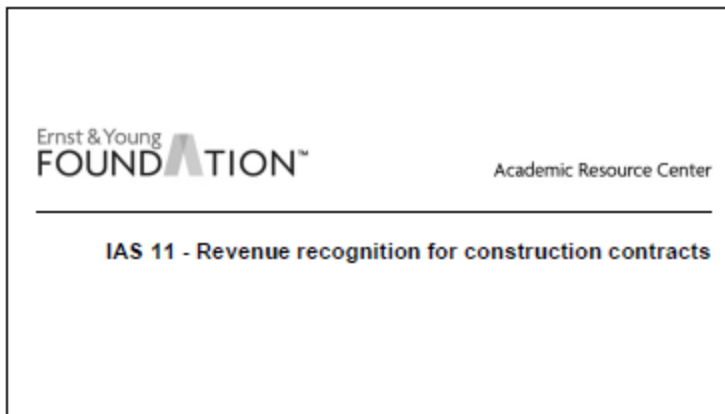


استاندارد شماره ۱۱ : شناسایی درآمد برای شرکت‌هایی که در فعالیتهای ساختمانی و احداثی کار می‌کنند.



**Executive summary**

- ▶ Revenue recognition before delivery (construction contracts):
  - ▶ IFRS does not allow the completed-contract method, while this method is permissible under US GAAP.
  - ▶ IFRS specifies that if the criteria for using the percentage-of-completion method are not met,  
then revenue should be recognized to the extent that costs are incurred (as long as the costs are likely to be recovered) and costs should be recognized as incurred.

Ernst & Young FOUNDATION Academic Resource Center Revenue recognition including construction contracts Page 2

خلاصه مطالب قابل ارائه در فصل:

- شناسایی درآمد قبل از تحویل جنس (قراردادهای ساختمانی) در پروژه‌های ساختمانی عمرانی طولانی که مدت زمان زیادی صرف نموده و رقم آن قابل توجه است.
- در پروژه‌های ساختمانی عمرانی دو حالت به وجود می‌آید (IFRS) ۱- روش کار تکمیل شده (شناسایی درآمد پس از تکمیل پروژه) ۲- بر اساس درصد تکمیل کار درآمد شناسایی شود.
- استانداردهای گزارشگری بین المللی حسابداری روش کار تکمیل شده را قبول نمی‌کنند. بلکه باید در مقاطع مختلف ، درآمد شناسایی شود. اما در سیستم اصول پذیرفته شده آمریکا روش کار تکمیل شده قابل قبول است.

Recognition before delivery – construction contracts General	
US GAAP	IFRS
Construction accounting applies to building construction as well as the construction of other assets.	Similar
Expected contract losses are recognized in income as soon as it becomes probable that the entity will experience a loss on the contract.	Similar
Costs directly related to a contract, which are incurred in securing the contract, are included as part of the contract costs if they can be identified and measured separately, and it is probable that the contract will be obtained and the costs are recoverable.	Similar
FOUNDAATION™ Academy Resource Center	
Revenue recognition including construction contracts	
Page 3	

مقایسه شناسایی درآمد و هزینه ها در اصول پذیرفته شده آمریکایی و در IFRS

- حسابداری ساخت و ساز به ساخت و سازهای ساختمانی مربوط می شود و نیز شامل ساخت و ساز دارایی های دیگر غیر از ساختمان مانند کشتی، نیروگاه و هواپیما و ... که در IFRS نیز این چنین است.
- زیانهای احتمالی قرارداد در صورت سود و زیان شناسایی می شوند و در زمان وقوع باید شناسایی شود که مورد قبول هر دو سیستم است.
- هزینه هایی که مستقیماً به قرارداد ارتباط پیدا می کنند و برای قبل از انعقاد قرارداد انجام می شود (مانند هزینه تحقیقات و لیست هزینه ها و ...) به عنوان بخشی از هزینه های پروژه در نظر گرفته می شوند. در صورتی که بتوان آنها را مشخص نمود. با در نظر گرفتن اینکه قرارداد منعقد خواهد شد یا خیر و مبالغ هزینه ها قابل دریافت از طرف قرارداد هست یا نه. در صورت عدم انعقاد قرارداد مبالغ هزینه منظور می شود.

