي ٣٨ للأصول غير الملموسة. ترد في الأجزاء ١١ و ١٢ و ١٨ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم متطلبات تختلف عن تلك الواردة في معايير المحاسبة الدولية ٣٨ و ٣٩ وبالتالي قد تطرأ اختلافات في عملية المحاسبة. ووفقاً للتفسير ١٢ يعتبر القياس المبدئي للأصل غير الملموس، تكلفة (بالإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٨) حيث أنه وفقاً للفقرة ٣٤١٥ يتم الإعتراف مبدئياً بالأصل غير الملموس بالقيمة العادلة. غير أنه على الرغم من أنه يتم إجمالاً قياس تكلفة الأصل غير الملموس المستملك مقابل الأصل غير النقدي، بالقيمة العادلة (بالإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٨) إلا أنه لن يكون هنالك أي اختلاف إجمالاً في الممارسة. وإضافة إلى ذلك، يتطلب التفسير ١٢ (الفقرة ٢٢) رسملة تكاليف اقتراض معينة مسندة إلى ترتيب ما خال مرحلة البناء في حال امتلاك المشغل حق تعاقدي لاستلام أصل غير ملموس (الحق بفرض الرسوم على المستخدمين مقابل خدمة العامة). وتم حظر رسملة تكاليف الاقتراض (على سبيل المثال الإعتراف على أنها أصل) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وكذلك وفقاً للقسم ٢٥ ينبغي الإعتراف بتكاليف الاقتراض على أنها مصاريف عندما يتم استحقاقها.

إختبار المعرفة

اخبر مدى معرفتك بمتطلبات محاسبة وإعداد التقارير حول النشاطات المتخصصة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال الإجابة على الأسئلة أدناه.

تحقق من أجوبتك من خلال الأجوبة المطروحة أدناه بعد الانتهاء من الإختبار.
اقترض أن جميع المبالغ مادية.

ضع علامة على المربع الذي يشير إلى أكثر الجمل صحة

السؤال ١

يستخدم في محاسبة الأصل البيولوجي المستخدم في النشاط الزراعي والذي يكون قيمته العادلة قابلة للتحديد بسهولة دون أي تكلفة أو جهد مفرط:

- أ. نموذج القيمة العادلة.
- ب. نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة (خيار وارد في السياسة المحاسبية).
- ج. نموذج التكلفة.

السؤال ٢

تمت محاسبة الشجرة المثمرة التي يملكتها مزارع البرنفال قبل حصاد الثمار:

- أ. على أنها أصلان منفصلان - الشجرة (الأصل البيولوجي الذي يتم محاسبته وفقاً للقسم ٣٤) والثمار التي تحملها الشجرة (المخزون الذي يتم محاسبته وفقاً للقسم ١٣).
- ب. على أنها أصلان بيولوجيان مختلفان تتم محاسبتهما وفقاً للقسم ٣٤.
- ج. على أنها أصل بيولوجي واحد تتم محاسبته وفقاً للقسم ٣٤.

السؤال ٣

تقيس المنشأة وقت الحصاد الشمار (المنتج الزراعي) الذي تقطفه من البساتين (الأصول البيولوجية):

- أ. بالقيمة العادلة.
- ب. بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
- ج. بالتكلفة.
- د. بأقل تكلفة وسعر البيع المقدر مطروحاً منه تكاليف الإنتهاء والبيع.

السؤال ٤

تحمل كروم مزارع الطماطم التي تبلغ في نهاية فترة إعداد التقارير ستة أشهر، ثمار الطماطم الناضجة والمستوية (أي أنه سيتم حصدتها عن قريب). وتبلغ التكلفة المتراكمة للكروم المثمرة ١٢,٥٠٠ وحدة عملة والقيمة العادلة لها ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة. ومن المتوقع أن تتකب المنشأة تكلفة تبلغ ٥,٠٠٠ وحدة عملة لبيع

محصول الطماطم في السوق. يتم التخلی عن الكروم التي لا تحمل أي ثمار عقب قطف الطماطم. في نهاية فترة إعداد التقارير:

- أ. تقوم المنشأة بقياس الأصول биологическая (الكروم التي تحمل ثمار الطماطم) بالمثلج ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة وتعترف بالربح البالغ ٨٢,٥٠٠ كزيادة في القيمة العادلة.
- ب. تقوم المنشأة بقياس الطماطم بالمثلج ٨٢,٥٠٠ وحدة عملة، وكروم الطماطم بالمثلج ١٢,٥٠٠ وحدة عملة وتعترف بالربح البالغ ٨٢,٥٠٠ كزيادة في القيمة العادلة.
- ج. تقوم المنشأة بقياس الأصول биологическая (الكروم التي تحمل ثمار الطماطم) بالمثلج ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وتعترف بالربح البالغ ٨٧,٥٠٠ وحدة عملة كزيادة في القيمة العادلة.
- د. تقوم المنشأة بقياس الطماطم بالمثلج ٩٥,٠٠٠ وحدة عملة، وكروم الطماطم بالمثلج ٠ وحدة عملة وتعترف بالربح البالغ ٨٢,٥٠٠ وحدة عملة كزيادة في القيمة العادلة.

السؤال ٥

تقوم المنشأة التي تربية أنواع نادرة من الطيور لبيعها في تجارة الحيوانات الأليفة بمحاسبة طيورها:

- أ. وفقا للقسم ١٣ "المخزون".
- ب. وفقا للقسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات".
- ج. وفقا للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة".
- د. إما على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقا للقسم ١٧ أو على أنها أصول بیولوجية في نشاط زراعي وفقا للقسم ٣٤. ينبغي للإدارة استخدام حكمها في ضوء جميع الحقائق والحالات، لتحديد أي تصنيف يعد الأفضل في عكس نشاطات المنشأة.

السؤال ٦

تقوم المنشأة التي تشتري الطيور النادرة وتعيد بيعها على الفور في تجارتها للحيوانات الأليفة بمحاسبة تلط الطيور:

- أ. وفقا للقسم ١٣ "المخزون".
- ب. وفقا للقسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات".
- ج. وفقا للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة".
- د. إما على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقا للقسم ١٧ أو على أنها أصول بیولوجية في نشاط زراعي وفقا للقسم ٣٤. ينبغي للإدارة استخدام حكمها في ضوء جميع الحقائق وال الحالات، لتحديد أي تصنيف يعد الأفضل في عكس نشاطات المنشأة.

السؤال ٧

تقوم المنشأة التي تحتفظ بطيور نادرة في حديقة حيوانات يزورها السائحين بمحاسبة طيورها:

- أ. وفقا للقسم ١٣ "المخزون".

- ب. وفقاً للقسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات".
- ج. وفقاً للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة".
- د. إما على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقاً للقسم ١٧ أو على أنها أصول بيولوجية في نشاط زراعي وفقاً للقسم ٣٤. ينبغي للإدارة استخدام حكمها في ضوء جميع الحقائق والحالات، لتحديد أي تصنيف يعد الأفضل في عكس نشاطات المنشأة.

السؤال ٨

تمتلك حديقة الحيوان تدقان رئيسيان للعائد الناتجة عن المجموعة ذاتها من الطيور: (i) ناتج عن بيع نسل الطيور؛ و(ii) التذاكر المباعة للسائحين الذين يزورون الحديقة لمشاهدة طيورها. تقوم المنشأة بمحاسبة طيورها (الأصول البيولوجية):

أ. وفقاً للقسم ١٣ "المخزون".

ب. وفقاً للقسم ١٧ "الممتلكات والمصانع والمعدات".

ج. وفقاً للقسم ٣٤ "النشاطات المتخصصة".

د. إما على أنها ممتلكات ومصانع ومعدات وفقاً للقسم ١٧ أو على أنها أصول بيولوجية في نشاط زراعي وفقاً للقسم ٣٤. ينبغي للإدارة استخدام حكمها في ضوء جميع الحقائق وال الحالات، لتحديد أي تصنيف يعد الأفضل في عكس نشاطات المنشأة.

