



KRESTON

▼ EGYPT

Ahmed Mamdouh &CO

معيار المحاسبة
المصري رقم 48

الايراد من العقود مع
العملاء

WWW.KRESTONEG.COM

النطاق

يجب تطبيق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء (1) باستثناء :

1- عقود الايجار ضمن نطاق المعيار 49 (عقود الايجار) .

2- عقود التأمين ضمن نطاق المعيار 37 (عقود التأمين) .

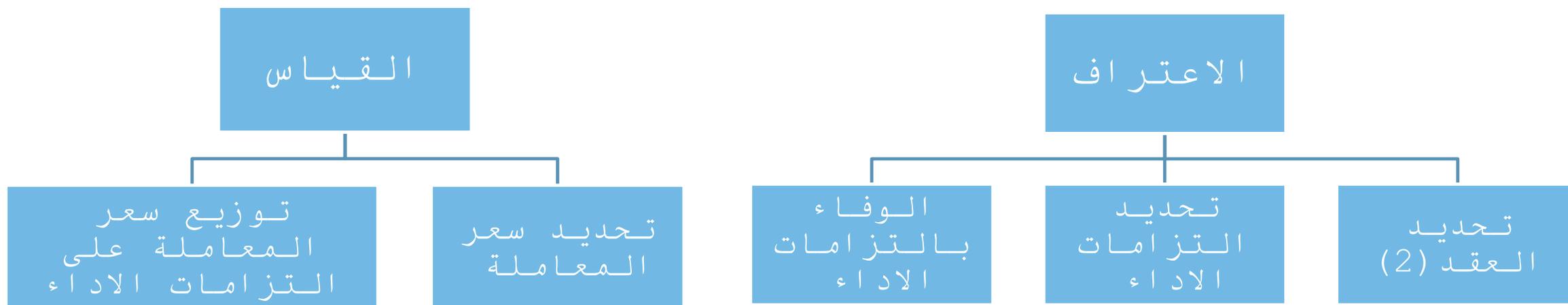
3- الادوات المالية و الحقوق و الالتزامات التعاقدية ضمن معيار (47) الادوات المالية / معيار (42) القوائم المالية المجمعة / معيار (43) الترتيبات المشتركة / معيار (17) القوائم المالية المستقلة / معيار (18) الاستثمار في الشركات الشقيقة .

4- المبادلات غير النقدية بين منشآت في نفس مجال نشاط الاعمال لتسهيل المبيعات الى العملاء .

(1) العميل : هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة بمقابل.

الهدف

يهدف المعيار الى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية عن طبيعية ومبلغ وتوقيت وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. ولذا فإن الاعتراف بالإيراد يجب أن يتم بصورة تعكس انتقال السلع وأداء الخدمات الي العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق به في مقابل تلك السلع أو الخدمات، ونظم المعيار قواعد الاعتراف والقياس في ضوء ذلك الهدف كالتالي :



(2) العقد : اتفاقية بين طرفين او اكثر تنشئ حقوقاً و التزامات واجبة النفاذ.

اولاً : تحديد العقد

هل لأى من اطراف العقد منفرداً حق واجب النفاذ في انهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه (3) دون تعويض الطرف او الاطراف الاخري ؟.

نعم ← لغرض تطبيق هذا المعيار فانه لا يوجد عقد.

لا

عند نشأة العقد هل:

- أطراف العقد قد اتفقت على العقد و تعهدت بأداء التزامها ؟
- بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع و الخدمات التي سيتم تحويلها ؟
- بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع او الخدمات التي سيتم تحويلها ؟
- للعقد مضمون تجارى ؟
- من المرجح ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذى سيكون لها حق به في مقابل السلع او الخدمات ؟

تتم المحاسبة عن عقد مع عميل ضمن نطاق هذا المعيار ولا يجوز ان تعيد المنشأة تقييم تلك الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير جوهري في الحقائق و الظروف المحيطة بالعقد عند نشأته .

تستمر المنشأة في تقييم العقد لتحديد ما اذا كانت ضوابط المحاسبة على العقد في نطاق هذا المعيار قد تم استفاؤها لاحقاً

نعم

لا

نعم

لا

هل تم استيفاء الشروط لاحقاً

في حال حصول المنشأة على المقابل من العميل فيجب على المنشأة ان تعترف بالمقابل المستلم من العميل على انه التزام الا اذا وقع أيا من الحدثين التاليين فيتم الاعتراف بالمقابل المستلم على انه ايراد :

- 1- لم يعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع او خدمات الى العميل و جميع او ما يقارب جميع المقابل المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة و غير قابل للرد.
- 2- تم انهاء العقد و المقابل المستلم من العميل غير قابل للرد .

