

## نحوه گزارش گری مالی قرارداد های بیع متقابل نفتی در ایران

حمید عبدلی<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی مقطع دکتری، مدیریت مالی، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران

نویسنده مسئول:

حمید عبدلی

### چکیده

هدف از حسابداری و گزارشگری مالی، حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت های مالی واحدهای موصوف در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق است.

از آنجایی که بازیافت هزینه ها در قرارداد بیع متقابل نفتی در ایران منوط به نتیجه کار بوده و بیش از ۴ سال به طول می انجامد و از طرفی جهت ثبت عملیات حسابداری و افشای گزارشات مالی قرارداد بیع متقابل نفتی در صورت های مالی مجری (پیمانکار) استانداردی تعریف نگردیده و به صورت موردی و با نظرهای خاص نسبت به افشای آن اقدام می گردد. که این موضوع مغایر با شفافیت اطلاعات شرکت های مجری برای سهامداران خود می باشد. لذا در این مقاله موضوع ثبت و گزارش گری در ایران و سطح بین المللی بررسی و با توجه به تجربیات حاصل در قرارداد مذکور به نتایج و پیشنهادهای در خاتمه اشاره شده است.

**کلمات کلیدی:** بیع متقابل نفتی، بای بک، حسابداری نفت و گاز، افشای اطلاعات بیع متقابل در صورت های مالی.

## پیش گفتار

با توجه به انجام عمده عملیات قرارداد های توسعه بالادستی نفت و گاز از طریق انعقاد قرارداد های بیع متقابل در سال های پس از انقلاب اسلامی توسط شرکتهای خارجی و اخیراً در راستای اقتصاد مقاومتی بر اساس رهنمود های مقام معظم رهبری ، این امر توسط دستان توانمند شرکتهای داخلی در حال انجام است که البته قرارداد های موجود به منظور جذب شرکتهای سرمایه گذار و بالطبع جذب منابع مالی خارجی ارزان قیمت نیازمند علاقه و بازنگری بیشتری می باشد . در این راستا کوشش های زیادی در خصوص موارد حقوقی قرارداد های بیع متقابل نفتی صورت پذیرفته که در حال حاضر به نسل چهارم آن رسیده است ولی جایی که کمتر به آن توجه شده و به نظر می رسد که می تواند در تدوین و بهینه سازی نسل های فعلی و جدید قرارداد های مذکور تاثیر بسزایی داشته و نقش موثرتری ایفا کند، موضوع حسابداری و مسائل مالی آن ها می باشد. هر چند که در این زمینه کتب و مقالاتی وجود دارد ولی به نظر می رسد کافی نبوده و نیازمند اراده و اقدام راسخی توسط سازمان حسابرسی و سایر مراجع ذیصلاح در خصوص تدوین استاندارد های ملی برای این موضوع می باشد. در این راستا مقاله ای که در ادامه می آید در دو قسمت تهیه شده که قسمت اول آن به قرارداد بیع متقابل پرداخته و قسمت دوم آن به حسابداری و گزارشگری مالی قرارداد های مذکور در قالب صورتهای مالی اختصاص یافته است .

## مقدمه

ایران با دارا بودن ۱۱/۳ درصد ذخایر نفتی جهان چهارمین کشور دارنده منابع نفتی و با دارا بودن قریب به ۱۸ درصد ذخایر گازی دارنده دومین منابع گازی جهان است و با احتساب مجموع ذخایر نفتی و گازی، در رتبه اول کشورهای دارنده منابع غنی نفت و گاز در دنیا قرار می گیرد.

مهمترین قرارداد های بخش نفت و گاز به ۳ گروه تقسیم می شوند " ۱ : روش امتیازی ۲ : روش مشارکتی و ۳ : روش خدماتی "

## روش امتیازی

قراردادهای روش امتیازی از قدیمی ترین نوع معاهده ها می باشند . در این گونه از قراردادها، واگذاری مخزن و یا میدانی مشخص از سوی دولت میزبان به شرکت سرمایه گذار برای سرمایه گذاری در عملیات، اکتشاف، توسعه، بهره برداری و بازاریابی فرآوری نفت و گاز از سوی آن و پرداخت بهره مالکانه افزون بر درصدی از درآمد خالص به عنوان مالیات به دولت میزبان می- باشد.

با توجه به اعتراضاتی که از سوی دولت های میزبان به عدم رعایت تولید صیانتی از سوی شرکت ها و صاحبان میزبان در این دسته از قراردادها شد، شکل این نوع از قراردادها به تدریج تغییر کرد و عملاً ساختارها و نظام های نوین امتیازی وارد فضای قراردادهای بین المللی نفت و گاز گردید.

قراردادهای نوین امتیازی از دیدگاه بخش بندی سود میان طرفین از چنان انعطاف پذیری برخوردار است که در صورت افزایش بهای نفت، سازوکارهایی در راستای افزایش منافع میزبان پیش بینی شده است. کشور میزبان اکنون می تواند از طریق شرکت ملی نفت ایران در قراردادهای نوین امتیازی مشارکت کند. این روش که کاربستی فراوان در خاورمیانه داشته ، آن چنان پیش رفت داشته که کشور عربستان در سال ۱۹۸۱، صد در صد عملیات دریافت و پرداخت شرکت آرامکو را در اختیار گرفته است.

## روش مشارکتی

این نوع قراردادها به دو دسته تقسیم می شوند که عبارتند از:

### مشارکت در تولید

در این قراردادها، نفت و گاز تولید شده میان دولت میزبان و شرکت سرمایه گذار تقسیم شده و حقوق مالکانه متعلق به دولت است، لیکن به واسطه مشارکت دولت میزبان ، از طریق شرکت ملی نفت در زمینه مدیریت عملیات با شرکت سرمایه گذار در پیوند است.

این نوع از قراردادها، شرکت خارجی را متعهد به پرداخت مالیات و در برخی موارد بهره مالکانه، آموزش نیروی انسانی و مشارکت دولت میزبان می نماید.

### مشارکت در سرمایه‌گذاری

در این قراردادها، کشور میزبان و شرکت سرمایه‌گذار در سود و خطرپذیری توافق‌نامه‌های نفتی سهیم هستند. میزان مشارکت در عقد موافقت‌نامه‌های امتیازی متفاوت است در نتیجه دولت به مثابه شریک در تولیدی که بر اساس قرارداد انجام می‌شود، سهیم است.

سهیم هزینه دولت میزبان به شیوه‌ای مستقیم و یا اختصاص بخشی از سهم تولید خواهد بود که به شرکت نفتی سرمایه‌گذار پرداخت می‌شود. در این قراردادها، دولت میزبان افزون بر مالیات، درصدی از سود واقعی را نیز به خود اختصاص می‌دهد.