Recognition before delivery – construction contracts General	
US GAAP	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>Contracts can be classified as fixed-price, cost-plus, units-of-production and time-and-materials contracts.</li> <li>Contracts may be segmented if certain criteria are met, but it is not required.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contracts are classified as fixed-price or cost-plus contracts.</li> <li>Units-of-production contracts would most likely be classified as fixed-price contracts.</li> <li>Time-and-materials-type contracts would most likely be classified as cost-plus contracts.</li> <li>Contracts are segmented if certain criteria are met. These criteria are different from the criteria under US GAAP.</li> </ul>
FOUNDAATION™ Academy Resource Center	
Revenue recognition including construction contracts	
Page 4	

قراردادهایی که در استانداردهای آمریکایی منعقد می شود در ۴ گروه مورد بررسی قرار می گیرد: ۱- قیمت مشخص شده ۲- قیمت تمام شده به اضافه مبلغی مشخص ۳- تعداد کالای ساخته شده ۴- قراردادهایی که بر مبنای مواد و زمان محاسبه می شود. اما در IFRS دو چارچوب قراردادها منعقد می شود: ۱- قیمت ثابت ۲- هزینه ها به اضافه مبلغی مشخص دو دسته دیگر نیز در همین دو دسته تقسیم می شود. قراردادهای بر مبنای مواد و زمان جزء دسته دوم قرار می گیرند. قراردادهای اگر لازم باشد و شرایط مهیا باشد میتواند به بخشهایی تقسیم شود که در IFRS نیز چنین است. تنها تفاوت دو روش در تعیین ضوابط و مقررات آنهاست.

Summary of criteria for using percentage-of-completion method		
US GAAP	IFRS – fixed-price contract	IFRS – cost-plus contract
Ability to measure the progress toward completion, revenues and costs reliably.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Total contract revenue can be measured reliably.</li> <li>▶ Stage of completion can be measured reliably.</li> <li>▶ Contract costs can be measured reliably.</li> </ul>	Contract costs can be measured reliably.
Contract contains enforceable / قابل انفاذ rights dealing with goods or services provided, consideration to be exchanged and manner and terms of settlement.	No specific requirement.	No specific requirement.
Buyer and seller are both expected to be able to perform their obligations.	It is probable that economic benefits will flow to the entity.*	It is probable that economic benefits will flow to the entity.*
* If there is an expected loss on the contract, there is some risk that the counter parties to the contract may not perform their obligations.		
<small>FOUNDATION</small> <small>Revenue recognition including construction contracts</small>		

تفاوتها و اختلافات روش ها:

در سیستم آمریکایی در صورتی که بتوانید درصد تکمیل و درآمد را براساس درصد تکمیل، و هزینه ها را با درصد قابل توجهی مشخص نمایید می توانید از روش درصد پیشرفت کار استفاده کنید. اما در سیستم IFRS آن را در دو چارچوب قیمت مشخص شده و قیمت تمام شده به اضافه مبلغی مشخص نمایید. در صورتی که کل درآمد قرارداد قابل اندازه گیری باشد و مراحل پیشرفت کار و هزینه ها قابل شناسایی باشد میتوانید از قرارداد قیمت ثابت استفاده نمایید. اما اگر مبلغ کل درآمد و درصد پیشرفت کار مشخص نیست از روش هزینه های قراردادی استفاده کنید.

در سیستم آمریکایی گاهی اوقات قراردادها، حقوقی را در خصوص کاری که انجام میشود در نظر می گیرد که در آن مشخص می کنند آنچه در آخر کار باقی می ماند متعلق به که خواهد بود. مثلاً اگر در آخر، ماشین آلاتی باقی بماند متعلق به چه کسی خواهد بود اما در IFRS برای این موارد چیزی در نظر نمی گیرد.