(3) عقد لم يتم البدء في تنفيذه اذا :
أ- لم تحول المنشأة بعد الى العميل أي سلع او خدمات متعهد بها.
ب- لم تتسلم المنشأة بعد وليس لها الحق بعد في استلام أي مقابل نظير السلع او الخدمات المتعهد بها.

تجميع العقود

يجوز	تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود و التزامات الاداء التي لها خصائص متشابهة اذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول ان الاثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود بصورة منفردة .
يجب	على المنشأة ان تجمع عقدين او اكثر من العقود المبرمة في ذات الوقت او في وقت قريباً منه مع ذات العميل (او اطراف ذوى علاقة بالعميل) و المحاسبه علي تلك العقود كعقد واحد اذا توافر واحد او اكثر من الضوابط التالية : أ- يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجارى واحد . ب- يعتمد مبلغ المقابل الذى سيتم سداده في احد العقود على سعر او انجاز عقد اخر . ج- السلع او الخدمات المتعهد بها في العقد هي التزام اداء واحد .

ثانياً : تحديد التزامات الاداء

التزامات الأداء	سلعة او خدمة مميزة بذاتها : • يستطيع العميل الانتفاع من السلعة او الخدمة اما كما هي او الى جانب موارد اخرى متاحة بسهولة للعميل. • تعهد المنشأة بتحويل السلعة او الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الاخرى .
(التزامات الاداء يمكن التعبير عنها بشكل صريح أو ضمني من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة او سياساتها المنشورة او اذا كانت تلك التعهدات تنشئ وقت الدخول في العقد توقعاً صحيحاً لدى العميل بأن المنشأة ستحول سلعة او خدمة له)	سلسلة من السلع او الخدمات المميزة بذاتها لها نفس نمط التحويل الى العميل • يتم الوفاء بالتزام الاداء على مدار زمنى . • تستخدم المنشأة نفس الطريقة لقياس الوفاء بالتزام الاداء .

امثلة الالتزامات الاداء

الضمان

ثانياً: ضمان من نوع التأكيد

(تأكيد على ان المنتج المعنى سوف يؤدي وظيفته حسبما تريد أطراف العقد نظراً لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها) وتتم المحاسبة عن الضمان وفقاً لمعيار المحاسبة المصري (28) المخصصات والالتزامات المحتملة و الاصول المحتمله.

اولاً: ضمان من نوع الخدمة

تم المحاسبة عن الضمان المتعهد به على انه التزام اداء.

- إذا كان الضمان او جزء من الضمان يقدم خدمة للعميل بالإضافة الى التأكيد بان المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام اداء ويجب توزيع سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة.
- إذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد و ضمان من نوع الخدمة ولا تستطيع بشكل معقول ان تقوم بالمحاسبة عنهما بشكل منفصل فيجب على المنشأة ان تقوم بالمحاسبة عن كلا الضمانين معاً على انها التزام اداء واحد.

امثلة للالتزامات الاداء

منح التراخيص : ينشئ التراخيص حقوقاً للعميل في الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة .
هل تتعهد المنشأة بتحويل سلع او خدمات اخرى الى العميل بالإضافة الى منح التراخيص ؟



مثل في حالة ان يشكل التراخيص عنصر من سلعة ملموسة وجزء متكامل لتشغيل السلعة او ترخيص يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به .
تم المحاسبة على التراخيص و السلع و الخدمات الاخرى المتعهد بها كالتزام اداء واحد و يجب على المنشأة تحديد ما اذا كان التزام الاداء يتم الوفاء به على مدار زمني او عند نقطة زمنية .

منح التراخيص مميز بذاته اذن على المنشأة الاجابة عن بعض التساؤلات لتحديد ما اذا كان التزام الاداء يتم الوفاء به على مدار زمني او عند نقطة زمنية او بمعنى اخر هل هو حق في الوصول الى الملكية الفكرية او حق استخدام للملكية الفكرية .

- 1- هل يتطلب العقد او يتوقع العميل بشكل معقول ان تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام في الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها؟ .
- 2- هل الحقوق الممنوحة بموجب التراخيص تعرض العميل بشكل مباشر الى أي اثار ايجابية او سلبية من أنشطة المنشأة؟ .
- 3- هل تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة او خدمة الى العميل مع حدوث تلك الأنشطة؟ .



تم المحاسبة عن التعهد بمنح ترخيص على انه التزام اداء على مدار زمني نظراً لان العميل سيحصل لحظياً على المنفعة من اداء المنشأة بإتاحة حق الوصول الى ملكيتها الفكرية و يستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الاداء .

