

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique Et Populaire

Ministère de l'Enseignement
Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université de Tissemsilt
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تيسمسيلت
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

دروس عبر الخط
مقياس معايير إعداد التقارير المالية الدولية 01



إعداد: الدكتور بن صالح عبد الله
الفئة المستهدفة: السنة أولى ماستر محاسبة
الموسم الجامعي: 2024/2023

المقرر الدراسي الخاص بمقياس معايير إعداد التقارير المالية الدولية

01

اسم ولقب الأستاذ	عبد الله بن صالح
الرتبة العلمية	أستاذ محاضر أ
التخصص	محاسبة
المؤسسة	جامعة تيسمسيلت
الفئة المستهدفة بالمقياس	سنة أولى ماستر محاسبة
الوحدة	الأساسية
الرصيد والمعامل	الرصيد 06 المعامل 02

الأهداف العامة للمقياس

نظرا للتطورات الحديثة التي أصبحت تؤثر على مهنة المحاسبة بشكل خاص فإن مقياس معايير إعداد التقارير المالية الدولية يساهم بشكل الطالب الدراس لتخصص المحاسبة في معرفة التطورات الحاصلة في مجال معايير التقارير المالية الدولية وأهم المعايير والممارسات المحاسبية الحديثة مثل معالجة الأدوات المالية ومعايير الاندماج والتجميع المقررة في هذا المقياس وعليه هذا المقياس يهدف إلى ما يلي:

- تلقين الطالب كيفية المعالجة المحاسبية للأدوات المالية المتنوعة.
- التعرف على طرق التجميع والاندماج والاستحواذ والمعالجة المحاسبية مدعمة بالأمثلة والتمارين التطبيقية.

- المعارف السابقة المطلوبة

- دراسة هذا المقياس تستدعي معارف سابقة مكتسبة للطالب في بعض المقاييس الأساسية مثل المحاسبة المالية والمحاسبة المعمقة ومحاسبة الشركات وكذا مقياس قانون الشركات

المقياس: معايير إعداد التقارير المالية 01

محتوى البرنامج

- المعيار المحاسبي الدولي 32 (IAS-32): "الأدوات المالية- العرض"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 7 (IFRS-07): "الأدوات المالية- افصاح -"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 13 (IFRS-13): "قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 9 (IFRS-09): "الأدوات المالية- القياس -"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 2 (IFRS-02): "المدفوعات المبنية على الأسهم"
- المعيار المحاسبي الدولي 33 (IAS-33): "ربحية السهم"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 8 (IFRS-08): "قطاعات التشغيل"
- المعيار المحاسبي الدولي 28 (IAS-28): "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة"

- المعيار الدولي للتقارير المالية 3 (IFRS-03): "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 10 (IFRS-10): "القوائم المالية الموحدة"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 11 (IFRS-11): "الشراكة"
- المعيار الدولي للتقارير المالية 12 (IFRS-12): "الإفصاح عن الحصة في منشآت أخرى"
- المعيار المحاسبي الدولي 27 (IAS-27): "القوائم المالية الفردية"

المعيار المحاسبي الدولي رقم 32: الأدوات المالية العرض

1- التعريف بالمعيار وأهدافه

يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 متطلبات عرض الأدوات المالية ضمن القوائم المالية للشركة فيما يتعلق بعرض وتصنيف الأدوات المالية إلى التزامات وحقوق ملكية وتصنيف كذلك ما يتعلق بها من فوائد وأسهم وخسائر ومكاسب والحالات التي يجب فيها إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية.

وقد كان هذا المعيار يتضمن كذلك الإفصاح عن الأدوات المالية وخضع لعدة تعديلات وتم تحويل متطلبات الإفصاح ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 07 الأدوات المالية – الإفصاح-والساري المفعول ابتداء من 01/01/2007.

• 3- نطاق المعيار

- يطبق المعيار المحاسبي رقم 32 على جميع الأدوات المالية باستثناء الحالات الآتية:
- - الحصص في الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
- - منافع المستخدمين وتعالج وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع المستخدمين.
- - عقود الالتزامات الطارئة عند الاندماج بين الشركات بالنسبة للشركة المالكة فقط
- - عقود التأمين التي تعالج وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 04 عقود التأمين.
- - الأدوات المالية والعقود المالية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 02 المدفوعات على أساس الأسهم.
- - العقود المبرمة بغرض توريد أو استلام بند غير مالي مثل عقد شراء مواد أولية بهدف الإنتاج.
- - بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأدوات المالية ولكن لها خصائص مشابهة لها مثل شراء أو بيع البنود غير المالية مثل الذهب أو البترول بتاريخ مستقبلي عندما يتصف بالخصائص الآتية:
- - يمكن التسديد إما بالنقد أو أداة مالية
- - لا يكون هناك استلام أو تسليم عنصر غير مالي حسب نمط عمليات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع للمؤسسة.

الأداة المالية: يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأداة المالية بأنها أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي للمؤسسة وفي نفس الوقت يؤدي إلى نشوء التزام مالي أو أداة حق ملكية لشركة أخرى.

أداة حق ملكية: هو عقد يبين الحصة المتبقية في أصول المؤسسة بعد اقتطاع كافة التزاماتها أي حقوق الملكية = إجمالي الأصول - إجمالي الديون.

وتشمل أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- الأسهم العادية

- الأسهم الممتازة

- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة التي تسمح لحاملها بشراء عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر.

الأصل المالي: يمثل الأصل المالي ما يلي:

- أي نقد أو أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى.

- أو حق تعاقدى لقبض نقد أو أصل مالي آخر من مؤسسة أخرى.

- أو حق تعاقدى لمبادلة أصول مالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون إيجابية.

- عقد يتم تسويته بواسطة أدوات حق الملكية وتصنف إلى عقود غير مشتقة وعقود مشتقة (عقود مستقبلية وعقود أجلية وعقود الخيار والمقايضة)

ملاحظة: التثبيتات العينية والمعنوية والمصاريف المدفوعة مسبقاً لا تعتبر أصول مالية لأنها لا تؤدي لنشوء حق حالي باستلام نقد أو أصل مالي آخر

مثال: في 01/01/2018 تم إبرام عقد من طرف المؤسسة عقد شراء آجل لشراء 10000 أورو بسعر آجل 150 دج للأورو واحد وبتاريخ ممارسة للعقد 01/07/2019 بتاريخ 31/12/2018 بلغ سعر صرف الأورو 160 دج

في هذه الحالة فإن الشروط إيجابية لأن سعر الأورو ارتفع عن السعر المتفق عليه في العقد بمقدار 10 دج وبالتالي فإن هناك أصل مالي بتاريخ 31/12/2018 باسم العقود الآجلة.

الالتزام المالي: التزام تعاقدى لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمؤسسة أخرى أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط من المحتمل تكون إيجابية.

مثال: في 01/01/2018 أبرمت الشركة عقد شراء آجل لشراء 10000 أورو بسعر 151 دج وبتاريخ ممارسة العقد 01/07/2019 وبتاريخ 31/12/2018 بلغ سعر صرف الأورو 150 دج في هذه الحالة شروط العقد غير إيجابية لأن سعر الأورو انخفض عن السعر المتعاقد عليه وبالتالي هناك التزام مالي بتاريخ 31/12/2018.

• تمرين حول أداة حق الملكية

- (1) اقتناء 300 سند مساهمة ب 1.200 دج للسهم الواحد، وتحملت مصاريف 15.000 دج، تم الدفع عن طريق البنك، علما أن حصة الأسهم المقتناة تمثل 60% من رأسمال الشركة المتنازلة عن الأسهم.
- (2) اقتناء سندات مساهمة بقيمة 600.000 دج، تم دفع 50% من قيمتها عن طريق البنك و30% بالصندوق والباقي على الحساب.
- (3) في 06/10/2010 اقتنت المؤسسة x 1500 سهم من المؤسسة أخرى بقيمة 1.250 دج للسهم الواحد بشيك، هذه العملية وكانت المصاريف المتعلقة بأتعاب الوسطاء 10.000 دج تم دفعها نقدا.