### روش خدماتی

این نمونه از قراردادها از اشکال روابط قراردادی بین افراد از یک سو و جوامع از سویی دیگر به شمار می‌آیند. این نوع از قراردادها در سه دسته قرار می‌گیرند:

### قراردادهای صرفاً خدماتی

این دسته از قراردادها در فعالیت‌های اکتشافی کاربرد ندارد و تنها در تلاش‌های تولید مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرند. پاداش این قراردادها نقدی است و بهای مقطوع و مشخصی دارد. با این همه، گاه به منظور افزون نمودن انگیزه سرمایه‌گذار در ارائه خدمات بهتر، امتیازاتی مانند خرید قسمتی از تولید اعطا می‌شود. نوع ساده آن، به صورت حق‌الزحمه مقطوع برای ارائه خدمات مشخص است و بابت دریافت کمک‌های فنی به کشور میزبان هیچ سهمی از نفت خام تولیدی پیش‌بینی نشده است.

### قراردادهای ریسکی خدمت

این نوع از قراردادها، عموماً در کشف میادین نفت و گاز کاربرد دارند و اصولاً ماهیت این نوع قراردادها به گونه‌ای است که مسائلی چون مالیات و بهره مالکانه کمتر مورد توجه طرفین قرار می‌گیرد. در صورتی که کشفی صورت نپذیرد، قرارداد به خودی خود منتفی است لیکن در صورت کشف نفت یا گاز، شرکت سرمایه‌گذار ملزم است که آن را به مرحله تولید برساند. در این قراردادها، کل تولید در اختیار کشور میزبان قرار خواهد گرفت و شرکت سرمایه‌گذار طبق شرایط قرارداد یا از مبلغی مقطوع به عنوان بازپرداخت سرمایه به همراه نرخ بهره و خطرپذیری برخوردار خواهد شد و یا بر اساس درآمد حاصل از میزان نفت تولید شده پس از کسر مالیات سهم خواهد برد.

### قراردادهای بیع متقابل

در قراردادهای خدماتی بیع متقابل، شرکت سرمایه‌گذار، تمامی وجوه سرمایه‌گذاری مانند نصب تجهیزات، راه‌اندازی و انتقال تکنولوژی را برعهده می‌گیرد. و پس از راه‌اندازی پروژه، آن را به کشور سرمایه‌پذیر واگذار می‌کند. بازگشت سرمایه و نیز سود سرمایه شرکت، از طریق دریافت محصولات تولیدی انجام می‌گیرد.

دلیل طبقه‌بندی قرارداد بیع متقابل در رده قراردادهای خرید خدمت این است که انجام بازپرداخت اصلی و سود سرمایه‌گذاری از محل نفت خام و فرآورده‌های آن صورت می‌گیرد. پرداخت‌ها به صورت نقدی و غیرنقدی امکان‌پذیر است. این نوع قرارداد در کشورهایی که قوانین آنها، هرگونه مالکیت بخش خصوصی و یا خارجی را بر صنعت نفت منتفی دانسته‌اند، مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد.

مقایسه برخی از انواع قراردادهای نفتی					
بیع متقابل	مشارکت در سرمایه گذاری	مشارکت در تولید	امتیازی		
حق مالکیت متعلق به کشور میزبان می باشد.	مالکیت شرکت سرمایه گذار بر بخشی از مخازن و تولید بسته به نسبت سرمایه گذاری	مالکیت شرکت سرمایه گذار بر بخشی از مخازن و بر بخشی از تولید	مالکیت کامل شرکت سرمایه گذار بر مخازن و تولید	ساختار مالکیت	
کنترل عملیات، هزینه و تولید توسط دولت میزبان صورت می گیرد.	از طریق یک کمیته مشترک صورت می گیرد. قابل تغییر بر اساس موافقت نامه عملیاتی	حاکمیت شرکت سرمایه گذار بر کلیه عملیات اکتشاف، بهره برداری، فرورش، بازاریابی و ...	حاکمیت شرکت سرمایه گذار بر کلیه عملیات اعم از اکتشاف، بهره برداری، فرورش، بازاریابی و ...	ساختار عملیات و مدیریت	
در قرارداد، آموزش نیروی انسانی مورد درخواست کشور میزبان پیش بینی شده است.	انتقال تکنولوژی نرم افزاری به کندی صورت می گیرد و سرعت آن وابسته به موافقت نامه عملیاتی است.	امکان انتقال تکنولوژی نرم افزاری به صورت بطئی و با گذشت زمان ایجاد می شود.	انتقال تکنولوژی میسر نیست.	ساختار انتقال تکنولوژی نرم افزاری (تکنولوژی سخت- افزاری در کلیه ترتیبات قراردادی منتقل می- شود و امر آموزش در برخی قراردادها وجود دارد.)	
پرداخت بر اساس درآمد حاصل از فروش محصول متناسب با زمان بندی پس از شروع تولید خواهد بود. مالیات هم وجود دارد.	بخشی از تولید بر طبق قرارداد متعلق به شرکت سرمایه گذار است و علاوه بر آن، مالیات هم پرداخت می کند.	بخشی از تولید، طبق قرارداد، نصیب شرکت سرمایه گذار می شود. مالیات هم وجود دارد.	منافع کشور میزبان محدود به بهره مالکانه و مالیات است.	ساختار تسهیم منافع	
شرکت سرمایه گذار	مشترک	مشترک	شرکت سرمایه گذار	خطرپذیری عملیات	
وجود ندارد (قراردادها در مورد میدین کشف شده بوده است)	متوجه سرمایه گذار است.	متوجه سرمایه گذار است.	شرکت سرمایه گذار	خطرپذیری اکتشاف	
				ساختار خطر پذیری	

سیر تحولات ۱۱۲ ساله قراردادهای بالادستی صنعت نفت و گاز کشور را می توان بر مبنای رویکرد قراردادی به کار گرفته شده در بخش بالادستی صنعت نفت و گاز کشور، به ادوار تقسیم نمود؛ از سال ۱۲۸۰ تا ۱۳۲۹ حاکمیت قراردادهای (یا توافقنامه های) امتیازی از سال ۱۳۳۳ تا ۱۳۵۳ حاکمیت قراردادهای مشارکتی از سال ۱۳۵۳ تا ۱۳۵۷ حاکمیت قراردادهای خدماتی خطر پذیر از سال ۱۳۵۸ تا ۱۳۷۱ حاکمیت روش های تامین مالی غیرنفتی از سال ۱۳۷۲ تا ۱۳۹۲ حاکمیت قراردادهای بیع متقابل (معروف به قراردادهای خدماتی ایران)

#### قراردادهای بالادستی نفت و گاز کشور (۱۳۷۱-۱۳۵۸ ه.ش)

با پیروزی انقلاب اسلامی در بهمن ماه سال ۱۳۵۷، بسیاری از شرکت های خارجی فعال در عرصه نفت و گاز کشور سطح فعالیت های خود را در ایران تقلیل داده و یا به حالت تعلیق درآوردند، این فعل و انفعالات با مصوبه شورای انقلاب وقت در سال ۱۳۵۸ تشدید شد. بگونه ای که عملاً بسیاری از قراردادهای جاری نفت و گاز کشور با طرف های خارجی از جمله قرارداد جدید کنسرسیوم در سال ۱۳۵۲ ه.ش (۱۹۷۳ م) معروف به آسکو OSCO. لذا در سال های اولیه پیروزی انقلاب اسلامی به دو دلیل احساس ریسک سرمایه گذاران خارجی برای حضور در بخش نفت و گاز کشور و نیز ذهنیت نامناسبی که نسبت به عملکرد بخش خصوصی و به طور خاص فعالیت شرکت های خارجی در بدنه اجتماعی، قانون گذاری و تصمیم گیری کشور وجود داشت، عملاً به حضور و نقش آفرینی بسیار کم رنگ شرکت های خارجی و به ویژه شرکت های بین المللی نفتی در ایران منجر گردید. در بخش تبیین الزامات قانونی نفت و گاز نظام جمهوری اسلامی به احصاء برخی از مهمترین محدودیت های قانونی که نسبت به فعالیت اشخاص خارجی در این صنعت وضع گردیده بود، خواهیم پرداخت.