دو طرف قرارداد حق و حقوقی دارند که باید بتوانند این حق و حقوق را اعمال کنند و به نتیجه برسند. در IFRS معتقدند حقوق اقتصادی وجود دارد که به (پیمانکار) این حقوق تعلق می گیرد. اگر انتظار زیان در قرارداد دارید باید در نظر بگیرید که ممکن است یکی از طرفین قرارداد این زیان را تقبل نکند و باعث زیان بیشتری شود.

Recognition before delivery – construction contracts Percentage-of-completion method	
US GAAP	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ With respect to contracts that are profitable, both revenues and costs can be recognized according to the project's stage of completion. This is often referred to as the revenue-cost approach.</li> <li>▶ An entity can also recognize expenses as actually incurred and recognize revenue based on the estimated gross-profit percentage earned during the period. This is often referred to as the gross-profit approach.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ The revenue-cost approach is allowed.</li> <li>▶ The gross-profit approach is not allowed.</li> </ul>
<small>FOUNDATION</small> <small>Revenue recognition including construction contracts</small>	

شناسایی درآمد براساس درصد پیشرفت کار:

در قراردادهایی که انتظار می رود سودآور باشند در سیستم آمریکایی شناسایی درآمد براساس پیشرفت کار خواهد بود که به این سیستم اصطلاحاً روش درآمد-هزینه می گویند که IFRS نیز این روش را قبول دارد. مبنای دیگری که شناسایی درآمد استفاده می شود به این صورت است که هزینه ها به همان ترتیبی که رخ می دهند شناسایی شده و سپس مبلغی به آن اضافه میشود. اما در IFRS این سود (مبلغ) اضافه را قبول ندارد و نباید شناسایی شود. به این روش، روش سود ناخالص گفته میشود.

## Revenue-cost and gross-profit approach example

### Example – revenue-cost and gross-profit approach

A company enters into a contract with expected revenues of \$5.6 million and expected costs of \$4.9 million. The contract is 30% complete in the first year, 65% complete in the second year and 100% complete in the third year. The costs incurred for the three years are \$1.4 million, \$1.65 million and \$1.85 million, respectively.

- Using the **revenue-cost approach**, compute the revenues and costs that will be recognized each year under US GAAP and IFRS.
- Using the **gross-profit approach**, compute the revenues and costs that will be recognized each year under US GAAP and IFRS.



FOUNDATION  
Academy Resource Center

Revenue recognition including construction contracts

مثالهایی در روش درآمد-هزینه و روش سود ناخالص (نمونه سوال امتحانی):

شرکتی با درآمد مورد انتظار ۵/۶ میلیون دلار و هزینه ۴/۹ میلیون دلار قراردادی منعقد می کند. ۳۰٪ قرارداد در سال اول تکمیل می شود. در سال دوم ۶۵٪ و بقیه در سال سوم تکمیل میشود. هزینه های تحقق یافته: ۱/۴ میلیون دلار در سال اول، ۱/۶۵ میلیون دلار در سال دوم و ۱/۸۵ میلیون دلار در سال سوم. مطلوبست شناسایی درآمد در هر دو روش.

## Revenue-cost and gross-profit approach example

### Example solution:

The revenue-cost approach is acceptable under both US GAAP and IFRS.

Year	Revenues	Costs
1	$\$5,600,000 \times 30\% = \$1,680,000$	$\$4,900,000 \times 30\% = \$1,470,000$
2	$(\$5,600,000 \times 65\%) - \$1,680,000 = \$1,960,000$	$(\$4,900,000 \times 65\%) - \$1,470,000 = \$1,715,000$
3	$(\$5,600,000 \times 100\%) - (\$1,680,000 + \$1,960,000) = \$1,960,000$	$(\$4,900,000 \times 100\%) - (\$1,470,000 + \$1,715,000) = \$1,715,000$

The gross-profit approach is acceptable under US GAAP but is not acceptable under IFRS.