375000	375000	----- (1) ----- سندات الفروع المنتسبة (1.200x300) + 15.000 البنك اقتناء سندات مساهمة	512	261
		----- (2) -----		
300000	600000	سندات المساهمة الأخرى	512	262
180000		البنك	53	
		الصندوق	269	
120000		عمليات الدفع الباقية الواجبة القيام بها عن س. م. غ. م.		
	1875000	----- (3) -----		261
1875000	100000	سندات الفروع المنتسبة		622
10000		أتعاب الوسطاء	512	
		البنك	53	
		الصندوق		

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 07: الأدوات المالية – الإفصاح-

- **التعريف بالمعيار وهدفه:** هذا المعيار يبين متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية ضمن القوائم المالية بحيث تمكن مستخدمو القوائم المالية من تقييم الأدوات المالية في الميزانية وحساب النتائج وطبيعة المخاطر الناتجة عنها وكيفية إدارة المخاطر لها من طرف المؤسسة
- **نطاق المعيار:** يطبق على كافة أنواع الأدوات المالية ماعدا منافع المستخدمين والحقوق في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة بموجب المعيار المحاسبي رقم 27 و 28 ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 وعقود الاندماج الطارئة وفق IFRS 03 وعقود التأمين IFRS 04 وعمليات التسديد عن العقود والالتزامات المالية وفق IFRS 02

متطلبات المعيار: يتم الإفصاح عن قيمة كل فئة من الأدوات المالية كما يلي:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
- الأصول المالية بالتكلفة المتهلكة أو المطفأة بموجب معيار الإبلاغ المالي IFRS 09
- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة
- الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المتهلكة أو المطفأة

في حالة قيام المؤسسة بتصنيف قرض أو حقوق بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة يتم الإفصاح عن الآتي:

- مخاطر الائتمان الناتجة عن القروض أو الحقوق بتاريخ القوائم المالية

- مبالغ المشتقات للتقليل من مخاطر الائتمان

- التغير في القيمة العادلة للقروض والحقوق

في حالة تم تصنيف التزامات مالية كالتزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال ربح أو خسارة:

- التغير في القيمة العادلة للالتزامات

التباين بين القيمة العادلة والقيمة التعاقدية للالتزامات المالية المطلوب تسويتها بتاريخ الاستحقاق

على المؤسسة الإفصاح عن المخاطر والاهداف والسياسات المتخذة لإدارتها

الإفصاح عن مخاطر الائتمان ومخاطر السوق ومخاطر السيولة وتحليل الحساسية

تمرين يوضح الأصول المالية من خلال الربح والخسارة

بتاريخ 05/04/2018 قامت بمؤسسة بالحيازة على سندات مثبته تابعة لنشاط المحفظة بقيمة 150.000 دج وبتاريخ 31/12/2018 كانت قيمتها العادلة 210.000 دج. تم التنازل عن هذه السندات بتاريخ 10/11/2018 بقيمة 250.000 دج

حل التمرين

750.000	750.000	10/10/2018	512	503
90000	90000	31/12/2018 300 * 2200 - 2500	503	665
220000	200000 20000	100 * 2000 - 2200 التنازل	503	512 667

المعيار الدولي للتقرير المالي 02: المدفوعات أساس الأسهم

- **التعريف بالمعيار وهدفه:** يبين هذا المعيار كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المؤسسة على سلع وخدمات مقابل التسديد بأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن تكون في صورة أسهم أو خيارات أسهم

يطبق هذا المعيار

- في حالة تسوية حقوق الملكية وتعني حصول المؤسسة على سلع وخدمات والتسديد يتم بواسطة حقوق الملكية
- تسوية نقدية على أساس سعر السهم وتعني حصول المؤسسة على سلع وخدمات مقابل التزام للموردين بسداد العملية على أساس سعر السهم أو حقوق ملكية أخرى
- حصول المؤسسة على سلع وخدمات مقابل منح الخيار في عملية التسديد إما نقداً أو بواسطة حقوق الملكية
- العمليات التي تتم مع المستخدمين مثل الحوافز والمكافآت الممنوحة

مثال

اتفق طرفان أ و ب على ابرام عقد مستقبلي على سلع بسعر حالي 260 دج ويتوقع ارتفاعها إلى 320 دج كما يتوقع السعر في العقود المستقبلية تسليم السلع بسعر سند بقيمة 280 دج الهامش المبدئي هو 08 في المائة من سعر السوق الحالي

المطلوب: قم بالمعالجة المحاسبية إذا تم شراء 5500 عقد مستقبلي في حالة سعر السوق 230 دج و 300 دج

الحل:

في هذه الحالة الطرف المشتري سيحقق خسائر لأن السعر في السوق المستقبلي أقل من سعر التنفيذ 280 أكبر 230

114400	114400	100/8*260*5500	512	5214
114400 1540000	1265000 389400	5500*230	5214 512	30 667

الحالة 02 سيحقق المشتري أرباح مالية 300 أكبر من 280

114400	114400	100/8*260*5500	512	5214
114400 1540000 10000	1650000	5500*300 280*5500	5214 512 767	30

المعيار المحاسبي الدولي للتقرير المالي رقم 13: قياس القيمة العادلة

- تعريف المعيار وهدفه: يعالج هذا المعيار القيمة العادلة من خلال تعريف القيمة العادلة وتحديد إطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة وتحديد متطلبات الإفصاح عنها,
- يطبق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية بالقيمة العادلة ما عدا المدفوعات على أساس الأسهم IFRS 02 و عمليات عقود الايجار وفق IFRS 16 والمقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة مثل القيمة القابلة للاسترداد وفق المعيار IAS 36 تناقص الأصول,
- يعرف المعيار القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن استلامها من بيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق الحالية من خلال ما يلي:
- – الأسعار المتداولة في السوق النشطة للأصول والالتزامات المتشابهة ويمكن للمؤسسة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس
- أسعار الأصول والالتزامات في سوق مشابه للأسعار في سوق نشطة
- أسعار الأصول والالتزامات للأصل في أسواق غير نشطة
- الأسعار الأخرى غير المعلنة التي يمكن الوصول إليها من خلال سعر الفائدة ومعدل العائد
- استخدام المحاكاة من خلال الاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 09 قياس القيمة العادلة

التعريف بالمعيار وهدفه: يوضح هذا المعيار الأسس والمبادئ المتعلقة بتقييم الأدوات المالية من أجل تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية يتعلق بالسيولة النقدية المستقبلية للمؤسسة لا يطبق هذا المعيار على الحصص بموجب المعايير المحاسبية 27 و 28 ومعيار التقرير المالي الدولي رقم 10 القوائم المالية الموحدة

متطلبات المعيار

يقيم المعيار كافة الأصول المالية المتعلقة بما يلي:

الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المتهلكة

الأصول المالية بالقيمة العادلة سواء من خلال الربح والخسارة أو من خلال دخل شامل آخر

الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وتشمل أدوات الدين لغرض المتاجرة وسندات قصيرة الأجل ويتم الاعتراف بفارق التقييم ضمن الأرباح والخسائر

الأصول المالي بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر مع الاعتراف بفارق التقييم ضمن حقوق الملكية مثل الأسهم والسندات الطويلة الأجل

مثال

- بتاريخ 01 جويلية ن قامت مؤسسة بإصدار قرض من خلال طرح 10000 سند بقيمة اسمية 100 دج سعر الإصدار 96 دج للسند الواحد وقدرت علاوة الإصدار 6832 دج ويتم التسديد حسب القيمة الاسمية للسند معدل الفائدة 5% لمدة 10 سنوات من خلال أقساط سنوية.
- المطلوب: اعداد جدول اهتلاك القرض مع تسجيل القيود الضرورية في 01 جويلية ن و 31/12/ن و 31/12/ن+1 إذا علمت أن معدل الضمني 6%

$$\text{الدفعة} = 10000 * 100 * 1.05 - 129505 = 129505 \text{ دج}$$

عند المعدل الضمني 6%

$$\text{التكلفة الصافية المهتلفة خلال السنة} = 10000 * 96 - 6832 = 953168 \text{ دج}$$

$$\text{الفائدة الفعلية السنة} = 0.06 * 953168 = 57190 \text{ دج}$$

	التكلفة المهتلفة	الفائدة الفعلية	الدفعة	رأس المال المسترجع	الفوائد
0	953168				
1	880859	57190	129505	79505	50000
2	804185	52852	129505	83480	46025
3	722886	48251	129505	87700	41805
4	636794	43373	129505	92040	37465
5	545536	39207	129505	96540	32965
6	448733	32732	129505	101470	28035
7	346197	26924	129505	106545	22960
8	237433	20771	129505	111870	17635
9	122139	14246	129505	117465	12040
10	0	7326	129505	123340	6165

التسجيل المحاسبي

953168	953168	01/07/ن اقتراضات سنديّة أخرى	163	512
28595	28595	31/12/ن 6/12*57190	163	661
28595	28595	31/12/ن 6/12*57190	163	661
129500	129500	79500+50000	512	163

التمرين الثاني:

قامت شركة أ في 17/12/2018 باقتناء سندات من الشركة ب بقيمة 463000000 دج بغرض المتاجرة بها وفي تاريخ 31/12/2018 كانت قيمتها العادلة 46320000 دج وفي 31/12/2019 كانت قيمتها العادلة 46310000 دج

المطلوب: قم بالتسويات اللازمة حسب الفرضيات الآتية:

- الشركة ب في إطار التصفية وتبين أنه يمكن استرجاع 46000000 دج في 31/12/2018.
- يمكن استرجاع ما قيمته 46100000 دج في 31/12/2018
- لنفترض أنه تم التنازل عن السندات في 26/10/2019 بقيمة 59400000 دج

المعالجة المحاسبية للسندات المثبتة أو أصول مالية من خلال دخل شامل آخر

46300000	46300000	17/12/2018	512	262
		اقتراضات سنديّة أخرى		
20000	20000	31/12/2018	104	262
10000	10000	31/12/2019	262	104

الفرضية الأولى

	10000	2018		104
	300000	فارق التقييم		6866
10000		خسائر القيمة للعناصر المالية	262	
300000			2962	

الفرضية الثانية

	10000	2018		2962
10000		استرجاع جزء من نقص القيمة	7866	

الفرضية الثالثة: التنازل عن السندات

		26/10/2019		
	59400000			512
	13090000	عائدات الأصول المالية		762
46310000			262	

تقرين

بتاريخ 16/10/2018 تم الحيازة على سندات أجال استحقاقها 10 سنوات بمعدل فائدة سنوي 6% بقيمة 20.000 دج علما أن التاريخ هو نفسه تاريخ إصدار السندات بتاريخ 31/12/2018 كانت القيمة العادلة للسندات 20500 دج

المطلوب: قم بالتسويات اللازمة بناء على الفرضيات الآتية:

- المؤسسة قامت بشرائها للمتاجرة وتم بيعها ب 20800 في 2019.
- المؤسسة مدرجة في البورصة وتعتبر لديها أصل مالي متاح للبيع وتم التنازل عنه ب 20800 في 2019.