#### قراردادهای بالادستی نفت و گاز کشور (۱۳۹۲-۱۳۷۲ ه.ش)

با آگاهی مسئولین نسبت به ضرورت جذب سرمایه های خارجی و انتقال ریسک ناشی از این سرمایه گذاری ها به طرف هایی که از ظرفیت لازم برای پذیرش این ریسک ها برخوردار هستند، بتدریج شاهد تلاش مضاعف برای جذب منابع مالی خارجی بیشتر بدین صنعت بودیم. این روند زمینه را برای حضور نسل جدیدی از قراردادهای خرید خدمات خطر پذیر که بعدها به عنوان قراردادهای بیع متقابل مشهور شد، فراهم نمود. این دسته از قراردادها از سال ۱۳۷۲ و به موجب قانون بودجه این سال به بخش بالادستی نفت و گاز کشور راه پیدا نمود در قالب قانون بودجه سال ۱۳۷۳ برای اولین بار عنوان بیع متقابل بدان اطلاق گردید. البته بدلیل اقداماتی که در هر دوره با هدف اصلاح انتقادات وارده به این قراردادها انجام پذیرفته، این شیوه قراردادی تاکنون در سه نسل طراحی و برای بیش از ۲۰ سال (۱۳۹۲-۱۳۷۲ ه.ش) در بخش بالادستی صنعت نفت و گاز کشور مورد استفاده گرفته شده است.

پس از پایان جنگ تحمیلی تسریع فرایند اکتشاف و توسعه میادین نفت و گاز کشور با توجه به سهم قابل توجهی که عایدات این حوزه در به چرخش درآوردن چرخه اقتصادی داشته اند، در دستور کار تصمیم گیران کلان کشور قرار گرفت. از این رو دست اندرکاران این صنعت برآن شدند تا با طراحی و تدوین قراردادی متناسب با مقتضیات بخش بالادستی نفت و گاز و نیز مقید به مفاد قوانین حاکمیتی این حوزه، شرایط را برای جذب هر چه بیشتر سرمایه گذاران خارجی به این صنعت فراهم سازند. بدین ترتیب برای اولین بار از بعد از انقلاب نوع سازمان یافته تری از قراردادهای پیمانکاری موسوم به قرارداد بیع متقابل از سال ۱۳۷۲ به این صنعت ورود پیدا نمود. البته با کسب تجربیات عملی و اشراف بهتر نسبت به کاستی های این نوع قراردادها، زمینه برای طراحی نسل های دوم و سوم آن هم فراهم گردید و اکنون پس از سپری شدن بیش از ۲۰ سال از حیات این قرارداد، سیاست گذاران به دنبال طراحی و معرفی نسل جدیدی از قراردادهای بیع متقابل هستند که در بخش های بعدی این پژوهش به تبیین ضرورت و تحلیل ابعاد آن خواهیم پرداخت.

براساس قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران منابع نفت و گاز کشور جزء انفال و ثروت های عمومی محسوب شده و حق حاکمیت نسبت به این منابع صرفاً توسط دولت قابل اعمال بوده است. از همین روی مالکیت هیدر و کربور موجود در مخازن غیر قابل انتقال به بخش خصوصی است. محدودیت های مورد اشاره در قانون اساسی، قانون بودجه و الزامات مجلس برای سرمایه گذاری خارجی در کشور، در بخش نفت و گاز سبب گردیده تا راه های جذب منابع مالی و انتقال تکنولوژی به شیوه های خاص از قراردادهای توسعه نفت محدود گردد.

حضور نسل جدیدی از قراردادهای خرید خدمات خطر پذیر از سال ۱۳۷۲ و به موجب قانون بودجه به بخش بالادستی نفت و گاز کشور راه پیدا نمود و در قالب قانون بودجه سال ۱۳۷۳ برای اولین بار عنوان بیع متقابل بدان اطلاق گردید.

## قسمت اول

### قرارداد بیع متقابل

پیدایش قرارداد های بیع متقابل به سال های ۱۹۶۰ تا ۱۹۷۰ باز می گردد و اولین بار پس از جنگ جهانی اول توسط کشور المان بکار گرفته شد. قرارداد بیع متقابل به معنای توافق باز خرید محصول است و یکی از اقسام تجارت متقابل می باشد. در معاملات بای یک از یک سو ماشین آلات، تجهیزات تولیدی یا یک کارخانه کامل از سوی یک عرضه کننده به کشور دیگری صادر می گردد و در مقابل، محصولات یا غیر مستقیم یا غیر مستقیم به وسیله همین تسهیلات تولید شده بابت تمام یا بخشی از بهاء این تسهیلات، در مدت زمان معینی دریافت می شود.

قرارداد بیع متقابل، یکی از انواع قراردادهای خدماتی به شمار می رود که در آن سرمایه گذاری بر عهده پیمانکار است و کارفرما بعد از تولید، مدیریت را بر عهده می گیرد. پاداش پیمانکار و هزینه های مربوطه، از طریق فروش محصولات صورت می گیرد. با وجود انتقادات وارده به بیع متقابل، توسعه بسیاری از میادین ایران توسط این مدل قراردادی صورت گرفته است

در قراردادهای بیع متقابل مورد استفاده در ایران، سرمایه گذار کلیه هزینه های مربوط به سرمایه گذاری اعم از خرید تجهیزات، نصب، راه اندازی و کلیه هزینه های مربوط به استفاده از نیروی انسانی و هزینه های عملیاتی تا مرحله توسعه میدان نفتی یا گازی موضوع قرارداد را تامین می کند و بعد از آنکه تولید به سطح مقرر در قرارداد رسید، میدان نفتی یا گازی را در اختیار شرکت ملی نفت ایران قرار داده و بر اساس موافقت نامه منعقد شده نظرات و مشاوره های فنی را به شرکت ملی نفت ایران ارائه می کند. در مقابل شرکت ملی نفت ایران نیز تعهد می کند که کلیه خدمات سرمایه گذار اعم از هزینه های سرمایه ای و غیر سرمایه ای، حق الزحمه و سود را از طریق فروش محصول تولیدی حاصله از میدان یا از طریق تخصیص عواید حاصل از فروش محصول و در طی اقساط معین و در مدت زمان معلوم جبران کند. لذا پیمانکار (شرکت سرمایه گذار) نه تنها مالکیتی بر پروژه ندارد، بلکه در تولیدات ناشی از اجرای پروژه نیز سهام و شریک نمی شود.