Estimated total gross profit = \$5.6 million less \$4.9 million = \$700,000

Year	Costs Incurred	Gross Profits	Revenues
1	\$1,400,000	$\$700,000 \times 30\% = \$210,000$	$\$1,400,000 + \$210,000 = \$1,610,000$
2	\$1,650,000	$(\$700,000 \times 65\%) - \$210,000 = \$245,000$	$\$1,650,000 + \$245,000 = \$1,895,000$
3	\$1,850,000	$(\$700,000 \times 100\%) - (\$210,000 + \$245,000) = \$245,000$	$\$1,850,000 + \$245,000 = \$2,095,000$

FOUNDATION  
Academy Resource Center

Revenue recognition including construction contracts

Page 5

روش درآمد-هزینه

سال	درآمد	هزینه ها
۱	$۵۶۰۰۰۰۰ \times ۳۰\% = ۱۶۸۰۰۰۰$	$۴۹۰۰۰۰۰ \times ۳۰\% = ۱۴۷۰۰۰۰$
۲	$۵۶۰۰۰۰۰ \times ۶۵\% - ۱۶۸۰۰۰۰ = ۱۹۶۰۰۰۰$	$۴۹۰۰۰۰۰ \times ۶۵\% - ۱۴۷۰۰۰۰ = ۱۷۱۵۰۰۰$
۳	$۵۶۰۰۰۰۰ \times ۱۰۰\% - (۱۶۸۰۰۰۰ + ۱۹۶۰۰۰۰) = ۱۹۶۰۰۰۰$	$۴۹۰۰۰۰۰ \times ۱۰۰\% - (۱۴۷۰۰۰۰ + ۱۷۱۵۰۰۰) = ۱۷۱۵۰۰۰$

این روش شناسایی هم در استانداردهای آمریکایی و هم در IFRS قابل قبول است.

روش سود ناخالص که مورد قبول IFRS نیست و فقط مورد قبول استانداردهای آمریکایی است. برآورد سود \$۷۰۰۰۰۰

سال	هزینه واقعی	سود	درآمد
۱	۱۴۰۰۰۰۰	$۷۰۰۰۰۰ \times ۳۰\% = ۲۱۰۰۰۰$	$۱۴۰۰۰۰۰ + ۲۱۰۰۰۰ = ۱۶۱۰۰۰۰$
۲	۱۶۵۰۰۰۰	$۷۰۰۰۰۰ \times ۶۵\% - ۲۱۰۰۰۰ = ۲۴۵۰۰۰$	$۱۶۵۰۰۰۰ + ۲۴۵۰۰۰ = ۱۸۹۵۰۰۰$
۳	۱۸۵۰۰۰۰	$۷۰۰۰۰۰ \times ۱۰۰\% - (۲۱۰۰۰۰ + ۲۴۵۰۰۰) = ۲۴۵۰۰۰$	$۱۸۵۰۰۰۰ + ۲۴۵۰۰۰ = ۲۰۹۵۰۰۰$

در IFRS درآمد باید معادل هزینه شناسایی شود یعنی ۱۴۰۰۰۰۰ و در سال سوم درآمد ۲۵۵۰۰۰۰ چون قرارداد تکمیل شده باید

سود را شناسایی نمود. ۱۸۵۰۰۰۰ درآمد و ۷۰۰۰۰۰ سود

Recognition before delivery – construction contracts Completed-contract method	
US GAAP	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ If the percentage-of-completion criteria aren't met, then the completed-contract method is used.</li> <li>▶ The AICPA Accounting Trends and Techniques for 2010 reported that of 500 companies sampled for 2009, 124 had long-term construction contracts. Of these 124 companies, 20 used completed-contract accounting.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ The completed-contract method is not permitted.</li> </ul> <p>If the criteria for using the percentage-of-completion method are not met, then the entity recognizes revenue to the extent that costs are incurred (as long as the costs are likely to be recovered) and recognizes costs as incurred.</p>
FOUNDATION Academic Resource Center	Revenue recognition including construction contracts Page 3