الحالة الأولى المؤسسة تتاجر بهذه السندات

20000	20000	16/10/2018	512	506
500	500	31/12/2018	765	506
20500 300	20800	2019	506 767	512

الحالة الثانية المؤسسة تعتبر السندات أصول مالية متاحة للبيع

20000	20000	16/10/2018	512	262
500	500	31/12/2018	104	262
20500 300	20800	2019	262 767	512
500	500	تحويل فارق التقييم إلى النتيجة	767	104

المعيار المحاسبي الدولي رقم 33: ربحية السهم

- التعريف بالمعيار وهدفه: يوضح هذا المعيار أساس حساب ربحية السهم وأسلوب عرض ربحية السهم بهدف تحسين عملية المقارنة بين أداء الشركات المتماثلة في النشاط
- ويطبق هذا المعيار على الشركات التي أسهمها مطروحة للاكتتاب في السوق المالي أو تقوم بعملية طرح أسهم للاكتتاب العام
- متطلبات المعيار
- ربحية السهم الأساسية = الأرباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الأرباح / عدد الأسهم المصدرة والمتداولة
- في حالة تغير عدد الأسهم للشركة خلال السنة
- ربحية السهم الأساسية = الأرباح الصافية - حصة الأسهم الممتازة من الربح / العدد المرجح للأسهم
- ربحية السهم المخفضة وتحسب في حالة وجود أدوات مالية قابلة للتحويل إلى أسهم

- تمرين : خلال السنة ن كانت أسهم المؤسسة كما يلي:
- في 01/01/ن كان عدد الأسهم العادية 55.000 سهم
- في 01/03/ن تم طرح 330.000 أسهم بمعدل ثابت 0.1 دج للسهم في السنة ن+2 وخلال 10 سنوات القادمة إذا تجاوز ربح الشركة 310.000 دج
- في 01/12/ن تم منح أسهم مجانية وكل سهم عادي مقابل سهمين مجانيين.
- كما تم طرح 55000 سند بقيمة 1000 دج بمعدل 5.5 بالمائة تم إصداره في 01 جوان ن يعطي حق شراء للسهم العادي بقيمة 10 دج
- نتيجة السنة ن 200.000 دج بمعدل الضريبة 30 في المائة.
- المطلوب: حساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = 3000 - (0.35 * 50) = 2982.5 \text{ دج}$$

$$\text{عدد الأسهم} = 10500 - 50 + (3/12 * 800) = 10650 \text{ سهم}$$

$$\text{ربحية السهم المخفضة} = 2982.5 / 10650 = 0.28$$

$$\text{الأسهم القديمة} = 10500 - 50 = 10450 \text{ سهم}$$

$$+ \text{الأسهم العادية} = 3/12 * 800 = 200 \text{ سهم}$$

$$+ \text{حق خيار الاكتتاب} = 300 \text{ سهم}$$

$$+ 60 \text{ خيار} = 8/12 * 40 = 40 \text{ سهم}$$

$$\text{ربحية السهم المخفضة} = 2982.5 / 10990 = 0.27$$

$$\text{السندات} = 200 * 75 * 8 / 100 * (1 - 0.35) = 585 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة المعدلة} = 2982.5 + 585 = 3567.5$$

$$\text{عدد الأسهم المحولة من خلال السندات} = 24 * 200 = 4800 \text{ سهم}$$

$$\text{ربحية السهم المخفضة} = (2982.5 + 3567.5) / 10990 = 0.22 \text{ دج}$$

$$200 * 50 * 13.5 / 100 * (1 - 0.35) = 877.5 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة المعدلة} = 2982.5 + 877.5 = 3860 \text{ دج}$$

$$\text{الأسهم} = 12 * 200 + 10990 = 13300 \text{ سهم}$$

$$\text{ربحية السهم المخفضة} = (2400 + 3860) / 10990 = 0.29$$

معيار التقرير المالي الدولي رقم 08: قطاعات التشغيل

- تعريف المعيار وهدفه: يعالج هذا المعيار تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية والبيئية والاقتصادية
- يطبق هذا المعيار على القوائم المالية المنفصلة أو الموحدة في الحالات الآتية:
- يتم تداول أدوات الدين أو حق الملكية في سوق عام
- سيتم إيداع القوائم المالية لدى هيئة سوق الأوراق المالية
- تعريف القطاع التشغيلي: وفق المعيار القطاع التشغيلي هو جزء من المؤسسة يمارس نشاطه ويولد إيرادات ويتكبد خسائر الناتجة عن العمليات مع أجزاء المؤسسة الأخرى
- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من طرف إدارة المؤسسة وتتوفر معلومات منفصلة عن القطاع,
- متطلبات المعيار: يعتبر قطاعا تشغيليا بالنسبة للمعيار اذ استوفى واحد من الشروط الآتية:
- اذا بلغت الإيرادات الداخلية والخارجية أكثر من 10% من الإيراد الموحد,
- اذا بلغت نتيجة القطاع أكثر من 10% سواء ربح او خسارة من النتيجة الاجمالية
- إذا بلغت أصول القطاع أكثر من 10% من كافة أصول القطاعات التشغيلية
- ويسمح المعيار في حالة عدم تحقق الشروط الثلاثة إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من الإيراد الموحد فإنه يجب تقديم معلومات عنها

مثال:

شركة متخصصة في إنتاج مواد البناء قدمت لك الملاحق بتاريخ 31/12/ن مع العلم أن نشاط المؤسسة مكون من 4 أنشطة رئيسية

المطلوب: صنف الأنشطة إذا كانت تشغيلية حسب المعيار IFRS08

رقم الأعمال

المجموع	قطاعات أخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
6114						منطقة 1
4060						منطقة 2
542						منطقة 3
704						منطقة 4
615						منطقة 5
924						منطقة 6
1289						منطقة 7
14248	106	1204	1510	4483	6945	المجموع

مساهمة المناطق في رقم الأعمال

قطاعات أخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
					منطقة 1
					منطقة 2
					منطقة 3
					منطقة 4
					منطقة 5
					منطقة 6
					منطقة 7
	10	00	18	562	المجموع

نتيجة الاستغلال

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت
918					منطقة 1
604					منطقة 2
78					منطقة 3
49					منطقة 4
44					منطقة 5
50					منطقة 6
191					منطقة 7
1934	41-	84	142	283	1466
المجموع					

الأصول حسب القطاع

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت
10041					منطقة 1
6258					منطقة 2
1196					منطقة 3
1537					منطقة 4
916					منطقة 5
1093					منطقة 6
3794					منطقة 7
24835	1880	1381	2592	4617	14365
المجموع					

الخصوم حسب القطاع

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت
1509					منطقة 1
2028					منطقة 2
335					منطقة 3
439					منطقة 4
55					منطقة 5
180					منطقة 6
1298					منطقة 7
5844	1596	258	412	1537	2041
المجموع					

الاستثمارات في التثبيتات المعنوية

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
358						منطقة 1
218						منطقة 2
43						منطقة 3
52						منطقة 4
32						منطقة 5
39						منطقة 6
122						منطقة 7
864	44	58	88	172	502	المجموع

الاستثمارات في التثبيتات العينية

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
340						منطقة 1
187						منطقة 2
42						منطقة 3
48						منطقة 4
28						منطقة 5
27						منطقة 6
124						منطقة 7
796	18	68	104	164	442	المجموع

اهتلاك التثبيتات المعنوية

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
84						منطقة 1
56						منطقة 2
8						منطقة 3
12						منطقة 4
06						منطقة 5
10						منطقة 6
28						منطقة 7
204	10	12	18	54	110	المجموع

الاهتلاك للتثبيتات العينية

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
منطقة 1						40
منطقة 2						20
منطقة 3						3
منطقة 4						5
منطقة 5						2
منطقة 6						8
منطقة 7						12
المجموع	3	8	12	18	49	90

المساهمة في نتائج الشركات الأخرى

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
منطقة 1						22
منطقة 2						15
منطقة 3						
منطقة 4						
منطقة 5						
منطقة 6						
منطقة 7						
المجموع	30-	12	8	5	42	37

المساهمة في الشركات الأخرى

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
منطقة 1						228
منطقة 2						155
منطقة 3						
منطقة 4						
منطقة 5						
منطقة 6						
منطقة 7						
المجموع	33	42	75	15	218	383