عمده قراردادهای مورد استفاده جهت توسعه میدان های نفتی و گازی در کشورهای همسایه جمهوری اسلامی ایران، قراردادهای بیع متقابل است.

این گونه قراردادهای دو صورت منعقد می شود. یا به صورت مشارکت در تولید و یا به صورت قرارداد خدمات (یا پیمانکاری). به جهت وضعیت مخازن نفت و گاز در جمهوری اسلامی ایران، قرارداد بیع متقابل از نوع خدمات مورد استفاده جمهوری اسلامی ایران بوده است.

تعامل شرکت های بزرگ نفتی با کشورهای دارای منابع نفت و گاز، در قالب قراردادهای مختلفی انجام می پذیرد. با عنایت به این که نوع این قراردادهای در میزان و کیفیت انتقال تکنولوژی تأثیر بسزایی دارد و از آنجا که بدلیل محدودیت های قانونی موجود در سرمایه گذاری خارجی و کمبود منابع مالی، متداول ترین روش عقد قراردادهای در کشورمان بیع متقابل بوده است. محدودیت های مورد اشاره در قانون اساسی، قانون بودجه و الزامات مجلس برای سرمایه گذاری خارجی در کشور، در بخش نفت و گاز سبب گردیده است تا راه های جذب منابع مالی و انتقال تکنولوژی به شیوه های خاصی از قراردادهای توسعه نفت محدود گردد. یکی از شاخص ترین گونه های قابل قبول مراجع قانونگذار کشور، قراردادهای خرید خدمات پیمانکاری توأم با تامین منابع مالی، موسوم به "بیع متقابل" می باشد.

تاکنون سه نسل از این قراردادهای در ایران مورد استفاده قرار گرفته و نسل چهارم نیز تدوین و ارائه گردیده است. نسل اول: در این قراردادها، پیمانکار عملیات توسعه را انجام داده و سقف هزینه ها ثابت می ماند. این نسل از بیع متقابل، عمدتاً برای میادین با عمر بالا طراحی شده است. میدان های سروس، نوروز، بلال، دورود، دارخوین و چند فاز پارس جنوبی با این روش توسعه پیدا کرده اند.

نسل دوم: در نسل دوم بیع متقابل، پیمانکار در هر دو مرحله اکتشاف و توسعه امکان حضور داشته و در صورت اکتشاف ذخایر نفتی، از اولویت مذاکره برای توسعه برخوردار می شود. اکتشاف در بلوک های نفتی اناران، مهر، منیر، توسن و فارس در چارچوب این نسل صورت گرفت که البته برخی از این عملیات های اکتشافی ناموفق بودند.

نسل سوم: در نسل سوم، مساله ثابت بودن سقف هزینه ها تا حد زیادی مرتفع و به زمان مشخصی بعد از امضای قرارداد و انجام مهندسی پایه و برگزاری مناقصات مربوطه واگذار شد. میدان های نفتی یادآوران، آزادگان شمالی و یاران شمالی با این روش در حال توسعه هستند.

**مزایا و معایب قرارداد های بیع متقابل****معایب قراردادهای بیع متقابل**

نرخ برگشت سرمایه ثابت است. این مسأله ممکن است برای سرمایه گذار، به خصوص در زمانی که قیمت نفت تنزل پیدا می‌کند، سودمند باشد؛ اما در حالت کلی انگیزه‌ای برای بهبود عملکرد یک پروژه، توسط شرکت سرمایه گذار ایجاد نمی‌کند. دوره قراردادهای کوتاه است و به همین دلیل انگیزه زیادی برای به کارگیری معیارهای افزایش بهره‌وری توسط سرمایه گذار، ایجاد نمی‌کند؛ در نظر گرفتن این معیارها توسط شرکت سرمایه گذار، حداقل به یک دوره ۲۰ ساله نیاز دارد. شرایط این قراردادهای انعطاف پذیر نیستند و راهی برای تعدیل این شرایط، پیش‌بینی نشده است. مثلاً برای گسترش و پیشبرد کار در مواردی که قرارداد ساکت است، شرایطی پیش‌بینی نشده و موارد لازم در نظر گرفته نشده است. دوره کوتاه قراردادهای بیع متقابل، انگیزه‌ای برای انتقال تکنولوژی ایجاد نمی‌کند. چون کشور میزبان، کنترل تولید و بهره‌برداری را به دست می‌گیرد، لذا سرمایه گذار حاضر نیست تکنولوژی‌های برترش را در پروژه‌های مبتنی بر قراردادهای بیع متقابل بکار گیرد.

در بخش صنعت نفت و گاز ایران، متخصصین زیادی فعالیت می‌کنند که در طول بیست سال گذشته از تحولات عظیم ایجاد شده در بخش نفت و گاز در سطح بین‌المللی به دور افتاده اند و شرایط مناسب جهت جذب تکنولوژی را ندارند. انتقال این تکنولوژی‌ها به سال‌ها زمان نیاز دارد. دوره کوتاه قراردادهای بیع متقابل علاوه بر موارد فوق عملاً فرصت لازم را برای یادگیری متخصصان ما ایجاد نمی‌کند و شاید اگر این قراردادهای برای مدت طولانی‌تری منعقد شوند، امکان و انگیزه لازم برای انتقال دانش و مهارت‌های مدیریتی فراهم آید.

ایراداتی که به قراردادهای بیع متقابل گرفته می‌شود نیز با اعمال یک نظارت قوی قابل رفع و رجوع هستند. تقریباً اغلب خواسته‌های فنی و غیر فنی شرکت ملی نفت ایران در این نوع قراردادها دیده شده اند که از آن جمله می‌توان به دو مورد انتقال تکنولوژی یا آموزش نیروی انسانی (که امروزه بعنوان اشکالات اساسی از این نوع قرارداد گرفته می‌شوند) اشاره کرد. حتی چارچوب نظارتی بسیار قوی نیز برای اجرای آن در قرارداد لحاظ شده است.

در مورد برداشت صیانتی نیز چارچوب مناسب نظارتی طراحی شده است. در قراردادهای بیع متقابل گروهی متشکل از پنج نماینده از هر دو طرف (جمعا" ده نفر) در کمیته مدیریت مشترک (JMC) مسئولیت نمایندگی طرفین (کارفرما و پیمانکار) را بر عهده دارند. بعد از تهیه طرح جامع توسعه (MDP) توسط شرکت پیمانکار این طرح باید به تأیید شرکت ملی نفت ایران برسد. شرکت ملی نفت ایران می‌تواند و در صورت مغایرت آن با توسعه صیانتی تغییرات لازم را در این مرحله لحاظ کرده و حتی کل طرح را رد کند. حتی در مرحله اجرای پروژه نیز این حق برای شرکت ملی نفت ایران محفوظ می‌ماند. حتی در زمان بهره‌برداری چنانچه در شرکت ملی نفت ایران به این نتیجه برسد که تولید طراحی شده در میدان غیر صیانتی است می‌تواند تولید از چاه‌ها را کاهش دهد. البته در مورد انتقال تکنولوژی و آموزش نیروی انسانی شاید بتوان اشکالاتی را به قرارداد بیع متقابل گرفت ولیکن باز هم با اعمال ابزار نظارتی می‌توان اثرات این موضوع را بخصوص در بعد آموزش نیروی انسانی نیز کاهش داد.

