

برنامج
معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٩

معيار محاسبة مصرى رقم ٥ (دولى IAS٨)
السياسات المحاسبية
والتغيرات في
التقديرات المحاسبية والأخطاء

عبدالجواد اسماعيل
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

المحتويات

- ١- الهدف.
- ٢- النطاق
- ٣- تعريفات.
- ٤- المعالجة المحاسبية.
- ٥- الإفصاح

يعتمد اعداد القوائم المالية على

في بعض الحالات على
تقديرات الادارة لبعض
الامور التي تؤثر على
عناصر القوائم المالية مثل
تقدير العمر الانتاجي
للاصول الثابتة

مجموعة من المبادئ
والاسس والاعراف
والممارسات المحاسبية
الساندة

هدف المعيار

- تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء
- دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة في القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مع القوائم المالية للفترات الزمنية المختلفة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .

نطاق المعيار

■ يطبق هذا المعيار في ثلاثة موضوعات رئيسية هي :

١. عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمحاسبة عن التغير فيها.
٢. عند المحاسبة عن التغييرات في التقديرات المحاسبية .
٣. عند المحاسبة عن تصحيح أخطاء الفترات السابقة .

السياسات المحاسبية

تعريف السياسات المحاسبية :

هي المبادئ والاسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند اعداد وتقديم البيانات المالية . وبصفة محددة فان المعيار يعتبر ان التغير في اساس القياس هو تغير في السياسة المحاسبية وليس تغييرا في التقدير ، ومن امثلة اسس القياس هذه : التكلفة التاريخية ، القيمة الحالية القابلة للتحقق ، القيمة العادلة .



ثبات تطبيق السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

- يتم اختيار السياسات المحاسبية الملائمة
- ١- في حال تطبيق معيار محاسبي أو تفسير ملائم للمعاملات أو الأحداث .
 - ٢- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر يكون على الإدارة أن تتخذ ما تراه (تستخدم حكمها) لوضع و تطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بأنها:
- ملائمة (مناسبة) لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

موثقة ويمكن الاعتماد عليها حيث أنها تجعل القوائم المالية:-

- تعتبر بدرجة موثوق بها عن المركز المالي والأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة.
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانوني .
- محايده (خالية من التحيز).
- تتسم بالحرص (متحفظة)
- كاملة في كافة جوانبها الهامة .



ثبات تطبيق السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية

لماذا تحتاج الإدارة إلى تغيير السياسات المحاسبية؟

- طلب أي معيار أو تفسير هذا التغير .

- أن يؤدي هذا التغير إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها أو أكثر مناسبة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.



ثبات تطبيق السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية

استخدام الادارة لحكمها فى اختيار السياسة المحاسبية



□ عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فى اختيار السياسة المحاسبية فيتعين عليها الرجوع الى مايلى بالترتيب.

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبية مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

□ يجوز لها أيضاً النظر بعين الاعتبار لأحدث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة

ثبات تطبيق السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية

ما لا يعتبر تغييراً فى السياسات المحاسبية؟

أ- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف

أخرى تختلف فى جوهرها عن تلك المعاملات السابقة

مثلا قيام شركة كانت تتعامل فى الاخشاب وكانت تقيم

مخزونها بالوارد اولا يصرف اولا وقررت اغلاق نشاط

الاخشاب والبدء فى نشاط التجارة فى الزيوت وسوف تقيم

مخزونها بطريقة المتوسط المرجح

ب- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات او احداث

او ظروف اخرى لم تحدث من قبل او كانت غير ذات اهمية

نسبية .



التطبيق بأثر رجعي

المعالجة المحاسبية

التطبيق بأثر رجعي :

هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والاحداث والظروف الاخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة

إعادة الإثبات بأثر رجعي :

هو تصحيح اثبات وقياس والافصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو ان خطأ الفترة السابقة لم يحدث ابداً .

كيفية التطبيق بأثر رجعي

تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأى بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة وعادة ما تتم التسوية على الارباح المتحجرة (الارباح المدورة).

حالات عملية

قامت شركة (ج) خلال عام ٢٠١٨ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشر المتعلقة بشراء محطة كهرباء مازالت تحت الانشاء ليتم استخدامها بمعرفة شركة (ج) وقد كانت شركة (ج) تقوم برسملة مثل هذه التكاليف بعد خصم ضريبة الدخل وذلك طبقاً للشروط الواردة فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض باعتبارها اصل مؤهل للرسمالة.

وقد قررت شركة (ج) اعتبار هذه التكاليف مصروفات بدلاً من رسملتها.