خسارة القيمة للأصول

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
87						منطقة 1
43						منطقة 2
8						منطقة 3
12						منطقة 4
15						منطقة 5
6						منطقة 6
24						منطقة 7
195	46	10	22	37	80	المجموع

تكاليف إعادة هيكلة القطاعات

المجموع	قطاعات اخرى	الجبس	التسقيف	الخرسانة	الاسمنت	
8						منطقة 1
4						منطقة 2
14						منطقة 3
8						منطقة 4
5						منطقة 5
6						منطقة 6
11						منطقة 7
56	16	8	6	12	14	المجموع

• الحل:

• من خلال الجداول نلاحظ أن قطاع الاسمنت والخرسانة والتسقيف كل منها يحقق 10% من رقم الأعمال ومجموعة تحقق أكثر من 75 % من الأيراد الموحد

• $(6945+4483+1510-562-18)/(14248-590)= 90,48\%$

• قطاع الجبس لا يحقق 10% من رقم الأعمال

• $(1204-10)/(14248-590)= 8,74\%$

• ولا يحقق 10% من النتيجة $84/1934 = 4,3\%$

• لا يحقق 10% من اجمال الأصول $1381/24835 = 5,56\%$

وبالتالي وفق المعيار IFRS 08 لا يعتبر قطاع الجبس قطاعا تشغيليا

بالنسبة للمناطق الجغرافية المنطقة 1 والمنطقة 2 تحقق 10% من رقم الأعمال ولكن مجتمعين لا تحقق 75 % من الأيراد الموحد

$(6114+4060-338-220)/(14248-590)= 70,40\%$

وبهذا يتم إضافة المنطقة 7 لأنها أقرب من 10%

باقي المناطق 3 و 4 و 5 و 6 لا تحقق الشروط الأساسية للمعيار

المعيار المحاسبي الدولي رقم 27: القوائم المالية المنفصلة

تعريف المعيار:

- موضوع هذا المعيار هو إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة في الشركات القابضة التي تسيطر على شركات سواء كانت تابعة أو زميلة وقد تم تنقيح وتعديل هذا المعيار في سنة 2011 حيث تم اختصار مضمونه فقط في القوائم المالية المنفصلة أما القوائم المالية الموحدة فتم معالجتها في المعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 IFRS القوائم المالية الموحدة الذي صار نافذ المفعول ابتداء من الفاتح جانفي 2013.
- **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح للشركات التابعة والخاضعة للسيطرة المشتركة والزميلة عند إعداد قوائم مالية منفصلة من طرف الشركة الأم.

• متطلبات المعيار:

- - حدد المعيار عند إعداد القوائم المالية المنفصلة من طرف الشركة الأم استخدام الطرق الآتية:
- - التكلفة أو بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09 الأدوات المالية أو بطريقة حقوق الملكية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 والتي أجاز مجلس معايير المحاسبة الدولية استخدامها ابتداء من 01/01/2016.

• المعيار المحاسبي الدولي رقم 28: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

- وفق المعايير المحاسبية الدولية تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الأسهم باختلاف نسبة ملكية الشركة للأسهم في شركات أخرى وتقسم إلى ثلاث فئات أساسية:
- 1- ملكية الشركة للأسهم أقل من 20% ويصنف هذا الاستثمار ضمن حساب أصول مالية بالقيمة العادلة ويظهر في قائمة حساب النتائج وتعد استثمارات للمتاجرة فقط وليس للسيطرة على قرارات المؤسسة الأخرى.
- 2- ملكية الشركة لاسهم الشركة الأخرى ما بين 20% إلى 50% ويتم المحاسبة في هذه الحالة وفق طريقة الملكية وهنا تملك تأثير قوي على قرارات الشركة وهو جوهر المعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 28.
- 3- ملكية الشركة لاسهم الشركة الأخرى أكثر من 50% وفي هذه الحالة الشركة مسيطرة على قرارات الشركة الأخرى وتعالج وفق المعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 IFRS القوائم المالية الموحدة.

- **طريقة حقوق الملكية:** طريقة محاسبية يتم تسجيل من خلالها الاستثمار بالتكلفة عند الشراء ثم يتم التعديل في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها أو تخفيض حصته إذا تم تحقيق خسائر

• مثال تطبيقي

مؤسسة X تمتلك 20% من أسهم Y بدون رقابة مباشرة أو مراقبة مشتركة وتم شراء أسهم 200 دج ويقدر راس مال شركة Y ب 1000

ميزانية الشركة X في 31/12/N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	333	رأس المال	4000
تثبيتات عينية	5877	الاحتياطات	1702
سندات المساهمة 20%	200	النتيجة	987
المخزونات	2467	مؤونات الاخطار	334
الزبائن	5638	ديون مالية	849
ذمم أخرى	1263	الموردون	6285
الخزينة	849	ديون أخرى للاستغلال	2470
المجموع	16627	المجموع	16627

• ميزانية الشركة Y في N/31/12

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تشبيطات معنوية	215	رأس المال	1000
تشبيطات عينية	1440	الاحتياطات	1080
المخزونات	833	النتيجة	246
الزبائن	1735	مؤونات الاخطار	46
ذمم أخرى	234	ديون مالية	324
الخزينة	539	الموردون	860
		ديون أخرى للاستغلال	1440
المجموع	4996	المجموع	4996

المطلوب: قم بمعالجة الاستثمار للشركة X باستخدام طريقة حقوق الملكية حسب المعيار
المحاسبي الدولي رقم 28

الحل

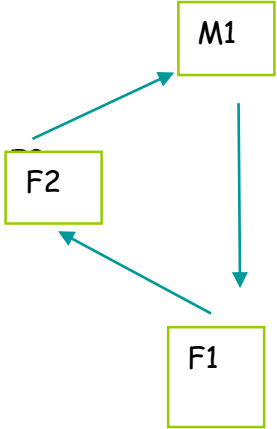
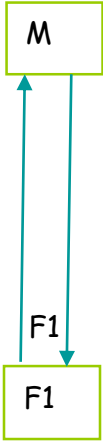
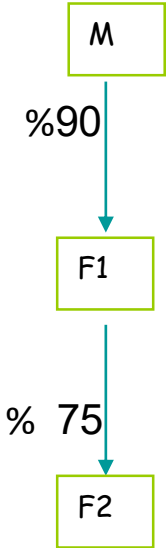
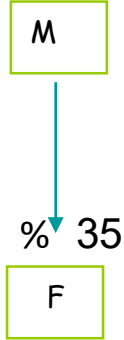
تقديم ميزانية الشركة X