یکی دیگر از ایراداتی که به قرارداد بیع متقابل گرفته می‌شود در نظر گرفتن نرخ بازگشت سرمایه ۱۵ تا ۲۰ درصدی برای پیمانکار است. البته اگر تنها به این رقم توجه شود شاید این انتقاد وارد باشد یعنی چرا باید نرخ بازگشت سرمایه حدود ۱۰ یا ۱۲ درصد (نرمال در دنیا) به رقمی بین ۱۵ تا ۲۰ درصد افزایش یابد؟ انتظار اینکه سرمایه گذار بدون داشتن سود اقدام به سرمایه گذاری کند انتظاری نامعقول است. سرمایه گذار پول خود را جایی می‌برد که علاوه بر دریافت سود امنیت هم داشته باشد. انتظار سود پیمانکار از انجام دو پروژه با یک حجم مساوی سرمایه بری یکی در آمریکای شمالی و دیگری در ایران متفاوت است. از نظر پیمانکاران در آمریکای شمالی ریسک مسائل سیاسی، ریسک ساختار اقتصادی، ریسک سیاست گذاری اقتصادی و ریسک نقدینگی بعنوان ریسک‌های اصلی ناچیز است در حالیکه همین ریسک‌ها در ایران ممکن است از دید ارزیابی‌های بین‌المللی بالا باشد. لذا نمی‌توان انتظار داشت پیمانکار خارجی که امکان فعالیت در آمریکای شمالی (به عنوان بازار رقیب بازار ایران) را دارد انتظار همان سودی را در ایران داشته باشد که در آمریکای شمالی دارد.

از این مهم‌تر سود نهائی است که شرکت سرمایه گذار از یک پروژه بیع متقابل در مقایسه مثلاً یک پروژه مشارکت در تولید می‌برد. با همین نرخ بازگشت سرمایه ۱۵ تا ۲۰ درصدی، سود نهائی پیمانکار در یک پروژه متوسط توسعه میدان تحت قرارداد بیع متقابل حدود ۳ درصد ارزش کل ذخیره نفت میدان تخمین زده می‌شود که البته هر چه میدان بزرگتر باشد این مقدار کمتر می‌شود در حالیکه در یک پروژه متوسط تحت قرارداد مشارکت در تولید این مقدار به ۱۰ تا ۱۲ درصد می‌رسد. این

بند قرارداد بیع متقابل با القای شرط برد - برد به سرمایه گذار وی را ترغیب به سرمایه گذاری در ایران می کند ولی در نهایت سهم زیادی را به سرمایه گذار واگذار نخواهد کرد. این نکته ظریفی است که در متن قرارداد بیع متقابل گنجانده شده است.

### مزایای قراردادهای بیع متقابل

سهم دولت از درآمدهای پروژه بسیار بالاتر از اشکال دیگر قرارداد است و حق حاکمیت و مالکیت کشور میزبان نیز حفظ می شود. این سهم اغلب بیش از ۹۰ درصد بوده است.

عمر کوتاه قرارداد به معنی حضور کمتر سرمایه گذار هم هست بدیهی است در میادینی که میزان تولید طی مدت بسیار کوتاهی به نقطه اوج خود می رسد و عملیات تولیدی را طی مدت کوتاهی می توان به شرکت ملی نفت واگذار کرد، می تواند شیوه مناسبی تلقی شود.

در صورتی که قیمت نفت در میان مدت و بلندمدت افزایش یابد، حجم منافع سرمایه گذار از درآمدهای حاصل از طرح به صورت واقعی کاهش خواهد یافت.

شیوه پاداش و تنبیه، که در قراردادهای اخیر بیع متقابل لحاظ شده است، می تواند انگیزه های پیمانکار را افزایش دهد، اما لزوماً افزایش انگیزه، این نوع قرارداد را با دیگر شیوه های قرارداد برابر نمی کند.

قراردادهای بیع متقابل، دستیابی به بازدهی و سهم بیشتر از منافع ناشی از توسعه میادین را نسبت به سایر اشکال قرارداد برای کشور ممکن می سازد.

شیوه بازپرداخت هزینه ها در این نوع از قراردادها هم به این ترتیب است که هزینه های نفتی و پاداش به سرمایه گذار طی سال های دوره معین مستهلک سازی بدهی، پرداخت می شود. این پرداختها به صورت تخصیص بخشی از درآمد فروش نفت خام یا گاز تولید شده ناشی از عملیات توسعه میدان به سرمایه گذار است. سرمایه گذار می تواند هزینه های خود را در قالب قرارداد فروش نفت خام یا گاز به شخص یا اشخاص ثالث، بر اساس طرحی که به قرارداد بیع متقابل منضم شده است نیز دریافت کند که در نتیجه، معادل درآمد حاصل از فروش، از میزان بدهی شرکت ملی نفت به سرمایه گذار کاسته خواهد شد.

طبق مصوبات مجلس شورای اسلامی در طرح های بیع متقابل، دولت و بانک مرکزی مجاز به هیچ گونه تعهد و تضمینی برای بازپرداخت تسهیلات به کار رفته در این نوع قراردادها نیستند و تمامی پرداخت های مربوط به طرح ها، اعم از بازپرداختها و هزینه های مربوط، باید از عایدات صدور محصولات تولیدی همان طرحها و پیش پرداخت از درآمدهای همان دستگاه باشد. هزینه های قرارداد بیع متقابل به دلار امریکا محاسبه شده اند و تمام هزینه های دلاری، به دلار بازپرداخت خواهند شد. هزینه های ریالی طرح نیز بر اساس نرخ دلار محاسبه، و بازپرداخت می شوند.

### مهمترین ویژگی های قراردادهای بیع متقابل

شرکت های سرمایه گذار نقش پیمانکار را ایفا می کنند و وظیفه آنها تامین همه سرمایه مورد نیاز عملیات اکتشاف، توسعه، نوسازی و بازسازی میادین است.

کلیه مخارج و هزینه هایی که پیمانکاران متحمل می شوند، به همراه اصل سرمایه، بهره و سود توافق شده، از محل درآمد حاصل از فروش نفت یا گاز تعیین شده در پروژه بازپرداخت خواهد شد.

نرخ بازده سالانه سرمایه گذاری، متناسب با پروژه، متغیر بوده و در قالب اقساط مساوی به پیمانکار پرداخت خواهد شد.

پس از پایان دوره پرداخت اصل سرمایه و بهره و سود آن، پیمانکار، دارای هیچ گونه حقی در میادین نفت و گاز کشور میزبان نخواهد بود.

پس از پایان دوره عملیات اجرایی پروژه، راه اندازی، تولید و شروع تولید، کشور میزبان کنترل عملیات را برعهده خواهد گرفت و مسؤول تأمین هزینه عملیات جاری خواهد بود.