قامت شركة (ج) برسملة تكلفة الاقتراض البالغة ٢ ٦٠٠ جنيه مصرى خلال عام ٢٠١٧ والبالغة ٢ ٠٠٠ جنيه مصرى فى الفترات التى تسبق ٢٠١٧ وقد تم رسملة كافة تكاليف الاقتراض الواردة فى السنوات السابقة والخاصة بشراء محطة الكهرباء.

أظهرت السجلات المحاسبية لشركة (ج) فى عام ٢٠١٨ ربحاً من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ جنيه مصرى وفوائد مدفوعة بمبلغ ٣ ٠٠٠ جنيه مصرى (تخص عام ٢٠١٨ فقط) وضريبة الدخل بمبلغ ٨ ١٠٠ جنيه مصرى.

لم تقم شركة (ج) باحتساب أى إهلاك على محطة الكهرباء لعدم استخدامها بعد. وقد أظهرت شركة (ج) الآتى فى عام ٢٠١٧ :-

جنيه مصرى

١٨ ٠٠٠	الربح قبل الفوائد وضريبة الدخل
--	فوائد مدفوعة
١٨ ٠٠٠	الربح قبل ضريبة الدخل
(٥ ٤٠٠)	ضريبة الدخل
١٢ ٦٠٠	صافى الربح

بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة لعام ٢٠١٧ مبلغ ٢٠ ٠٠٠ جنيه مصرى وبلغ رصيد آخر المدة ٣٢ ٦٠٠ جنيه مصرى وقد بلغت نسبة ضريبة الدخل على شركة (ج) ٣٠% عن عامى ٢٠١٨ و ٢٠١٧

الحل:-

شركة (ج)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل

٢٠١٧	٢٠١٨	
(معدلة)		
جنيه مصرى	جنيه مصرى	
١٨ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	الربح قبل الفوائد وضريبة الدخل
(٢ ٦٠٠)	(٣ ٠٠٠)	فوائد مدفوعة
١٥ ٤٠٠	٢٧ ٠٠٠	الربح قبل ضريبة الدخل
(٤ ٦٢٠)	(٨ ١٠٠)	ضريبة الدخل
١٠ ٧٨٠	١٨ ٩٠٠	صافى الربح

شركة (ج)

قائمة الارباح المرحلة

٢٠١٧	٢٠١٨	
(معدلة)		
جنيه مصرى	جنيه مصرى	
٢٠ ٠٠٠	٣٢ ٦٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل
		التغيير فى السياسة المحاسبية الخاصة برسملة
		الفوائد
(٣ ٦٤٠)	(٥ ٤٦٠)	(صافى من ضريبة الدخل البالغة ٢٣٤٠ فى
		٢٠١٨ والبالغة ١٥٦٠ فى ٢٠١٧)
		ايضاح ١
١٦ ٣٦٠	٢٧ ١٤٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
١٠ ٧٨٠	١٨ ٩٠٠	صافى الربح
٢٧ ١٤٠	٤٦ ٠٤٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة

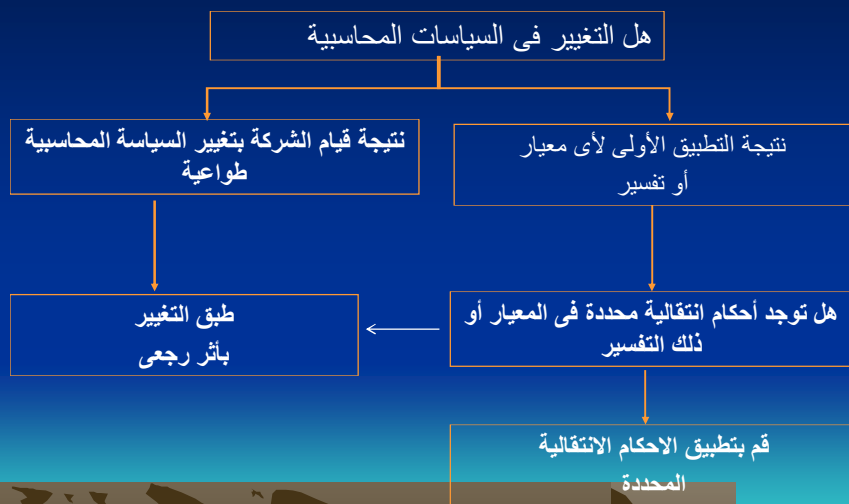
بيانات مستخرجة من الايضاحات المتممة للقوائم المالية

قامت شركة (ج) خلال عام ٢٠١٨ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الاقتراض الخاصة بمحطة قوى كهربائية تحت الانشاء لتستخدم بمعرفة شركة (ج).