الاحتياطات = $1702 + 0.2 * 1080 = 1918$ دج

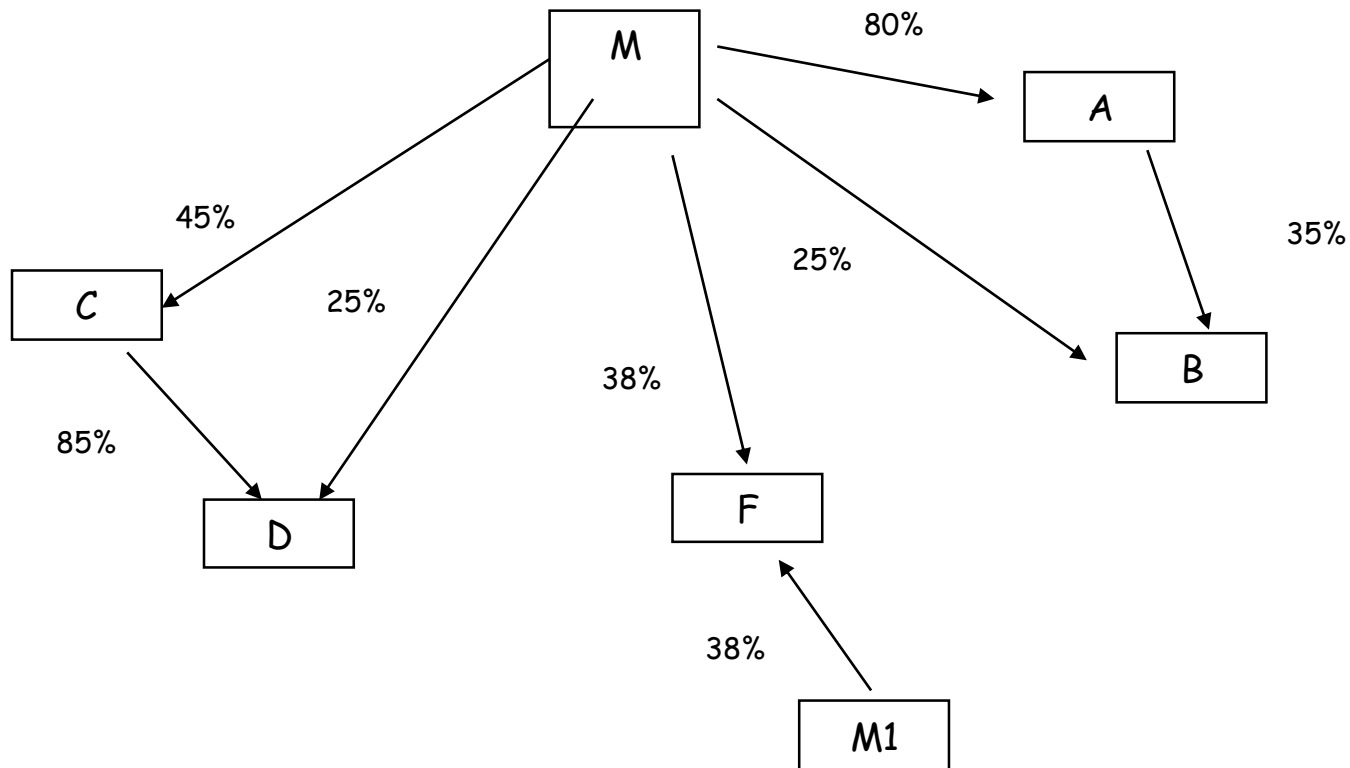
النتيجة = $987 + 0.2 * 246 = 1036.2$

سندات المساهمة = $0.2 * (246 + 1080 + 1000) = 465.2$

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيات معنوية	333	رأس المال	4000
تثبيات عينية	5877	الاحتياطات	1918
سندات المساهمة 20%	465.2	النتيجة	1036.2
المخزونات	2467	مؤونات الاخطار	334
الزبائن	5638	ديون مالية	849
ذمم أخرى	1263	الموردون	6285
الخزينة	849	ديون أخرى للاستغلال	2470
المجموع	16892.2	المجموع	16892.2

روابط معقدة		روابط بسيطة	
مساهمات دائرية	مساهمات متقابلة	مساهمات غير مباشرة	مساهمات مباشرة
 <pre> graph TD M1[M1] --> F2[F2] F2 --> F1[F1] F1 --> M1 </pre>	 <pre> graph TD M[M] --> F1[F1] F1 --> M </pre>	 <pre> graph TD M[M] -- 90% --> F1[F1] F1 -- 75% --> F2[F2] </pre>	 <pre> graph TD M[M] -- 35% --> F[F] </pre>

- مثال: الشكل الاتي يوضح مساهمات الشركة الأم M في الكيانات A, B, C, D, F

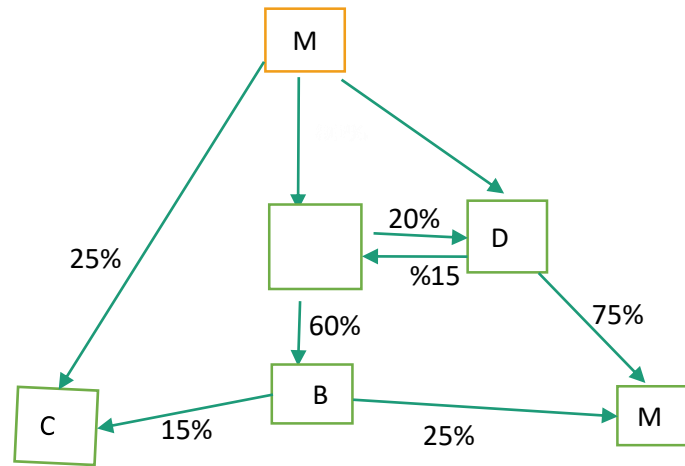


1- أوجد نسبة المراقبة و نسبة المصلحة للشركة الأم في كل كيان

الكيان	النسبة المئوية للمراقبة	النسبة المئوية للمصلحة	نوع التأثير	العلاقة مع M	طريقة الإدماج المعيار المطبق
A	مباشرة: 80 %	مباشرة: 80 %	سيطرة	كيان فرعي	الحيازة IFRS 10
B	مباشرة: 25% غير مباشرة: 35% المجموع: 55%	مباشرة: 25% غ م: 32% = 80% x 35% المجموع = 53%	سيطرة	كيان فرعي	الحيازة IFRS 10
C	مباشرة: 45%	مباشرة: 45%	نفوذ هام	شركة زميلة	طريقة حقوق الملكية IAS 28
D	مباشرة: 25% غير مباشرة: 0 المجموع: 25%	مباشرة: 25%	نفوذ هام	شركة زميلة	طريقة حقوق الملكية IAS 28
F	مباشرة: 38%	مباشرة: 38%	مراقبة مشتركة	مشروع مشترك	طريقة حقوق الملكية IAS 28

تمرين

اليك الشكل الآتي الموضح لمساهمات الشركة M في شركات أخرى مع المعلومات الآتية:



تعد كلا من الشركة B و C شركة ذات أسهم المساهمات المتقاطعة بينهما نتيجة لوجود مقر الشركة C بالخارج.

راس مال الشركة D ينقسم إلى 10000 سهم عادي بقيمة 10 دج للسهم وقامت الشركة بإصدار 1000 سند قابل للتحويل إلى أسهم وكل سند يسمح بالتحويل إلى 03 أسهم عادية مقابل 10 دج للسهم ولم يتم تحويل هذه السندات بعد.

الشركة M مساهمة ب 2500 سهم عادي في الشركة D و 500 سند قابل للتحويل في نفس الشركة.

الشركة B مساهمة 1500 سهم عادي في الشركة D و 400 سند قابل للتحويل في نفس الشركة.

المطلوب: حساب نسبة المراقبة ونسبة المصلحة للشركة M في مختلف الشركات الأخرى

جدول حساب نسبة المراقبة

الشركة	مباشرة	غير مباشرة	المجموع	نوع المراقبة	نوع الاندماج
A	80%	-	80%	سيطرة	كبان فرعي
B	-	60%	60%	سيطرة	كيان فرعي
C	-	15%	15%	-	-
D	25%	15%	40%	نفوذ هام	طريقة حقوق الملكية
E	-	25%	25%	نفوذ هام	طريقة حقوق الملكية

جدول حساب نسبة المصلحة

المجموع	غ مباشرة	مباشرة	الشركة
%80	-	%80	A
48%	80%60%	-	B
32.2%	48%15% = 7.2%	25%	D
12%	48%25% = 12%	-	E

• معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 IFRS: اندماج الأعمال

• صدر هذا المعيار في 2008 وتم تطبيقه في 2009 ويتضمن هذا المعيار اندماج الأعمال أو الشركات بتطبيق طريقة الحيازة في المحاسبة عن الاندماج وذلك بهدف تعزيز الملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية في أعمال الاندماج.

• **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الحيازة في اندماج الشركات وذلك من خلال الشركة الدامجة ستقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة بالشركة المندمجة أو المقتناة بقيمتها العادلة عند تاريخ الاندماج كما يتم الاعتراف بالشهرة كأصل ولا يتم اهتلاكها على سنوات معينة بل تخضع لاختبار خسارة القيمة سنوياً.

• متطلبات المعيار

- - يتم تطبيق طريقة الملكية على كافة أعمال الاندماج بين الشركات.
- - يجب على الشركة الدامجة قياس تكلفة الاندماج من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة أو الالتزامات المتحملة.
- - **الشهرة = القيمة العادلة للقيم بتاريخ الاندماج + الحصص غير المسيطر عليها - القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة والتزاماتها المحتملة.**
- إذا كانت القيمة العادلة للقيم + الحصص غير المسيطر عليها أكبر من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة فتعتبر شهرة موجبة. **GOODWILL.**
- إذا كانت القيمة العادلة للقيم + الحصص غير المسيطر عليها أقل من القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة فتعتبر شهرة سالبة **BADWILL**
- - يتم معالجة الحصص غير المسيطر عليها أو حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة أو على أساس الحصة النسبية للحصص غير المسيطر عليها بالنسبة لأصول الشركة المندمجة.

- مثال: تم اقتناء أسهم 80% من أسهم شركة تابعة Y بمبلغ 130000 وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المندمجة 90000 دج مع العلم أن الحقوق غير المسيطر عليها 23000 دج
- المطلوب: احسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها باتباع طريقة القيمة العادلة وطريقة الحصة النسبية وحساب الشهرة التي تظهر في دفاتر الشركة الدامجة X
- - طريقة القيمة العادلة
- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها = $90000 \times 0.2 = 18000$ دج
- الشهرة = $130000 + 90000 - 18000 = 58000$ دج أو $58000 = 90000 - 130000 \times 0.8$ دج
- - طريقة الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها
- قيمة الحقوق غير المسيطر عليها 23000 دج
- الشهرة = $130000 + 90000 - 23000 = 63000$ دج
- - يتم القياس اللاحق للشهرة بالتكلفة مطروحا منها خسائر القيمة وتخضع لاختبار خسارة القيمة سنويا طبقا للمعيار المحاسبي الدولي 36 تناقص الأصول.