طبيعة تعهد المنشأة هي ان تقدم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح التراخيص الى العميل و هذا يعني ان العميل يستطيع توجيه استخدام التراخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح التراخيص للعميل و الحصول علي ما يقارب جميع المنافع منه .

امثلة للالتزامات الأداء رسم الاتاوة المستند الى مبيعات او المستند الى استخدام

هل يرتبط رسم الاتاوة بترخيص الملكية الفكرية او ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الاتاوة ؟

نعم

لا

يتم الاعتراف بالإيراد عند وقوع الاحداث التالية ايها يقع لاحقاً :
1- وقوع البيع او استخدام الحق.
2- الوفاء بالتزام الاداء الذي تم تخصيص بعض او كل رسم الاتاوة اليه.

يتم تطبيق المتطلبات بشأن المقابل المتغير على رسم الاتاوة

ثالثاً : الوفاء بالتزامات الاداء

الاعتراف بالإيراد عند (او مع) وفاء المنشأة بالتزامات الاداء و ذلك بتحويل سلعة او خدمة متعهد بها (الاصل) للعميل و يتم ذلك عند او مع حصول العميل على السيطرة على ذلك الاصل و الوفاء بالتزام الاداء اما ان يتم على مدار زمني او عند نقطة في الزمن.

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن
- لتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة يجب الاخذ في الاعتبار ما اذا كان العميل لديه القدرة على توجيه استخدام الاصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه وتتضمن السيطرة منع المنشآت الاخرى من توجيه استخدام الاصل والحصول على منافع منه بالإضافة الي مؤشرات اخرى قد تشير الي تحويل السيطرة مثل :
1. الحق في تحصيل مقابل الاصل.
2. اذا كان للعميل حق الملكية القانونية في الاصل.
3. تحويل الحيازة المادية للأصل.

التزامات لأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني
- يتم الاعتراف بالإيراد على مدار زمني اذا تم استيفاء احد الضوابط التاليه :
1. تلقى العميل المنافع الناتجة عن اداء المنشأة و يستهلكها في ذات الوقت الذي نقوم فيه بالتنفيذ - او
2. يترتب على اداء المنشأة انشاء او تحسين اصل يسيطر عليه العميل في ذات الوقت الذي يتم انشاء الاصل او تحسينه - او
3. لا يترتب على اداء المنشأة انشاء اصل ليس له استخدام بديل و للمنشأة حق واجب في تحصيل مقابل الاداء المكتمل حتى تاريخه و يتم قياس التقدم في الوفاء .

طريقة المدخلات

طريقة المخرجات

- الاحتفاظ بالملكية القانونية لمجرد الحماية من اخفاق العميل في السداد لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الاصل.
- الحيازة المادية قد لا تتواكب مع السيطرة على الاصل مثل في حالات اصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة .

في حالة تعذر قياس مدى التقدم بشكل معقول مع توقع استرداد التكاليف التي تكبدتها المنشأة فيجب الاعتراف بالإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها الي ان يتم القياس بشكل معقول

رابعاً : سعر المعاملة

سعر المعاملة : هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة ان يكون لها الحق فيه مقابل تحويل السلع او الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن اطراف ثالثة

- المقابل المتغير.
- مقابل غير النقدي.
- القيود على تقديرات المقابل المتغير.
- وجود مكون تمويلي هام في العقد.
- المقابل واجب السداد للعميل.

القيمة المتوقعة

مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة

المبلغ الأكثر ترجيحاً

المقابل المتغير

المبلغ الوحيد الاكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة

• القيود على تقديرات المقابل المتغير :

يتضمن سعر المعاملة جزء من او كل من المقابل المتغير بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية الا يتم رد مبلغ هام من الايراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقاً.

- من اهم تطبيقات المقابل المتغير هي عمليات البيع مع حق الارجاع حيث يجب على المنشأة ان تعترف بجميع ما يلي :
1. الايراد بمبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة ان يكون لها حق فيه (و لا يتم الاعتراف بالايراد مقابل المنتجات التي يتوقع ارجاعها)
 2. الالتزام برد المبلغ.
 3. اصل مقابل الحق في استرداد المنتجات من العملاء (مع تسويه مقابلة على تكلفة المبيعات).

• وجود مكون تمويلي هام في العقد :

- يجب تعديل المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي بالاعتراف بالايراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع او الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد مقابل تلك السلع او الخدمات نقداً و يجب عرض اثار التمويل (الفائدة الدائنة و الفائدة المدينة) في قائمة الدخل بشكل منفصل عن الايرادات من العقود مع العملاء
- لأغراض التطبيق العملي لا يجب على المنشأة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر مكون التمويل اذا كان عند نشأة العقد تتوقع المنشأة ان الفترة بين تحويل السلع او الخدمات و السداد هي سنة او اقل.