تمشياً مع المعالجة القياسية الواردة بالمعيار المحاسبى المصرى والخاص بتكاليف الاقتراض، فقد قامت المنشأة باعتبار هذه التكاليف مصروفاً بدلاً من رسميتها.

وقد تم هذا التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى وتم تعديل القوائم المقارنة لعام ٢٠١٧ تمشياً مع التغيير فى السياسة المحاسبية وقد كان أثر هذا التغيير هو زيادة الفوائد المدفوعة بمبلغ ٣ ٠٠٠ جنيه مصرى (٢٠١٨) و ٢ ٦٠٠ جنيه مصرى (٢٠١٧)، وقد انخفض رصيد أول المدة للأرباح عن ٢٠١٧ بمبلغ ٥ ٢٠٠ جنيه مصرى وهو قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة عن عام ٢٠١٧.

تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية



تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية (تابع)

تعذر (استحالة) التطبيق

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.
أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.
و (٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

التطبيق المستقبلى: للتغيير فى سياسة محاسبية وللاعتراف بأثر التغيير فى تقديرات محاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بأثر التغيير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية (تابع)

تعذر (استحالة) التطبيق

إذا تعذر تحديد التأثير المتجمع أو المتراكم فى بداية الفترة الحالية

تقوم المنشأة بتعديل المعلومات المقارنة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلى فى أقرب فترة قابلة للتطبيق

إذا تعذر تحديد التأثير الخاص لفترة محددة لتغيير السياسة المحاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة

تقوم المنشأة بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها بأثر رجعى

الافصاح

• إذا أجرى كيان تغييراً طواعياً فى السياسات المحاسبية ينبغي أن يفصح عن:-

- طبيعة التغيير .
- سبب أو أسباب أن السياسة الجديدة توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة.
- التعديل فى الفترة الجارية وكل فترة سابقة معروضة.
- التعديل فى أرباح السهم الواحد الاساسية والمخففة.
- التعديل فى الفترات السابقة للفترات المعروضة.
- عندما يترتب على التطبيق المبندى لأى معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:-
- اسم المعيار أو التفسير.
- أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك .
- طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.
- وصف للأحكام الانتقالية إن أمكن.
- الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (إن أمكن).

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

التغيير فى التقدير المحاسبى :

- هو تعديل القيمة الدفترية لأى أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدورى لأى أصل .
- وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف المالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالاصول والالتزامات ، وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء .
- يتطلب اعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات ، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التى تتصف بها أنشطة المنشأة ، اذ لا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها

التغيرات فى التقديرات المحاسبية

ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً فى اعداد القوائم المالية ولا يؤدى الى المساس بمصداقيتها ، وتتطوى عملية التقدير على احكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة وموثوق بها ، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلى : الديون المشكوك فيها / تقادم المخزون / القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية / العمر الانتاجى المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك

المعالجة المحاسبية

يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية وذلك بإدراجه فى الأرباح والخسائر :

- فى فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.
- أو فى فترة التغيير أو الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

الإفصاح عن التغيير فى التقديرات المحاسبية

- تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير فى الفترة الحالية أو الذى يكون له تأثير متوقع فى الفترات المستقبلية ، فيما عدا إذا كان من المتعذر تقدير هذا التأثير على الفترات المستقبلية.
- فى حالة عدم الإفصاح عن قيمة التأثير فى الفترة الحالية نظراً لتعذر التقدير ، تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه الحقيقة .

الأخطاء

أخطاء الفترات السابقة :

هى حذف أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتي تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات ، والتي :
أ- كانت متاحة عند الموافقة على اصدار القوائم المالية عن هذه الفترات .

ب- كانت متاحة عند الموافقة على نحو معقول الحصول عليها واخذها فى الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية .

وتشمل تلك الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والاختفاء فى تطبيق السياسات المحاسبية وإغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببند القوائم المالية ، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها

الأخطاء

الاهمية النسبية :

يعتبر حذف أو تحريف البنود هاما اذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعا تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية وتعتمد الاهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذى تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو آليهما العامل المحدد فى هذا الشأن .