مثال

في 02 / 01 / 2019 تم اقتناء من طرف شركة X جميع أسهم شركة Y وتبلغ أسهم الشركة Y 25000 سهم بقيمة سوقية 8 دج وظهرت ميزانية الشركتين في الاندماج كما يلي:

الشركة Y		الشركة X	البيان
القيمة السوقية	القيمة الدفترية		
26000	26000	180000	معدات صناعية
41000	46000	140000	معدات نقل
63000	61000	190000	بضاعة
46000	41000	90000	زبائن
31000	11000	70000	الخزينة
207000	185000	670000	المجموع
-	141000	430000	رأس المال
	12000	30000	النتيجة
25000	32000	210000	ديون أخرى
-	185000	670000	المجموع

المطلوب: حساب الشهرة باستخدام طريقة الحيازة

- تكلفة الاندماج أو شراء الأسهم $Y = 25000 * 8 = 200000$ دج

الشهرة = $200000 - (25000 - 207000) = 18000$ دج

لا تحتسب مصاريف السمرة والعمولات وغيرها ضمن تكلفة الاستثمار وتدخل ضمن المصاريف الإرادية ضمن حساب النتائج.

إذا كانت الشهرة سالبة مثلاً فقد سمح المعيار بمعالجتها محاسبياً كربح أو خسارة ولا يسمح المعيار بمعالجتها بتخفيض قيمة الأصول غير الملموسة أو كالتزامات مؤجلة.

معيار التقرير المالي الدولي رقم 10: القوائم المالية الموحدة

التعريف بالمعيار وهدفه: تم إصدار هذا المعيار في 2011 وبداية تطبيقه في جانفي 2016 وقد حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في شقه المتعلق القوائم المالية الموحدة ويطبق هذا المعيار في حالات التي يكون فيها تملك شركة لشركة أخرى ل 50% أو أكثر من الأسهم التي تتمتع بحق التصويت وحق الإدارة أي تكون الشركة مسيطرة في اتخاذ القرارات الهامة للشركة الأخرى وهذا ما يسمى بالشركة القابضة.

ويهدف إلى وضع الأسس والمبادئ الواجب اتباعها عند الشركات القابضة وإعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

السيطرة: معناه أن الشركة القابضة تتحكم في القرارات الإدارية والمالية للشركة التابعة ومنها يستدعي إعداد قوائم مالية موحدة

إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

- تجميع جميع البنود المتعلقة بالأصول والخصوم والايراد والأعباء بندا ببند للقوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة.
- إلغاء القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة.
- إلغاء حقوق ملكية الشركة التابعة وحساب الشهرة حسب المعيار IFRS 03
- إلغاء جميع العمليات التي تحدث بين الشركات القابضة والشركات التابعة.
- إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ .

- مثال: في 31 / 12 / N اقتنت المؤسسة 95% من المؤسسة F بمبلغ 4500. وكانت ميزانية M وميزانية F كما يلي:

• ميزانية الشركة M في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أراضي	3000	رأس المال	6000
تثبيتات مادية أخرى	11000	احتياطات	11000
مساهمات في الكيان F	4500	النتيجة الصافية	1400
أصول جارية	5500	الديون	5600
المجموع	24000	المجموع	24000

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أراضي	300	رأس المال	1300
تثبيتات مادية أخرى	1600	النتيجة الصافية	300
أصول جارية	1100	الديون	1400
المجموع	3000	المجموع	3000

• معلومات إضافية:

• قدرت أراضي المؤسسة F ب 800 وتم تقييم تشيئات معنوية في المؤسسة F 1800 دج
كما يلي :

• المطلوب: حساب فارق الاقتناء و تقديم ميزانية الإدماج الأول في 31 / 12 / N .

• الحل

• تعيين و تقييم أصول و خصوم المؤسسة F بقيمتها الحقيقية.

• رؤوس الأموال الخاصة : 1300

• إعادة تقييم الأراضي : 800-300 = 500 دج

• التشيئات المعنوية 1800 دج

• المجموع = 3600

• حساب فارق الاقتناء أو « Goodwill »

• $\text{Goodwill} = 4\,500 - 95\% \times 3\,600 = 1\,080$

• إذن 1080 تسجل ضمن التشيئات المعنوية .

• تقسيم رؤوس الأموال الخاصة ل F بين المجمع و ذوي الأقلية :

العناصر	المبلغ	حصة المجمع 95%	حصة الأقلية 05%
رؤوس الأموال الخاصة	1300	1235	65
تقييم الأراضي	500	475	25
التثبيات المعنوية	1800	1710	90
فارق الاقتناء Goodwill		1080	/
قيمة الأسهم في ميزانية M		4500	
النتيجة	300	285	15
المجموع		4785	195

• ميزانية الإدماج الأول في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تشبيات معنوية		رأس المال	6000
فارق الاقتناء (Goodwill)	1080	احتياطات	11000
تشبيات معنوية أخرى	1800	النتيجة الصافية للمجمع	1685
تشبيات عينية		حقوق الأقلية	195
أراضي	3800	الديون	7000
تشبيات مادية أخرى	12600		
أصول جارية	6600		
المجموع	25880	المجموع	25880

- نفرض أنه في 31 / 12 / N+1 تم تقييم القيمة القابلة للاسترداد لفارق الاقتناء ب 1000.
في هذه الحالة يجب تسجيل خسارة انخفاض قيمة ب 80 في حساب النتائج كما يلي:

681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات (Goodwill)	80
2907		خسارة القيمة فارق الاقتناء (Goodwill)	80

مثال : نفرض أن الشركة الأم M تملك 80 % من الكيان الفرعي F وكانت ميزانية M وميزانية F في 31 / 12 / N كما يلي:

ميزانية الشركة الأم M في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	6000	رأس المال	29 000
تثبيتات مادية	21000	احتياطات	8500
مساهمات في الفرع F	9000	النتيجة الصافية	5500
تثبيتات مالية أخرى	3400	الديون	16000
أصول جارية	19600		
المجموع	59 000	المجموع	59000

ميزانية الكيان الفرعي F في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	3000	رأس المال	11000
تثبيتات مادية	11000	احتياطات	6000
أصول جارية	14000	النتيجة الصافية	3000
		الديون	8000
المجموع	28000	المجموع	28000

حساب النتائج للشركة الأم M في 31 / 12 / N

التعيين	المبالغ	التعيين	المبالغ
المنتجات	17500	الأعباء	12 000
		النتيجة الصافية	5500
المجموع	15 500	المجموع	15 500

حساب النتائج للكيان الفرعي F في 31 / 12 / N

التعيين	المبالغ	التعيين	المبالغ
المنتجات	10400	الأعباء	7 400
		النتيجة الصافية	3000
المجموع	15 500	المجموع	9 400

المطلوب: إنجاز الميزانية المدمجة وحساب النتائج المدمج للشركة الأم M في 31 / 12 / N

الحل بما أن الكيان الفرعي F مراقب بنسبة 80% يتم إدماجه وفق المعيار IFRS 10 تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرعي بين المجموع و ذوي الأقلية.

العناصر	المبالغ	حصة المجموع 80 %	حصة ذوي الأقلية 20 %
رأس المال F	11 000	8800	2200
الاحتياطات F	6000	4800	1200
المجموع	17000	13600	3400 (حق الأقلية)
مبلغ المساهمات	9000		
الفرق	/	4600 (تضاف لاحتياطات M)	
النتيجة F	3000	2400 (تضاف لنتيجة M)	600 (نتيجة الأقلية)

1- الميزانية المدمجة للشركة الأم M في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيات معنوية (3 000 + 6 000)	9 000	رأس المال	29 000
تثبيات مادية (21000 + 11 000)	32 000	احتياطات مدمجة	13100
تثبيات مالية أخرى	3400	النتيجة : حصة المجمع	7900
أصول جارية	33600	حصة ذوي الأقلية	4000
(14 000 + 19 600)		الديون	24000
المجموع	78000	المجموع	78000

2- حساب النتائج المدمج للشركة الأم M في 31 / 12 / N

التعيين	المبالغ	التعيين	المبالغ
المنتجات (9 400 + 15 500)	27900	الأعباء (7 400 + 12 000)	19 400
		النتيجة الصافية للمجمع	8500
		منها حصة ذوي الأقلية	600
		حصة المجمع	7900
المجموع	27900	المجموع	27900

الشركة M تملك 80 % من الأسهم العادية للكيان الفرعي F وكانت ميزانية M وميزانية F في 31 / 12 / N كما يلي :

ميزانية الشركة الأم M في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيات مادية	1200000	رأس المال	450000
مساهمات في الفرع F	400 000	احتياطات	400000
تثبيات مالية	120 000	النتيجة الصافية	250000
مخزونات	180000	الديون	1 100 000
أصول جارية أخرى	300000		
المجموع	2 200 000	المجموع	2 200 000

ميزانية الكيان الفرعي F في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	680000	رأس المال	400000
مخزونات	120000	احتياطات	125000
أصول جارية أخرى	425000	النتيجة الصافية	40000
		الديون	660000
المجموع	1 225 000	المجموع	1 225 000

معلومات إضافية:

- 1- الشركة الأم M أقرضت F في N/2/01 مبلغ 120000 دج كقرض طويل الأجل
- 2- نتجت عن القرض فوائد ب 7000 دج في N/12/31
- 3- في أبريل N وزعت F نصف نتيجة السنة N-1 التي كانت 45000 دج على المساهمين.
- 4- اختارت F لأغراض جبائية أن تتهلك مبنى إداري تم اقتنائه في N/2/01 ب 250000 دج على 20 سنة. لكن عند M مدة اهتلاك المباني الإدارية هي 40 سنة.
- 5- في N/12/31 كانت بعض مخزونات F تشمل على بضائع تم شراءها من M بقيمة 62000 دج وكانت قيمة البضائع المشتراة من M في N-1/31/12 36 000 (هامش الربح المطبق من طرف M هو 20 % على سعر البيع)