السؤال ٩

أي مما يلي تتضمنها تكلفة شراء معدات التقطيب للمنشأة المشاركة في نشاطات استخراجية؟

(i) سعر شراء المعدات

(ii) التكاليف المستحقة لاحضار المعدات إلى موقع المنجم.

(iii) تكاليف افتتاح محطة معالجة جديدة لوضع معدات التقطيب فيها.

(iv) التكاليف المستقبلية المتوقعة لإزالة المعدات من موقع التقطيب.

أ. (i) و(ii)

ب. (i) و(ii) و(iii)

ج. (i) و(ii) و(iv)

د. (i) و(ii) و(iii) و(iv)

السؤال ١٠

تدخل منشأة في اتفاقية مع الحكومة المحلية. تتطلب شروط الترتيب من المنشأة بناء مستشفى والحفاظ عليها وتتشغيلها لعدد غير محدد من السنوات. لا تحدد الحكومة أسعار وخدمات المستشفى. تسمح شروط الترتيب للمنشأة بفرض الرسوم على المرضى مقابل خدمات المستشفى.

- أ. هذا ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. ينبغي للمنشأة الإعتراف بالأصل غير الملموس للحق المرتبط بالدخل بموجب الترتيب.
- ب. هذا ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. ينبغي الإعتراف بالأصل المالي للحق المرتبط بالدخل بموجب الترتيب.
- ج. هذا الترتيب ليس ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. ستتم محاسبة المستشفى على أنها من الممتلكات الخاصة بالمنشأة.

السؤال ١١

المنشأة هي المشغل في ترتيب إمتياز تقديم الخدمات. تتطلب شروط الترتيب من المشغل بناء مستشفى خلال فترة ٣ سنوات وتشغيل المستشفى لمدة ٤٧ سنة (على سبيل المثال، الأعوام ٤ - ٥٠) مع الخصوص إلى بعض القيود التي يطرحها المانح (الحكومة). كما وتتطلب شروط الترتيب من المشغل نقل المستشفى للمانح في نهاية العام الخامس دون أي عوض نقدي بال مقابل. تحدد شروط الترتيب السعر الذي يسمح للمشغل تقاضيه من المرضى مقابل خدمات المستشفى. ونظراً لتحديد الأسعار من قبل المانح ووجود المستشفى في موقع لا يتصرف بالكثافة السكانية، فإن المانح ملزم أيضاً بدفع مبلغ ٥,٠٠٠,٠٠٠ وحدة للمشغل في كل سنة يشغل فيها المستشفى. يقوم المشغل بمحاسبة حقوقه في تلقي الدخل بموجب ترتيب إمتياز تقديم الخدمات على أنها:

- أ. أصل غير ملموس.
- ب. عنصران منفصلان - أصل مالي وأصل غير ملموس.
- ج. أصل مالي.

الإجابات

- س ١ (أ) انظر الفقرة ٢، ٣٤، ١٣، ١. ملاحظة: لا ينطبق إعفاء النطاق الوارد ذكره في الفقرة ٢، ٣٤، ٤ و ٣٤، ٥.
- س ٢ (ج) انظر الفقرة ٤، ٣٤، ٤، ٣٤، ٥.
- س ٣ (ب) انظر الفقرة ٣٤، ٥.
- س ٤ (أ) انظر الفقرة ٤، ٣٤، ٤.
- س ٥ (ج) انظر الفقرة ٢، ٣٤، ٢ وتعريف النشاط الزراعي في قائمة المصطلحات.
- س ٦ (أ) انظر الفقرة ١، ١٣، ١. ملاحظة: لا ينطبق إعفاء النطاق الوارد ذكره في الفقرة ٢، ١٣، ٢ (ج)، وذلك بسبب عدم انخراط المنشأة في النشاط الزراعي (المعرفة تعريف النشاط الزراعي ارجع إلى قائمة المصطلحات).
- سؤال ٧ (ب) انظر الفقرات ١٧، ١ و ١٧، ٢. ملاحظة: لا ينطبق إعفاء النطاق الوارد ذكره في الفقرة ١٧، ٣ (أ)، وذلك بسبب عدم انخراط المنشأة في النشاط الزراعي (المعرفة تعريف النشاط الزراعي ارجع إلى قائمة المصطلحات). لا يعد التكاثر الطبيعي للطيور نشاطاً إدارياً بل هو حدث عرضي للنشاط الرئيسي الذي يتضمن عرض الطيور في حديقة الحيوان.
- س ٨ (د) انظر الفقرات ١٧، ١ و ١٧، ٢ و ٣٤، ٢ و ٣٤، ٣ وتعريف النشاط الزراعي في قائمة المصطلحات. ملاحظة: ينبغي للمنشأة الإفصاح أيضاً عن المعلومات المطلوبة في الفقرة ٨، ٦.
- س ٩ (ج) انظر الفقرات ١٧، ١٠ - ١٧، ١١.
- س ١٠ (ج) لا يسيطر المانح أو يحدد الخدمات أو الأسعار، وكذلك لا يسيطر على أي حصة متبقية هامة في المستشفى. انظر الفقرة ٣٤، ١٢، ١٢.
- س ١١ (ب) انظر الفقرات ١٣، ١٣، ١٥ - ٣٤، ٣٤. يعد الحق بتلقي ٥،٠٠٠،٠٠٠ وحدة عملة سنوياً أصل مالي والحق بتقاضي أجرة من المرضى مقابل الخدمات المزودة، بالرغم من الأسعار المحددة، أصل غير ملموس.