- المقابل غير النقدي

هل يمكن تحديد القيمة العادلة للمقابل غير النقدي؟

لا

نعم

قياس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع لأسعار البيع المستقلة للسلع او الخدمات المتعهد بها للعميل

يتم قياس المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة إن أمكن تحديده

- المقابل الواجب السداد للعميل

هل يتم السداد للعميل مقابل سلعة او خدمة مميزة بذاتها ؟

لا

نعم

يتم المحاسبة عن المقابل واجب السداد الي العميل على انه تخفيض في سعر المعاملة و بالتالي تخفيض الايراد

هل يمكن تحديد القيمة العادلة للسلعة او الخدمة؟

هل المقابل واجب السداد يزيد عن القيمة العادلة للسلعة او الخدمة المميزة بذاتها ؟

لا

نعم

يتم المحاسبة عن كل المقابل واجب السداد الي العميل على انه تخفيض في سعر المعاملة

لا

نعم

تتم المحاسبة عن هذه الزيادة على انها تخفيض في سعر المعاملة

تتم المحاسبة بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها على المشتريات الاخرى من الموردين

- إذا تم المحاسبة عن المقابل الواجب السداد الي العميل على انه تخفيض في سعر المعاملة فيجب على المنشأة ان تعترف بتخفيض في الايراد عند وقع اي من الحدثين التاليين ايهما يأتي لاحقاً :
(ا) قيام المنشأة بالاعتراف بالإيراد.
(ب) قيام المنشأة بسداد او تعهدا بسداد المقابل.

خامساً : توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء

هل سعر البيع المستقل قابل للرصد ؟

يتم توزيع سعر المعاملة على كل التزام اداء يتم تحديده في العقد على اساس سعر بيع نسبي مستقل.

يجب على المنشأة ان تقدر سعر البيع المستقل ، تتضمن اساليب تقدير سعر البيع المستقل و لكن لا تقتصر على الاتي :

أ. مدخل التقدير السوقي المعدل.
ب. مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش.
ج. مدخل القيمة المتبقية.

نعم

لا

- توزيع الخصم

هل لدى المنشأة دليل قابل للرصد على ان الخصم بكامله يتعلق بالتزام اداء واحد او اكثر و ليس كل التزامات الاداء في العقد.

هل تباع المنشأة بانتظام كل سلعة او خدمة على اساس مستقل و تباع بانتظام على اساس مستقل حزمة من تلك السلع او الخدمات بخصم و الخصم الذي يخص كل خدمة هو تقريباً نفس الخصم في العقد.

يجب على المنشأة ان توزع الخصم بكامله على التزام اداء واحد او اكثر و ليس كل الالتزامات.

يتم توزيع الخصم بنسبة و تناسب على جميع التزامات الاداء في العقد

نعم

نعم

لا

- توزيع المقابل المتغير

يجب على المنشأة ان توزع المقابل المتغير بالكامل على التزام اداء او على سلعة او خدمة مميزة بذاتها و التي تشكل جزء من التزام اداء واحد اذا تم استيفاء التالي :

أ. شروط المقابل المتغير تتعلق تحديداً بمجهود المنشأة للوفاء بالتزام الاداء.

ب. ان يعكس توزيع المقابل بكامله على التزام الاداء مبلغ المقابل الذي تتوقعه المنشأة ان يكون لها حق فيه مقابل تحويل الخدمة او السلعة.

- تعديلات العقد

تعديل العقد هو تغير في نطاق او سعر العقد (او كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل اطراف العقد

هل تعديل العقد ناتج عن زيادة نطاق العقد يقابله زيادة في سعر العقد تعكس اسعار بيع الالتزامات الاضافية المتعهد بها؟

نعم ← تتم المحاسبة عن تعديل العقد على انه عقد منفصل

لا ← هل السلع و الخدمات المتبقية مميزة بذاتها عن السلع و الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد او قبله

نعم ← تتم المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان انهاء للعقد الحالي و انشاء عقد جديد و يكون مبلغ المقابل الذي سيتم توزيعه على التزامات الاداء المتبقية هو مجموع:
(1) المقابل الذي تم تضمينه في سعر المعاملة من قبل و لم تم الاعتراف به بعد على انه ايراد.
(2) المقابل المتعهد به كجزء من تعديل العقد.