المطلوب

- أنجز الميزانية المدمجة في N / 12 / 31

I • (تسجيل عناصر ميزانية M وعناصر ميزانية F

	1 000 000	تثبيتات مادية M		21
	400 000	مساهمات M في الفرع F		261
	100 000	تثبيتات مالية أخرى M		26-27
	300 000	مخزونات M		30
	400 000	أصول جارية أخرى M		4-5
450 000		رأس المال M	101	
400 000		احتياطات M	106	
250 000		النتيجة الصافية M	120	
1 100 000		ديون M	4-5	
		تسجيل ميزانية M		
	680 000	تثبيتات مادية F		21
	120 000	مخزونات F		30
	425 000	أصول جارية أخرى F		4-5
400 000		رأس المال F	101	
125 000		احتياطات F	106	
40 000		النتيجة الصافية	120	
660 000		ديون F	4-5	
		تسجيل ميزانية F		

- إجراءات الإدماج:

1- إلغاء الحقوق والديون المتبادلة (الداخلية)

تثبيتات مالية ل F : $120\ 000 - 120\ 000 = 0$

ديون F طويلة الأجل : $120\ 000 - 660\ 000 = 540\ 000$

120000	12 0000	ديون F تثبيتات مالية أخرى	26-27	4-5
--------	---------	------------------------------	-------	-----

2- إلغاء النتائج الداخلية : 7000

نتيجة F : $40\ 000 + 7\ 000 = 47\ 000$

نتيجة M : $250\ 000 - 7\ 000 = 243\ 000$

7000	7000	نتيجة M أصول جارية أخرى	4-5	120
1 750	1 750	الضرائب المؤجلة على الأصول	120	133
		نتيجة M (7 000 x 25%=1250)		
7000	7000	ديون F	120	4-5
1750	1750	نتيجة F	134	120
		نتيجة F الضرائب المؤجلة على الخصوم (5 000 x 25%=1250)		

3-إلغاء الحصة المستلمة من نتيجة السنة (نواتج مالية) ووضعها في احتياطات M

$$18000 = 80\% \times 45\,000/2$$

$$\text{نتيجة M} : 243\,000 - 18\,000 = 225\,000$$

$$\text{إحتياطات M} : 400\,000 + 18\,000 = 418\,000$$

	18000	نتيجة M	120	
18000		احتياطات M	106	
	4500	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
4500		نتيجة M	120	
		(18 000 x 25% = 4500)		

4- إهلاك المبنى الإداري ب 12500 بدلا من 6250

نتيجة F تزيد ب 6250 و القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية تزيد ب 6250

	6250	إهلاك المباني		2813
6250		نتيجة F	120	
	1562,5	نتيجة F		120
1562,5		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	
		(6250x 25%=1562,5)		

5- إلغاء الأرباح المحققة من بيع المخزونات داخليا

مخزون آخر السنة 62 000 و مخزون بداية السنة 36 000 التغير في المخزون 26000

* نتيجة M تنقص ب $24000 \times 20\% = 5200$ والمخزون الإجمالي ينقص ب 5200

* إحتياطات M تنقص ب $36000 \times 20\% = 7200$ المخزون الإجمالي ينقص 7200

	5200	نتيجة M		120
5200		المخزونات	30	
	1300	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
1300		نتيجة M	120	
		(1200= % 25 x5200)		

	7 200	إحتياطات M		106
7 200		المخزونات	30	
	1 800	الضرائب المؤجلة على الأصول		133
1 800		إحتياطات M	106	
		(1800= % 25 x 7200)		

• تقسيم رؤوس الأموال الخاصة للكيان الفرعي F بين المجمع و ذوي الأقلية.

العناصر	المبالغ	حصة المجمع 80 %	حصة ذوي الأقلية 20 %
رأس المال F	400000	320000	80000
الاحتياطيات F	125000	100000	25000
المجموع	525 000	420 000	105 000 (حق الأقلية)
مبلغ المساهمات		400 000	
الفرق	/	20 000 (تضاف لاحتياطيات M)	
النتيجة F	53250	42600 (تضاف لنتيجة M	10650 (نتيجة الأقلية)

101	رأس المال F	400000	
106	احتياطيات F	125000	
120	النتيجة الصافية F	53250	
261	مساهمات M في F	400 000	
106	احتياطيات M	20 000	
120	نتيجة M	42600	
108	حقوق الأقلية	105 000	
128	نتيجة الأقلية	10650	

الميزانية المدمجة للشركة الأم M في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات مادية	1886250	رأس المال	450000
مخزونات	287600	احتياطات مدمجة	430800
أصول غير جارية	718000	النتيجة : حصة المجموع	262400
		حصة ذوي الأقلية	105 000
		نتيجة الأقلية	10650
		الديون	1633000
المجموع	2891850	المجموع	2891850

معيار التقرير المالي الدولي رقم 11: الترتيبات المشتركة

التعريف بالمعيار وهدفه: يطبق هذا المعيار في حالة المشاريع التي تدار بشكل مشترك بين شركتين والتي يسمح من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة وقد حل بديلا عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 الحصص في المشاريع المشتركة ابتداء من 01/01/2013

مفهوم السيطرة المشتركة: اتفاق تعاقدى تشاركي في السيطرة على نشاط اقتصادي وهنا تتطلب الموافقة بالاجماع من جميع الأطراف المشاركة في القرارات الأساسية

الترتيبات المشتركة هي عقد يسمح بحصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة سواء كانت مشروع مشترك أو ترتيب تشغيلي مشترك

ويتم الاعتراف من طرف الشركة المشاركة في السيطرة المشتركة في قوائمها المالية من خلال ما يلي:

الأصول بما فيها الحصص المشتركة تمتلكها بشكل مشترك

الالتزامات بما في ذلك الالتزامات المشتركة

الايراد من بيع حصة في الناتج من عملية مشتركة

المصاريف بما في ذلك حصتها من المشروع المشترك

يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 في المحاسبة عن المشروع المشترك في حالة كان الطرف لا يملك سيطرة مشتركة على المشروع ولكنه مشارك فيه

أما في حالة كانت سيطرة مشتركة فإن كل طرف يسجل مقدار مساهمته في المشروع المشترك

معيار التقرير المالي الدولي رقم 12: الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى

- **التعريف بالمعيار وهدفه:** يوضح هذا المعيار شروط الإفصاح حول طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى وتأثيرها على نتيجة النشاط والأداء المالي للمؤسسة ويطبق على جميع مصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى سواء كانت شركات تابعة وزميلة أو ترتيبات مشتركة

• متطلبات المعيار

- يجب على المؤسسة توضيح إذا كانت تسيطر على مؤسسة أخرى بموجب معيار IFRS 10 أو لديها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على مؤسسة أخرى وتوضح كذلك طبيعة نوع الترتيبات المشتركة إذا كانت عمليات تشغيلية أو مشروع مشترك أو شركة زميلة
- كذلك الإفصاح عن نوعية العلاقة بين الشركة القابضة والشركات التابعة
- طبيعة المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة
- تقييم الاثار في حالة فقدان السيطرة على إحدى الشركات التابعة
- الإفصاح عن كل المصالح سواء في الشركات التابعة وحقوق الأقلية والترتيبات المشتركة والمخاطر المرتبطة بها

نشاط تقويمي 01

في 01/01/2010 قامت المؤسسة بإصدار قرض سندي من خلال طرح 10.000 سند قيمة الإصدار 95 دج مع لعلم أن القيمة الاسمية للسند 1000 دج بمعدل فائدة 6 في المائة لمدة 4 سنوات يسدد القرض في نهاية المدة وقدرت مصاريف القرض السندي 47000 دج

المطلوب: إعداد جدول اهتلاك القرض حسب طريقة التكلفة المهتلكة مع العلم ان معدل الضمني 9 في المائة

- التسجيل المحاسبي للقرض السندي

• نشاط تقويمي 02

- 1- حققت شركة نتيجة صافية 20.000 دج وفي تاريخ 01/01/ن كان راس مال الشركة 100.000 دج وعدد الأسهم 1000 سهم عادي بسعر 100 دج للسهم.
- في 01/07/ن قامت الشركة برفع رأس مالها من خلال إصدار 200 سهم عادي بدلا من توزيع أرباح نقدية.
- المطلوب: حساب ربحية السهم الأساسية قبل وبعد رفع راس المال.

- 2- شركة يقدر رأسمالها ب 900.000 دج مقسمة على 4500 سهم بقيمة 200 دج للسهم وقامت بإصدار 2500 سند قابل للتحويل بسعر 100 دج للسند بمعدل 5% يعطي حق تحويل إلى 500 سهم عادي جديد عند التحويل مع العلم أن المؤسسة حققت 40000 دج نتيجة صافية خلال السنة ن معدل الضرائب 25%
- المطلوب: حساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

نشاط تقويي 03 حول حساب ربحية السهم

في 01/01/01 كان رأس مال الشركة مكون من 120.000 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم و20000 سهم ADP له حق الأولوية في توزيع الأرباح بدون حق تصويت.