تطبيق المعرفة

طبق معرفتك بمتطلبات المحاسبة وإعداد تقارير النشاطات المتخصصة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من خلال حل دراسة الحالة أدناه.

تحقق من أجوبتك فور انتهائك من دراسة الحالة من خلال الإجابات المطروحة في نهاية الأسئلة.

دراسة الحالة - الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي في النشاط الزراعي

تزود المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" الحليب للعديد من المتاجر وتزود الملاحم بالأبقار الحية من أجل لحمها من خلال مزاد علني.

تحفظ المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ بما يلي:

- قطيع ألبان: ٨٥٠ بقرة ألبان ناضجة (قادرة على إنتاج الحليب) و ٩٠ بقرة ألبان غير ناضجة (العجول الإناث) تربى على إنتاج الحليب في المستقبل. تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع قطيع الألبان ٥,٥٨٩,٠٠٠ وحدة عملة.
- قطيع لحم بقر: تربى ٤٢٣ ماشية أبقار ناضجة (قطيع التربية) و ٨٩٠ بقرة غير ناضجة (العجول الذكور) للحفظ على قطيع التربية لأخذ لحمها. تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع قطيع لحم البقر ٢,٩٧٥,٠٠٠ وحدة عملة.
- مخزون الحليب: بيع ٣٤,٠٠٠ لتر حليب للمتاجر في اليوم التالي. تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الحليب (تم قياسها في وقت الحلب، أي الحصاد) ١٧,٠٠٠ وحدة عملة.

في ٢٠X٨:

- تم بيع ٢٠٠ بقرة ألبان مقابل مبلغ ١,٠٧٢,٠٠٠ وحدة عملة (بسعر البيع البالغ ١,٢٠٠,٠٠٠ مطروحاً منها عمولة البائع بالمزاد البالغة ١٢٨,٠٠٠ وحدة عملة).
- ولادة ٤٠ عجلة و ٣٨٨ عجول أبقار.
- موت ٥٢ بقرة ألبان و ٣٦ ماشية لحم بقر.

قامت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في ٢٠X٨ بما يلي:

- شراء ٨٠ بقرة ألبان و ٢٤٠ ماشية لحم بقر مقابل مبلغ ٥٣٦,٠٠٠ وحدة عملة و ١,٣٤٤,٠٠٠ وحدة عملة على التتابع.
- بيع ٦٠٠ ماشية لحم بقر مقابل ٣,٤٥٠,٠٠٠ (بسعر البيع البالغ ٣,٨٠٠,٠٠٠ مطروحاً منها عمولة البائع بالمزاد البالغة ٣٥٠,٠٠٠ وحدة عملة).