پیمانکار خارجی در این سرمایه گذاری مشترک فاقد سهم مالکیت است.

پروژه ها فاقد خطرپذیری اکتشاف اند. زیرا همگی در میادینی که دارای ذخایر اثبات شده نفت و گاز هستند، به اجرا در خواهند آمد.



**ارکان مالی قراردادهای بیع متقابل****هزینه سرمایه ای CAPEX**

کلیه هزینه هایی که سرمایه گذار به صورت مستقیم برای توسعه میدان و دستیابی به اهداف برنامه و توسعه متحمل می شود را هزینه سرمایه ای می نامند.

**هزینه غیر سرمایه ای NON CAPEX**

شامل تمامی هزینه هایی است که به صورت مستقیم برای توسعه میدان صرف نمی شود. هزینه های غیر سرمایه ای در خصوص پروژه های نفتی حدود ۱۰ درصد مبلغ هزینه سرمایه ای هر پروژه تخمین زده می شود که شامل هزینه های قانونی ایران (تامین اجتماعی، عوارض گمرکی، بیمه و ...) را شامل می شود.

**هزینه های تامین مالی طرح**

در تمامی قرارداد های بیع متقابل جمهوری اسلامی ایران، شرکت ملی نفت تعهد می کند که هزینه تامین مالی را با فرض اخذ تسهیلات به وسیله سرمایه گذار با نرخ لیبور به علاوه درصدی ثابت بر اساس توافقات بپردازد.

**هزینه عملیاتی**

هزینه هایی ضروری است که قبل از تکمیل پروژه و تحویل آن به شرکت ملی نفت باید توسط سرمایه گذار برای تولید نفت در نظر گرفته شود.

**هزینه های حمایت و پشتیبانی**

هزینه هایی است که در خلال فاز تولید و انحصاراً به منظور حمایت و پشتیبانی از شرکت ملی نفت در عملیات های تولید به پیمانکار تحمیل و توسط پیمانکار پرداخت می گردد.

**هزینه های مدیریت پروژه (PMC)**

به استثناء هزینه های مستقیم، هزینه های مدیریت پیمانکار، نیروی انسانی، خدمات تدارکات و اداری ارائه شده در مدیریت پروژه مربوط به عملیات های توسعه می باشد.

**بازپرداخت هزینه ها**

هنگامی که پروژه توسط پیمانکار و مطابق با اهداف طرح جامع توسعه (MDP) عملیاتی گردید و نفت و گاز میدان آماده تولید شد پیمانکار عملیات را به شرکت ملی نفت واگذار می نماید و پیمانکار هزینه های سرمایه ای، هزینه های غیر سرمایه ای، هزینه های عملیاتی و هزینه های حمایت و پشتیبانی از تولید (اگر باشد) که به نحو مقتضی و بر اساس رویه های حسابداری در حساب پروژه منظور شده اند و وفق بازنگری، بررسی، تشخیص و حسابرسی، به همراه هزینه های بانکی متعلقه را به منظور جبران هزینه های پرداخت شده جهت فایناس عملیات های توسعه و هزینه های حمایت و پشتیبانی از تولید (اگر باشد) از جمله خرید مواد، تجهیزات و خدمات را از اولین روز ماه بعد از ماهی که هزینه ها به پیمانکار تحمیل و توسط پیمانکار پرداخت شده اند را تا زمانی که این هزینه ها مسترد شوند، بر اساس درصدی از قیمت فروش نفت و گاز همان پروژه در اقساط مساوی ماهانه بلند مدت مستهلک خواهد نمود. بازپرداخت به سرمایه گذار بصورت از قبل تعیین شده انجام می پذیرد و در عین حال محدودیت هائی برای نحوه بازپرداخت پاداش و هزینه های بانکی در نظر گرفته می شود.

**محدودیت های بازپرداخت**

کاهش قیمت فروش نفت از کف خاصی

ناکافی بودن در آمد ناشی از عدم تولید مکفی

افزایش هزینه های سرمایه ای نسبت به سقف هزینه های توافق شده

مازاد هزینه تامین مالی

**پاداش یا حق الزحمه REM**

در قرارداد های بیع متقابل نفتی در ازای پذیرش ریسک ها، تامین هزینه های عملیاتی و اجرا و مدیریت این عملیات و همچنین انتقال دانش فنی و تکنولوژی به شرکت ملی نفت علاوه بر هزینه های فوق پاداشی محاسبه و به پیمانکار پرداخت می شود. برای عملیات توسعه ای نرخ قراردادی بازگشت (ROR) پرداخت وجه به پیمانکار بر مبنای سقف هزینه های سرمایه ای (بین ۱۲ تا ۱۸.۵ درصد) در نظر گرفته می شود. این هزینه های پاداشی با اقساط ماهیانه مساوی به پیمانکار پرداخت می شود که این اقساط از تاریخ تحویل پروژه شرع شده (اولین روز ماه بعد) و تا تاریخ اتمام پرداخت اقساط بانکی ادامه پیدا می کند.

**ریسک های قرارداد های بیع متقابل**

ریسک اول، ریسک مخزن Reservoir Risk یا ریسک تولید است و بر این اساس در صورتیکه پیمانکار نتواند به نرخ تولید پیش بینی شده در قرارداد دست یابد و یا هر دلیلی که منجر به عدم تولید از میدان مذکور شود به پیمانکار تحمیل خواهد شد و بازپرداخت سرمایه گذار و حق الزحمه او را به تعویق انداخته و یا بطور کامل باز پرداخت نمی شود.

ریسک دوم، ریسک عملکرد Performance Risk است؛ یعنی پیمانکار باید به هدفهایی که تضمین کرده در مدت معین برسد. در غیر این صورت بازپرداختی به پیمانکار صورت نمی گیرد.

از آنجا که بازپرداخت هزینه های طرح از محل درآمد فروش نفت میدان صورت می گیرد، لذا کاهش قیمت نفت و عدم تکافوی سهم لحاظ شده از محل درآمد طرح برای بازپرداخت هزینه ها به عنوان یک عامل ریسک شناخته می شود.

ریسک سوم، ریسک قیمت تمام شده کار Overrun Risk است. اگر هزینه تمام شده کمتر باشد شرکت ملی نفت، مجاز به باز پرداخت رقم کمتر است. در غیر اینصورت افزایش قیمت تمام شده طرح بعهده پیمانکار می باشد.

ریسک چهارم، ریسک زمان Completion Risk است. بدین معنی که اجرای طرح می بایست در مدت قرارداد تکمیل و تحویل گردد و هزینه های مازاد بر آن به عهده پیمانکار می باشد.

**قسمت دوم****عملیات حسابداری قرارداد های بیع متقابل نفتی**

حسابداری و گزارشگری مالی برای فعالیت های تولیدی و اکتشاف بخش بالادستی صنعت نفت و گاز در سطح بین المللی بر اساس استانداردهای رایج حسابداری در امریکا و انگلیس از دو روش مطرح بشرح ذیل استفاده می شود:

بهای تمام شده کامل (full cost)

کوششهای موفق (successful efforts)

بکارگیری هر دو روش در نهایت به نتایج حسابداری یکسانی منتج می شود زیرا در هر دو حالت، مخارج انجام شده و ذخایر کشف شده یکسان است. تفاوت اصلی این دو، زمان بندی شناسایی مخارج به عنوان دارایی یا به عنوان هزینه می باشد.