مقایسه در روش تکمیل کار

استانداردهای آمریکایی: اگر شرایط برای پیش بینی درآمد به روش درصد پیشرفت کار مهیا نباشد باید از روش تکمیل کار استفاده کنیم اما در IFRS معتقدند از روش تکمیل شده نمیتوان استفاده کرد بلکه واحد تجاری باید درآمد را به اندازه ای که هزینه ها ایجاد شده اند شناسایی کند. البته تنها هزینه هایی که میتوانیم آنها را جبران کنیم و بر اساس آنچه اتفاق می افتد شناسایی گردد. انجمن حسابداران آمریکا در نشریه مربوط به تکنیکها در سال ۲۰۱۰ گزارش داد که از ۵۰۰ شرکت در نمونه گیری سال ۲۰۰۹، ۱۲۴ شرکت قرارداد ساخت و ساز بلندمدت داشتند و از ۱۲۴ شرکت تنها ۲۰ شرکت از روش کار تکمیل شده استفاده می کردند یعنی یک ششم شرکتها.

Revenue on construction contract example			
Example – revenue on construction contract			
ALNP Construction Company (ALNP) has entered into a contract with total expected revenue of \$5.6 million. ALNP expects that total costs will be \$4.9 million. Below are the costs, billings and cash collections for each of the three years of the contract (amounts in millions).			
	Year 1	Year 2	Year 3
Costs this year	\$1.40	\$1.65	\$1.85
Billings this year	\$1.30	\$2.40	\$1.90
Cash collected this year	\$1.00	\$2.20	\$2.40

Based on surveys of the stage of completion, it was determined the contract was 30% complete in year 1, 65% complete in year 2 and 100% complete in year 3.

- ▶ Prepare all necessary journal entries for the three years under the scenarios on the next slide. Use construction in progress (CIP) as a clearing account for your journal entries.
- ▶ Also provide the balances of the various accounts that will be reported on the financial statements each year.

FOUNDATION  
Academic Resource Center

Revenue recognition including construction contracts

مثالی دیگر (نمونه سوال امتحانی): شرکت ALNP وارد قراردادی شده ۵/۶ میلیون دلار برآورد کل درآمدش است و برآورد هزینه ۴/۹ میلیون دلار است. جدول زیر خلاصه ی هزینه ها و صورتحسابها و مبالغ دریافتی است.

براساس مراحل پیشرفت کار	سال اول	سال دوم	سال سوم
در سال اول و ۳۰٪ در سال دوم و ۱۰۰٪ در سال سوم تکمیل شده است.			
تمام فصلهای دفتر روزنامه را برای سه سال به شیوه های مختلف تهیه کنید. از ساخت و ساز در جریان			
هزینه ها در سال	\$۱/۴۰	\$۱/۶۵	\$۱/۸۵
صورتحسابها	\$۱/۳۰	\$۲/۴۰	\$۱/۹۰
وجوه نقد دریافتی	\$۱/۰۰	\$۲/۲۰	\$۲/۴۰

استفاده کنید و از حسابهای تعدیل کننده نیز استفاده کنید. و نیز خلاصه ای از حسابهای مختلف که در صورتهای مالی نیاز است آماده کنید.

## Revenue on construction contract example

Example (continued):

Two scenarios:

1. The company reports using IFRS and meets the criteria necessary to use the percentage-of-completion method. ALNP uses the revenue-cost approach.
1. The company reports using IFRS and does not meet the criteria necessary to use the percentage-of-completion method. ALNP is not able to reliably estimate its revenue until the final year of the contract.

۱- وقتی شرکت از سیستم IFRS استفاده کند و ملاک آن استانداردهای حسابداری است و شرایط برای استفاده از درصد پیشرفت کار وجود دارد. از روش درآمد-هزینه استفاده میکند.

۲- شرکت از IFRS استفاده میکند و شرایط استفاده از درصد پیشرفت کار وجود ندارد و شرکت نمیتواند به میزان قابل اعتمادی درآمدها را پیش بینی کند مگر در سال آخر.

در حالت دوم شرکت باید شناسایی درآمد را معادل هزینه انجام دهد.

بهاره شاهرودی