أنتجت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في ٢٠X٨ ٢,٧٩٦,٢٠٠ لتر من الحليب. يبين الجدول كمية الحليب الذي تم إنتاجه وقيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع التي تم قياسها وقت الحصاد. تكاليف بيع الحليب ضئيلة جداً: القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف

المجموع	البيع	كمية الحليب المنتجة
١٩٨,٠٠٠ وحدة عملة	٠,٥٥ لتر	٣٦٠,٠٠٠
٥٢٥,٩٠ وحدة عملة	٠,٦٠ لتر	٨٧٥,١٥٠
١,٠١٤,٦٨٣ وحدة عملة	٠,٦٥ لتر	١,٥٦١,٠٥٠

باعت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في ٢٠X٨ ٢,٨٠٠,٢٠٠ لتر من الحليب مقابل مبلغ ١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة

عملة.

تقيس المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" تكلفة مخزون المحصول الزراعي (الحليب) باستخدام معادلة الوارد أو لاً الصادر أو لاً للكلفة. وبالتالي، يبلغ رصيد الإقال للحليب ١٩,٥٠٠ وحدة عملة (على سبيل المثال، ٣٠,٠٠٠ لتر مقاس بقيمة ٦٥٠، وحدة عملة لكل لتر).

تكبدت ودفعت المنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في 20X8 المصارييف التالية:

- البيطرة: ٦٢,٠٠٠ وحدة عملة.
- ماء وكهرباء: ٤٨,٠٠٠ وحدة عملة.
- رواتب: ٨٤,٠٠٠ وحدة عملة.
- غذاء المواشي: ٢٧٦,٠٠٠ وحدة عملة
- أجور: ٧٨,٠٠٠ وحدة عملة.

يوضح الجدول التالي القيم العادلة مطروحا منها تكاليف بيع كل مجموعة من الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي في ٣١ ديسمبر 20X8:

القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع			
قطيع الألبان	٨٠٨	٤,٦٥٢,٤٠٠	٤,٦٥٢,٤٠٠ وحدة عملة
قطيع لحم البقر	١,٣٥٥	١,٧١٢,٢٠٠	١,٧١٢,٢٠٠ وحدة عملة
لترات من الحليب	٣٠,٠٠٠	١٩,٥٠٠	١٩,٥٠٠ وحدة عملة

افرض أن المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة لجميع المواشي دون أي تكلفة أو جهد مفرط. قم بإعداد:

١. قيود يومية لتسجيل المعاملات المرتبطة بالأصول البيولوجية في سجلات المحاسبة الخاصة بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 20X8 ، بالإضافة إلى المطابقة التي تتطلبها الفقرة (٣٤،٧) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (مع تجاهل إصلاحات المقارنة لأغراض هذا السؤال).
٢. المبالغ التي سيتم تسجيلها في بيان المركز المالي الخاص بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" في ٣١ ديسمبر 20X8.
٣. المبالغ التي سيتم تسجيلها في بيان الدخل الشامل الخاص بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 20X8.
٤. المبالغ التي سيتم تسجيلها في جزء النشاطات التشغيلية من بيان التدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 20X8 في حال تم إعدادها باستخدام الطريقة المباشرة.

إجابة على دراسة الحالة

القسم ١

أدنى إحدى الطرق التي يمكن للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" من خلالها إعداد قيود يومية لمحاسبة أصولها البيولوجية في ٢٠١٨. هناك طرق أخرى يمكن استخدامها وتتمثل مع القسم ٣٤ في ٢٠١٨.