**تاریخچه تدوین استاندارد های مربوط به حسابداری نفت و گاز**

اولین مطالعه تحقیقات حسابداری در باره حسابداری نفت و گاز تحت عنوان ARS#11 در سال ۱۹۶۹ میلادی انتشار یافت و پیشنهاد کلی آن، بکارگیری روش کوششهای موفق به جای روش بهای تمام شده کامل بود.

در سال ۱۹۷۲ میلادی، کمیسیون اوراق بهادار آمریکا (SEC) اعلام کرد شرکت هایی که روش کوششهای موفق را بکار نمی گیرند لازم است در صورت های مالی خود سود خالصی را که در صورت بکارگیری این روش حاصل می شود افشا کنند. اگرچه متعاقب این الحاقیه کمیسیون مزبور الزام آن را ملغی کرد اما آشکار بود که روش کوششهای موفق را مرجح می داند.

در سال ۱۹۷۷، تشکیلات FASB با انتشار استاندارد شماره ۱۹ (SFAS#19)، روش بهای تمام شده کامل را حذف و بکارگیری روش کوششهای موفق را الزامی کرد. اما در مقابل فشارهای سیاسی، کمیسیون اوراق بهادار آمریکا مجدداً بکارگیری هر یک از دو روش مورد بحث را مجاز دانست. در نتیجه در سال ۱۹۷۹، FASB نیز به موجب استاندارد شماره SFAS#25 الزام به استفاده صرف از روش کوشش های موفق را لغو کرد.

### وضعیت جاری در حسابداری نفت و گاز

کمیسیون اوراق بهادار در سال ۱۹۸۱ میلادی اعلام کرد که روش حسابداری شناخت ذخایر را به عنوان روشی بالقوه نمی شناسد. FASB سرانجام در سال ۱۹۸۲ اقدام به انتشار استاندارد شماره ۶۹ تحت عنوان افشا در باره فعالیت های تولید نفت و گاز کرد که از دسامبر همان سال لازم الاجرا بود.

استاندارد مزبور از دو لحاظ حایز اهمیت است. اولاً، این استاندارد در مورد شرکت هایی که سهام آنها در بورس معامله نمی شود و یا فعالیت های تولید نفت و گاز آنان قابل توجه نیست لازم الاجرا نمی باشد. ثانیاً، استاندارد مورد بحث معرف توسعه ای دیگر در مفهوم گزارشگری مالی می باشد. زیرا اطلاعات مالی را اضافه بر صورت های مالی اساسی و یادداشت های همراه الزامی می کند.

موارد افشای خواسته شده در استاندارد مزبور به شرح زیر است:

- مقادیر ذخایر اثبات شده نفت و گاز
  - مخارجی که در ارتباط با فعالیت های تولید نفت و گاز سرمایه ای محسوب شده اند.
  - مخارج انجام شده برای تحصیل اموال نفت و گاز، اکتشاف و فعالیت های توسعه.
  - نتایج عملیات برای فعالیت های تولید نفت و گاز.
  - معیار گردش وجوه نقد آتی تنزیل شده مرتبط با ذخایر اثبات شده نفت و گاز با احتساب نرخ تنزیل ۱۰ درصد.
- سرانجام در سال ۱۹۸۶ مجدداً کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا حذف روش بهای تمام شده کامل را توصیه کرد. دلایل ارائه شده نیز مربوط به یکنواختی روشها و تکرار مطالب SFAS#19 بود. اما دلیل اصلی این تغییر موضع، عوامل سیاسی بوده است.

### حسابداری نفت و گاز در ایران

پروژه های نفت و گاز در سراسر دنیا از جنبه های گوناگون دارای الزامات و ویژگی های متفاوتی هستند، فلذا ضروری است روش های مالی و حسابداری در قرارداد های بیع متقابل نفتی بر حسب شرایط قراردادی که به خود اختصاص دارد و به نحوی که بیانگر وضعیت موجود و روش های حرفه ای حسابداری مورد قبول در صنعت نفت و گاز ایران باشد تدوین گردد.

همانطور که در بالا تشریح گردید شرکتهای نفتی خارجی ثبت ذخایر نفتی قابل تخصیص به خود را در صورتهای مالی شرکت بر اساس استاندارد های حسابداری بین المللی ثبت می کنند این موضوع در ایران به دلیل موانع قانونی و عدم مالکیت خصوصی امکان پذیر نمی باشد و شرکتهای نفتی پیمانکار صرفاً "میزان درآمد های خود را از ذخایر نفتی در گزارش های مالی خود ذکر می کنند فلذا عملیات حسابداری و ثبت هزینه ها توسط پیمانکار باید مطابق عرف معمول در رشته فعالیت های موضوع قرارداد و با توجه به قوانین و مقررات مالی و حسابداری ایران انجام شود.

حسابداری قراردادهای بیع متقابل نفتی از دو منظر قابل توجه می باشد:

کارفرما

پیمانکار

### ثبت عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما

در قرارداد بیع متقابل تحقق بهره برداری از طرح از جمله شرایط تحقق قرارداد است و پیمانکار به نیابت از طرف کارفرما عمل می نماید همچنین شرکت ملی نفت ایران که یک شرکت دولتی بوده و به علت موضوع مالکیت کالاهای سرمایه ای، بخشی از هزینه های سرمایه ای که در ارتباط با خرید تجهیزات و ماشین الات بنام کارفرما صورتحساب می شود و مدارک گمرکی به نام کارفرما صادر می شود، عملیات حسابداری مرتبط با آن در دفاتر کارفرما در طول انجام پروژه قابل ثبت خواهد بود.

در حال حاضر شرکت ملی نفت ایران بعنوان کارفرما بر اساس مدارک تحقق هزینه های پروژه نسبت به ثبت هزینه ها در سرفصل دارایی در دست تکمیل اقدام و پس از اتمام و تحویل پروژه و انطباق اهداف طرح با اهداف قراردادی و بر اساس صورت وضعیت قطعی تایید شده، دارایی در دست تکمیل را به حساب دارایی ثابت منتقل و در مقابل حساب پیمانکار طرح را بستنکار می نماید.

**ثبت عملیات حسابداری در دفاتر پیمانکار**

قرارداد بیع متقابل یک پیمان بلند مدت بوده که مجموع دوره سرمایه گذاری و دوره باز یافت سرمایه گذاری حدود ۱۰ سال به طول می انجامد فلذا در حال حاضر ثبت عملیات حسابداری قرارداد های بیع متقابل نفتی در دفاتر پیمانکار بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران "حسابداری پیمان بلند مدت" به دو روش ذیل صورت می پذیرد:

**روش تکمیل کار**

در این روش هزینه های پروژه در پایان هر سال مالی به عنوان هزینه پروژه در جریان به سال بعد منتقل می شود و پس از پایان کار کل هزینه ها با سود محاسباتی به بدهکار حساب کارفرما منظور می گردد و در نهایت سود خالص عملیات پیمانکاری به عنوان درآمد در حسابهای سال آخر شناسایی می شود.