لا ← يتم المحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزء من العقد الحالي و بناء عليه تشكل جزء من التزام اداء واحد تم استيفاؤه جزئياً في تاريخ تعديل العقد و يتم الاعتراف بأثر التعديل كتسوية على الايرادات

إذا كانت السلع او الخدمات المتبقية مزيج من الحالتين فيتم المحاسبة عن آثار التعديل على التزامات الاداء التي لم يتم الوفاء بها في العقد بطريقة تتسق مع اهداف المعيار

تغير سعر المعاملة : هل تغير سعر المعاملة ناشئ عن تعديل العقد او بعد تعديل العقد ؟

التغير في سعر المعاملة نشأ نتيجة تعديل العقد :

يتم المحاسبة على التغير في ضوء تعديل العقد اذا ما كان التعديل يمثل عقد منفصل او انتهاء للعقد الحالي و انشاء لعقد جديد او جزء من العقد الحالي.

نعم

التغير في سعر المعاملة نشأ بعد تعديل العقد :

- يتم توزيع التغيرات اللاحقة على التزامات الاداء و المحاسبة على التغير كإيراد او تخفيض للإيراد مع ملاحظة :

نعم

أ- اذا كان التغير في سعر المعاملة متعلق بمبلغ المقابل المتغير المتعهد به قبل التعديل وقد سبق المحاسبة على التعديل كإنهاء للعقد الحالي و انشاء لعقد جديد فيجب توزيع التغير في سعر المعاملة على التزامات الاداء المحددة في العقد قبل التعديل.

ب- في جميع الحالات التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على انه عقد منفصل فانه يجب توزيع التغير في سعر المعاملة على التزامات الاداء في العقد المعدل (أي التزامات الاداء التي لم يتم الوفاء بها كلياً او جزئياً).

يجب توزيع أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على التزامات الاداء في العقد بنفس الاساس الذي تم بناء عليه التوزيع عند نشأة العقد ولا يجوز ان تعكس التغيرات في اسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد ، و يجب الاعتراف بالمبالغ التي تم توزيعها على التزام اداء تم الوفاء به على انها إيراد او تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

لا

تكاليف العقد

التكاليف الاضافيه للحصول على العقد

هل تلك التكاليف كانت المنشأة لتكبتها بغض النظر عن الحصول على العقد ام لا ؟

نعم

يجب الاعتراف بها كمصروف عند تكبتها ما لم يقبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر على اذا ما تم الحصول على عقد ام لا.

لا

يجب الاعتراف بتلك التكاليف كأصل اذا كان من المتوقع تحصيلها

كوسيلة عليه يجوز الاعتراف بالتكاليف الاضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبتها اذا كانت فترة استهلاك الاصل سنة واحدة أو أقل.

تكاليف العقد

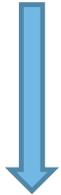
تكاليف الوفاء بالعقد

هل تكاليف الوفاء بالعقد تقع ضمن نطاق معيار اخر
(المخزون / الاصول الثابتة وإهلاكها/ الاصول غير الملموس؟)



- لا
- هل تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد او عقد متوقع يمكن تمييزه بشكل محدد.
 - هل ستؤدي تلك التكاليف التي توليد او تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء بالتزامات الاداء في المستقبل؟
 - هل من المتوقع استرداد التكاليف؟

لا

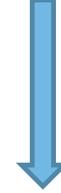


يتم الاعتراف بتكاليف الوفاء
كمصروف

نعم

- تتم المحاسبة عن التكاليف المتكبدة وفقاً لتلك المعايير.

نعم



يتم الاعتراف بتكاليف الوفاء
بالعقد كأصل

تكاليف العقد

تكاليف الوفاء بالعقد

- تكاليف يجب على المنشأة الاعتراف بها كمصروفات عند تكبدها :-
- أ- التكاليف العمومية و الادارية (ما لم يتم تحميل العميل بها صراحة بموجب العقد).
 - ب- تكاليف الفاقد من الموارد و العمالة و الموارد الاخرى و التي لم تنعكس في سعر العقد.
 - ج- تكاليف تتعلق بالتزامات اداء تم الوفاء بها في العقد.
 - د- التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تميز ما اذا كانت تتعلق بالتزامات اداء لم يتم الوفاء بها او تم الوفاء بها.

يجب استهلاك الاصل الذي تم الاعتراف به على اساس منتظم يتسق مع تحويل السلع او الخدمات التي يتعلق بها الاصل و يعاد النظر دورياً في الاستهلاك ليعكس أي تغير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة لتحويل السلع و الخدمات للعميل و المحاسبة عن هذه التغيرات على انه تغير في تقدير محاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (5) .

شكرا لكم