١,٠٧٢,٠٠٠ وحدة عملة	منه أصل - نقد	
١,٠٧٢,٠٠٠ وحدة عملة	أصل - أصول بيولوجية (مواشي الألبان)	له للإعتراف ببيع أبقار الحلوبي ٢٠١٨.
٥٣٦,٠٠٠ وحدة عملة	منه أصل - أصول بيولوجية (مواشي الألبان)	
١,٣٤٤,٠٠٠ وحدة عملة	منه أصل - أصول بيولوجية (مواشي لحم البقر)	له للإعتراف بالمواشي التي تم شرائها في ٢٠١٨.
١,٨٨٠,٠٠٠ وحدة عملة	أصل - نقد	
٣,٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	منه أصل - نقد	له للإعتراف ببيع بقشة لحم البقر في ٢٠١٨.
٣,٤٥٠,٠٠٠ وحدة عملة	أصل - أصول بيولوجية (مواشي لحم البقر)	
١,٧٣٧,٧٧٣ وحدة عملة	منه أصل - مخزون	له للإعتراف بالحليب الذي تم إنتاجه في ٢٠١٨ وقت الحصاد.
١,٧٣٧,٧٧٣ وحدة عملة	دخل - ربح أو خسارة: الربح الناتج عن الإعتراف بالمخزون	
١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة عملة	منه أصل - نقد	
١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة عملة	منه مصروف - تكلفة الحليب المباع	له دخل - عوائد
١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة عملة	أصل - مخزون	
١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة عملة	له للإعتراف ببيع الحليب في ٢٠١٨.	

منه مصروف - ربح أو خسارة: مصروف البيطرة	٦٢,٠٠٠	
وحدة عملة		
منه مصروف - ربح أو خسارة: مصروف الماء والكهرباء	٤٨,٠٠٠	
وحدة عملة		
منه مصروف - ربح أو خسارة: رواتب	٨٤,٠٠٠	
وحدة عملة		
منه مصروف - ربح أو خسارة: غذاء الماشي	٢٧٦,٠٠٠	
وحدة عملة		
منه مصروف - ربح أو خسارة: أجور	٧٨,٠٠٠	
وحدة عملة		
له أصل - نقد	٥٤٨,٠٠٠	
وحدة عملة		

للاعتراف بدفع المصارييف في 20X8.

٢٠١٨ ديسمبر

(ج) منه مصروف - ربح أو خسارة: خسارة القيمة العادلة (أصول ببيولوجية)	٤٠٠,٦٠٠	
وحدة عملة		
له أصل - أصول ببيولوجية (مواشي الألبان)	٤٠٠,٦٠٠	
وحدة عملة		

للاعتراف بالخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لمواشي الألبان في نهاية السنة.

(ج) منه أصل - أصول ببيولوجية (مواشي لحم البقر)	٨٤٣,٢٠٠	
وحدة عملة		
له دخل - ربح أو خسارة: ربح القيمة العادلة (الأصول البيولوجية)	٨٤٣,٢٠٠	
وحدة عملة		

للاعتراف بالربح الناتج عن مواشي لحم البقر في نهاية السنة.

مستخرج من الإيضاح X الأصول البيولوجية

مواشي الألبان	مواشي لحم بقر	مواشي الألبان	الرصيد في بداية 20X8
وحدة عملة	وحدة عملة	وحدة عملة	الزيادة الناتجة عن المشتريات
٢,٩٧٥,٠٠٠	٥,٥٨٩,٠٠٠	٢,٩٧٥,٠٠٠	النقصان الناتج عن البيع
١,٣٤٤,٠٠٠	٥٣٦,٠٠٠	١,٣٤٤,٠٠٠	الربح (الخسارة) الناتج عن التغيرات في القيمة العادلة
(٣,٤٥٠,٠٠٠)	(١,٠٧٢,٠٠٠)	(٣,٤٥٠,٠٠٠)	مطروحا منها تكاليف البيع (٢)
٨٤٣,٢٠٠	(٤٠٠,٦٠٠)	٨٤٣,٢٠٠	الرصيد في نهاية 20X8
١,٧١٢,٢٠٠	٤,٦٥٢,٤٠٠	١,٧١٢,٢٠٠	

ملاحظة: مبالغ المقارنة هي من متطلبات الفقرة ٣،١٤ إلا أنه لم يتم عرضها في هذا المثال. بالإضافة إلى ذلك، لا يعد من المتطلبات عرض الأصول البيولوجية بشكل منفصل تبعاً للصنف كما هو مستعرض في هذا المثال، بل يمكن عرضها أيضاً بشكل مجمل.