**روش پیشرفت کار**

در این روش در طول انجام پروژه بر اساس درصد پیشرفت کار در پایان هر سال سود شناسایی می شود و بهای تمام شده پروژه و سهم سود در طول مدت قرارداد به بدهکار حساب کارفرما منظور می شود و در پایان کل بدهی کارفرما از محل فروش محصول تصفیه می گردد.

**تجزیه و تحلیل روش تکمیل کار**

همانطور که پیشتر بیان گردید در قرارداد های بیع متقابل باز یافت هزینه ها و پاداش (درآمد) منوط به نتیجه رسیدن طرح به اهداف از پیش تعیین شده می باشد و از آنجائی که تا انتهای اجرای طرح، نتیجه آن مشخص نیست لذا اطمینان از تحقق درآمد در پایان طرح و پس از تحویل آن به کارفرما مطابق با اهداف از پیش تعیین شده امکان پذیر می باشد. از طرفی موکول نمودن شناسایی درآمد در پایان تکمیل طرح سبب می شود در طول سال های مالی دوره اجراء تصویر مطلوبی از فعالیتهای واحد تجاری به استفاده کنندگان صورتهای مالی ارائه نکند. پ

**تجزیه و تحلیل روش پیشرفت کار**

بعضی از شرکت های پیمانکاری مطابق با بند ۲۲ استاندارد ۹ حسابداری "در مراحل اولیه پیمان، غالباً وضعیت به صورتی است که ماحصل پیمان را نمی توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد. با این حال، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری، مخارج تحمل شده پیمان را باز یافت کند. بنابراین، درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده ای که انتظار باز یافت آن می رود، شناسایی می گردد. از آنجا که ماحصل پیمان را نمی توان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد، سودی شناسایی نمی شود" شناسایی درآمد بر اساس روش پیشرفت کار در طی سال های اجرای طرح معادل مخارج انجام شده و به اصطلاح با سود صفر را بعنوان رویه قرارداده اند. از آنجاییکه بر اساس مفاد و ماهیت قراردادی بیع متقابل نفتی، اطمینان از تحقق درآمد و حتی احتمال باز یافت مخارج انجام شده در طی دوره (سال های) اجراء وجود ندارد لذا شناسایی درآمد در سال های دوره اجراء حتی به میزان مخارج انجام شده بعلت عدم تحقق و اطمینان از نتیجه طرح و عدم تایید آن از سوی کارفرما خالی از اشکال نمی باشد.

اشکالاتی که شرکت های سرمایه گذار (پیمانکار) در روش پیشرفت کار مواجه می شوند:

به دلیل اینکه باز یافت اصل هزینه ها نیز به تایید کارفرما نرسیده و لذا قابلیت تمامی و یا قسمتی از آن محرز نمی باشد و در صورت ثبت درآمد (صورت وضعیت) و بدهکار نمودن کارفرما توسط پیمانکار و عدم ثبت متقابل آن در دفاتر کارفرما سبب مغایرت حساب فی مابین می گردد.

یکی از خطرات شناسایی درآمد با سود صفر ریسک مالیاتی آن می باشد که در صورت علی الراس شدن شرکت پیمانکار و یا عدم قبول بعضی ها از هزینه ها، پرداخت مالیات قبل از موعد قطعی می گردد.

یکی از چالش هایی که شرکتهای پیمانکار و بازرسان قانونی و حسابرسان مستقل شرکت های مزبور با آن مواجه خواهند شد، شناسایی درآمد در زمان تحقق آن می باشد زیرا که با توجه به دوره های قرارداد بیع متقابل نفتی شامل دوره ارزیابی و توسعه (ثبت مخارج هزینه ها)، دوره تولید اولیه (ثبت دریافت های علی الحساب از کارفرما)، دوره تحویل و تولید نهایی (ثبت صورت وضعیت قطعی و درآمد ها بصورت کلی) و دوره باز یافت هزینه ها (ثبت تعدیلات درآمد ها و وصولی ها) که در سال های مالی متفاوتی قرار می گیرد. ثبت و شناسایی هزینه ها، دریافت های علی الحساب ها و درآمد ها بر اساس مفاد و شرایط قرارداد تعیین می گردد. بنابراین یکی از مسائل اصلی در حسابداری بیع متقابل نفتی، شناسایی درآمد بصورت کلی در زمان

تحویل طرح و یا شناسائی آن در طول دوره بازیافت هزینه و بر اساس مبالغ بازیافتی می باشد فلذا تعیین زمان شناخت درآمد و هزینه های پیمان به عنوان اقلام صورت سود و زیان از نکاتی مهم است که نیازمند مطالعه بیشتر و توجهات خاص خود می باشد.

### نتیجه گیری

هدف از حسابداری و گزارشگری مالی، حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای موصوف در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق به طوری که در بند ۶ استاندارد شماره یک حسابداری ایران «ارائه اطلاعاتی» طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود.

جهت ثبت عملیات حسابداری و افشای گزارشات مالی قرارداد بیع متقابل نفتی بهتر است از روش تکمیل کار استفاده شود و درآمد پس از تأیید کارفرما شناسایی گردد و به منظور ارائه اطلاعات مالی طرح در طی سال های دوره اجرا به استفاده کنندگان صورتهای مالی از روش درصد پیشرفت کار استفاده شود که این اطلاعات در یادداشت های تکمیلی در صورتهای مالی افشا و در قالب گزارش های مدیریتی ارائه گردد.

همچنین از آنجایی که احتمال بازیافت هزینه ها نه محتمل است و نه غیر محتمل بنابراین آن قسمت از هزینه هائی که بر اساس برنامه و بودجه مصوب صورت پذیرفته و به تأیید کمیته JMC و یا حسابرسی شرکت ملی نفت رسیده تحت سرفصل پیمان در جریان بلند مدت ثبت و افشا می گردد. و آن قسمت از هزینه ها که به تأیید حسابرسی NIOC نرسیده و یا مازاد بر قرارداد و بودجه است (مانند هزینه مازاد تامین مالی) بعنوان هزینه جاری ثبت می شود که در این خصوص لازم است بازرسی و حسابرسی قانونی شرکت پیمانکار با استفاده از مشاوران ذیصلاح نفتی در امور قراردادهای موارد را بصورت ویژه بررسی و اظهار نظر نماید.

### منابع و مراجع

- ۱- علی حاتمی، اسماعیل کریمیان (۱۳۹۳)، حقوق سرمایه گذاری خارجی در پرتو قانون و قرارداد های سرمایه گذاری چاپ اول، تهران، انتشارات تیسرا.
- ۲- مسعود زهدی، روش های مالی و حسابداری در قرارداد های بین المللی نفتی و بیع متقابل، چاپ اول، ۱۳۸۷، انتشارات نویسندگان نیلوفر.
- ۳- مدیریت تدوین استانداردها، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استاندارد حسابداری شماره ۹، تهران، سازمان حسابرسی چاپ ۱۳۹۳.