أصدرت هذه الشركة في ن-1 قرض سندي 200.000 سند قابل للتحويل إلى أسهم عادية بقيمة 50 دج للسند بمعدل كل 05 سندات قابلة للتحويل لسهم عادي واحد مع العلم ان هذه السندات تعطي معدل فائدة 4 % خلال السنوات ن ، ن-1 معدل الضريبة 35%

في 01/07/01 ن-1 تم إعادة شراء 10000 سهم عادي من طرف المؤسسة

في 01/04/01 ن تم رفع رأسمال ب 03 أضعاف من خلال إصدار 10.000 سهم مع حق التصويت

إصدار 60.000 سهم عادي بقيمة 100 دج وحق اكتتاب في 30000 سهم عادي مجاني بقيمة 100 دج وذلك من خلال تحويل 3000.000 دج للاحتياطات

في 01/07/ن تم إصدار من طرف مجلس الإدارة 5000 خيار اكتتاب للأسهم في اجال استحقاق 5 سنوات ن+5 و30000 سند بقيمة 200 دج مع حق الأسهم بمعدل 4% كل سند لديه حق الاكتتاب في الأسهم في الفترات اللاحقة

في 01/07/ن تم إعادة شراء 5000 سهم عادي

- توزيع أرباح النقدية للأسهم العادية 5 % و7.5 % للأسهم المخولة حق ملكية.

النتيجة الصافية في ن 2646250 دج ون-1 1920.000 دج

المطلوب احسب ربحية السهم الأساسية والمخفضة في ن ون-1

- نشاط تقييمي 04 حول ادماج وتجميع الحسابات
- مجمع A مكون من 05 شركات شركة A. B.C .D E الميزانية وحساب النتائج لكل شركة في N/31/12

• ميزانية الشركة A في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	300	رأس المال	21000
تثبيتات عينية	19500	احتياطات	10600
سندات الفروع المنتسبة	10900	النتيجة الصافية	1500
تثبيتات مالية أخرى	900	دبون مالية	7000
مخزونات	8400	ديون أخرى	15200
ذمم مدينة	14700		
الخزينة	600		
المجموع	55300	المجموع	55300

ميزانية الشركة B في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	700	رأس المال	9000
تثبيتات عينية	13000	احتياطات	5200
سندات الفروع المنتسبة	4600	النتيجة الصافية	1900
تثبيتات مالية أخرى	700	دبون مالية	14000
مخزونات	10000	ديون أخرى	9400
ذمم مدينة	9600		
الخزينة	900		
المجموع	39500	المجموع	39500

ميزانية الشركة C في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	2000	رأس المال	6000
تثبيتات عينية	6000	احتياطات	4000
تثبيتات مالية أخرى	1000	النتيجة الصافية	1000
مخزونات	6000	ديون مالية	6000
ذمم مدينة	5000	ديون أخرى	4000
الخزينة	1000		
المجموع	21000	المجموع	21000

ميزانية الشركة D في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	1300	رأس المال	6000
تثبيتات عينية	9000	احتياطات	5000
تثبيتات مالية أخرى	900	النتيجة الصافية	100
مخزونات	5000	ديون مالية	4600
ذمم مدينة	4000	ديون أخرى	5200
الخزينة	700		
المجموع	20900	المجموع	20900

ميزانية الشركة E في 31 / 12 / N

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات معنوية	1000	رأس المال	6000
تثبيتات عينية	12400	احتياطات	5000
تثبيتات مالية أخرى	300	النتيجة الصافية	2800
مخزونات	5000	ديون مالية	5600
ذمم مدينة	7000	ديون أخرى	8000
الخزينة	1700		
المجموع	27400	المجموع	27400

حساب النتائج للشركة الأم A في 31 / 12 / N

المباغ	التعيين	المباغ	التعيين
64000	المشتريات وتغير المخزون	105000	المنتجات
37200	أعباء أخرى	3000	منتجات أخرى
7000	مخصصات الاهتلاك	4000	منتجات مالية
1600	أعباء مالية		
1000	ضريبة على الأرباح		
1200	نتيجة السنة المالية		
112000	المجموع	112000	المجموع

حساب النتائج للشركة B في 31 / 12 / N

المباغ	التعيين	المباغ	التعيين
27400	المشتريات وتغير المخزون	54000	المنتجات
21000	أعباء أخرى	2000	منتجات أخرى
4000	مخصصات الاهتلاك	2000	منتجات مالية
3000	أعباء مالية		
1000	ضريبة على الأرباح		
1600	نتيجة السنة المالية		
58000	المجموع	58000	المجموع

حساب النتائج للشركة C في 31 / 12 / N

المباغ	التعيين	المباغ	التعيين
18600	المشتريات وتغير المخزون	32000	المنتجات
11000	أعباء أخرى	2000	منتجات أخرى
3000	مخصصات الاهتلاك	2000	منتجات مالية
1600	أعباء مالية		
800	ضريبة على الأرباح		
1000	نتيجة السنة المالية		
36000	المجموع	36000	المجموع

حساب النتائج للشركة D في 31 / 12 / N

المبالغ	التعيين	المبالغ	التعيين
31400	المشتريات وتغير المخزون	43000	المنتجات
10000	أعباء أخرى	2000	منتجات أخرى
3000	مخصصات الاهتلاك	3000	منتجات مالية
2200	أعباء مالية		
600	ضريبة على الأرباح		
800	نتيجة السنة المالية		
48000	المجموع	48000	المجموع

حساب النتائج للشركة E في 31 / 12 / N

المبالغ	التعيين	المبالغ	التعيين
42800	المشتريات وتغير المخزون	62400	المنتجات
16500	أعباء أخرى	700	منتجات أخرى
2000	مخصصات الاهتلاك	2200	منتجات مالية
1600	أعباء مالية		
1000	ضريبة على الأرباح		
1400	نتيجة السنة المالية		
65300	المجموع	65300	المجموع

• معلومات إضافية

- شركة A تمتلك 70 % من رأس مال شركة B 5600 دج
- 50% من أسهم الشركة D مملوكة من طرف الشركة A وتدار مراقبة وتدار بشكل مشترك. مع شركة أخرى قيمة الأسهم للشركة A 2500 دج
- الشركة A تمتلك 30% من رأس مال شركة E بقيمة 1800 دج
- الشركة B تمتلك 60% من أسهم شركة C بقيمة 3600 دج
- الشركة A تقوم ببيع منتجات للشركة B المبلغ خارج الرسم خلال السنة N قدر 3000 دج الديون المسجلة في 31/12 N كانت 1000 دج
- N/01/01 مخزون المنتجات للشركة A لدى الشركة B قدر ب 800 دج في 31/12 أصبح يقدر ب 1200 دج هامش الربح 20% للشركة A
- الشركة A أقرضت في جويلية 1-N 600 دج للشركة معدل الفائدة 10%
- الشركة B باعت في 01/01/N تثبيت للشركة A بقيمة 1000 دج منها 200 قيمة الأرض هذا التثبيت تم اقتناؤه من طرف شركة B في 01/01/N-5 بقيمة 800 دج منها 160 دج قيمة الأرض ويهلك لمدة 20 سنة الشركة قررت اهتلاكه على 16 سنة
- الشركة B قامت بتوزيع 600 دج أرباح منها 420 للشركة A الشركات الأخرى c d f لم تقم بتوزيع الأرباح
- معدل الأرباح 35%
- المطلوب: تسجيل إجراءات الدمج وتقديم الميزانية المدمجة وحساب النتائج المدمج

محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، الجامعة الأردنية، عمان، 2017.

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، 2014.

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الجامعة الأردنية، 2018.

تسعديت بوسبعين، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015-2016.

- Jacques Richard et Christine Collette, comptabilité général system français et normes ifrs, dunod, 8^{eme} édition, 2008.

- Robert Obert, Marie pierre- mairesse, Comptabilité Approfondie –Manuel et Applications, dunod, Edition Francis Lefebvre, 2015.

- Eric ducasse et les autres, normes comptables internationale IAS/IFRS, question d'économie et gestion, de Boeck copyright material, 2005.

- Bernard raffournier, Les normes comptables internationales (IFRS/IAS), 3^{eme} édition, gestion, economica, 2006.

- Rebert Obert, le nouveau cadre conceptuel de L'IASB, revue française de comptabilité, vol 439, janvier 2011.

-Isabelle Andernack, l'essential des ifrs, dfcg, eyrolles, 2012.

-Robert Obert, pratique des normes ias/ifrs 40 cas d'application, ordre des experts comptables, dunod, 2005.

- Abdesselam Medjoubi, systeme comptable financier, l'imprimerie n.benguelle, Alger, 2010.

- ANNE- MARIE BOUVIER, Charlotte Disle, introduction à la comptabilité, dunod, paris, 2008.

- Chérif-Jacques Allali, **36 cas corrigés de Consolidation des comptes - Comptes de groupe - DSCG UE 4, Edition 2015/2016,**
- Pierandrei Laurent 60 cas d'application sur les normes IAS-IFRS, Gualino, paris, 2006