لا تعد الحسابات واللاحظات التوضيحية أدناه جزءاً من المستخرجات من البيانات المالية التي تجيز عن دراسة الحالة هذه:

(أ) ٣٦٠,٠٠٠ لتر من الحليب × ٥٥٠ وحدة عملة/لتر × ٦٠ وحدة عملة/لتر + ١,٥٦١,٠٥٠ لتر من الحليب × ٦٥٠ وحدة عملة/لتر = ١,٧٣٧,٧٧٣ وحدة عملة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الحليب المنتج في ٢٠١٨.

(ب) ١٧,٠٠٠ وحدة عملة مخزون الافتتاح + ١,٧٣٧,٧٧٣ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الحليب المنتج في ٢٠١٨ مطروحاً منها ١٩,٥٠٠ وحدة عملة مخزون الإغفال = ١,٧٣٥,٢٧٣ وحدة عملة تكلفة الحليب المباع.

(ج) يتم حساب الربح أو الخسارة الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها رقم الترصيد في المطابقة الموضحة في الإيضاح X أعلاه.

القسم ٢

يمكن للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" الإبلاغ عن أصولها في بيان المركز المالي على النحو الآتي:

المبلغ في بيان المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

(بوحدات العملة)

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
الأصول	٢٠١٨	٢٠١٧
الأصول غير المتدالوة		
الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	٦,٣٦٤,٦٠٠	٨,٥٦٤,٠٠٠
الأصول المتدالوة		
المخزون - الحليب	١٩,٥٠٠	١٧,٠٠٠

ملاحظة: يمكن للمنشأة إظهار عمود واحد فقط للأصول البيولوجية على اعتبار أنه تم قياس جميعها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وفي حال تم قياس أي من الأصول البيولوجية بالتكلفة مطروحاً منها قيمة الاستهلاك والإطفاء، حينها ينبغي عرضها تحت عنوان منفصل (انظر الفقرة ٢،٤ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).

القسم ٣

يمكن للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" الإبلاغ عن المبالغ المرتبطة بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي في بيان الدخل الشامل الخاص بها على النحو الآتي:

المبلغ في بيان الدخل الشامل الآخر عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

(بوحدات العملة)

	ايضاحات	20X8	20X7
عوائد - الحليب المباع		١,٧٣٥,٢٧٣	X
تكلفة الحليب المباع		(١,٧٣٥,٢٧٣)	
الربح الناتج عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف بيع الأصول البيولوجية	X	٤٤٢,٦٠٠	X
الربح الناتج عن الإعتراف بالمحصول الزراعي - الحليب		١,٧٣٧,٧٧٣	X
تكاليف طاقم العمل		(١٦٢,٠٠٠)	(X)
غذاء المواشي		(٢٧٦,٠٠٠)	(X)
تكاليف البيطرة		(٦٢,٠٠٠)	(X)
ماء وكهرباء		(٤٨,٠٠٠)	(X)

ملحوظة: يمكن للمنشأة عمل تخصيصات وتجميلات للمبالغ المبينة أعلاه عند عرض بيان الدخل الشامل وفقاً للقسم ٥ من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

القسم ٤

يمكن للمنشأة الصغيرة ومتوسطة الحجم "أ" الإبلاغ عن جزء النشاطات التشغيلية من بيان التدفقات النقدية الخاص بها على النحو الآتي:

المبالغ في بيان التدفقات النقدية لسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X8
(بوحدات العملة)

	ايضاحات	20X8	20X7
التدفقات النقدية الناتجة عن النشاطات التشغيلية			
وصولات نقدية لمبيعات الحليب		١,٧٣٥,٢٧٣	X
وصولات نقدية لبيع لحوم الأبقار ومواشي الألبان صافي عمولة البائع بالمزاد ^(٤)		٤,٥٢٢,٠٠٠	X
ا. النقد المدفوع للمزودين والموظفين		(٥٤٨,٠٠٠)	(X)
النقد المدفوع لمشتريات لحوم الأبقار ومواشي الألبان		(١,٩٠٠,٠٠٠)	(X)
(د) من المفترض أن التدفقات النقدية التي تم تلقيها مقابل بيع المواشي قد تم استلامها صافي عمولة البائع بالمزاد.			