المعالجة المحاسبية

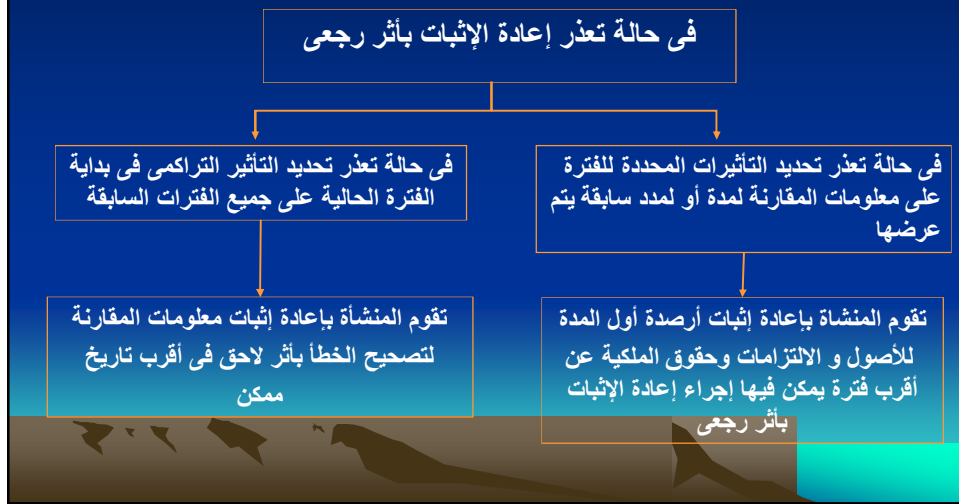
تقوم المنشأة بتصحيح الأخطاء الهامة للفترات السابقة بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلى :

(أ) إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التى حدث بها الخطأ .

أو(ب) إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة ، يتم تعديل الأرصدة

الافتتاحية للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية

تصحيح الأخطاء الهامة للفترات السابقة



الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي :

- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة
- (ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة يتم عرضها إن أمكن ذلك وذلك بالنسبة لما يلي :
- (١) كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
- (٢) في حالة سريان معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن قيمة الخطأ بالنسبة لنصيب السهم الأساسي أو المخفف في الأرباح .
- (ج) قيمة التصحيح في بداية أقرب فترة سابقة يتم عرضها .
- (د) وإذا كان من المتعذر الإثبات بأثر رجعي عن فترة سابقة معينة يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف وبيان كيفية وتوقيت تصحيح هذا الخطأ.
- ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة الى تكرار هذه الايضاحات.

حالات عملية

اكتشفت شركة (ب) خلال ٢٠١٥ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال ٢٠١٤ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠١٤ بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه. وقد أظهرت دفاتر حسابات شركة (ب) عن عام ٢٠١٥ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ جنيه وتكلفة بضاعة مبيعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ جنيه (تتضمن خطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه) وبلغت ضريبة الدخل ٥٢٥٠ جنيه.

أظهرت شركة (ب) الآتي في ٢٠١٤

<u>جنيه</u>	
٧٣ ٥٠٠	مبيعات
(٥٣ ٥٠٠)	تكلفة البضاعة المبيعة
٢٠ ٠٠٠	الأرباح قبل ضرائب الدخل
(٦ ٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٤ ٠٠٠	صافي الربح

- بلغ رصيد أول المدة في ٢٠١٤ للأرباح المرحلة مبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه
- وبلغ رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤.٠٠٠ جنيه.
- بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥.

٢٠١٤ (معدلة)	٢٠١٥	
جنيه	جنيه	
٧٣ ٥٠٠	١٠٤ ٠٠٠	مبيعات
(٦٠ ٠٠٠)	(٨٠ ٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
١٣ ٥٠٠	٢٤ ٠٠٠	الأرباح قبل ضرائب الدخل
(٤ ٠٥٠)	(٧ ٢٠٠)	ضرائب الدخل
٩ ٤٥٠	١٦ ٨٠٠	صافي الربح

٢٠١٤ (معدلة)	٢٠١٥	
جنيه	جنيه	
٢٠.٠٠٠	٣٤.٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل
		<u>تصحيح خطأ</u>
-	(٤٥٥٠)	(الصافي بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠ جنيه إيضاح ١)
٢٠.٠٠٠	٢٩.٤٥٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
٩.٤٥٠	١٦.٨٠٠	صافي الربح
٢٩.٤٥٠	٤٦.٢٥٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يتضمن المخزون في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ مبلغ ٦.٥٠٠ جنيه بالخطأ قيمة بعض المنتجات التي تم بيعها في ٢٠٠١ وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠٠١ لتصحيح هذا الخطأ.

النقاط الرئيسية

- أستخدم الحكم الشخصى فى حالة عدم وجود معيار أو تفسير محدد.
- يتم تطبيق التغيير فى السياسات المحاسبية بأثر رجعى.
- إلا إذا وجدت أحكام انتقالية فى حالة تطبيق معيار أو تفسير جديد.
- يتم ادراج تأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية فى الأرباح أو الخسائر.
- يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعى.

نسالكم الدعاء