

## چالش‌های مالیاتی قراردادهای بیع متقابل در صنعت نفت و گاز ایران

علی‌اکبر عرب‌مازار

استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران،  
a-arabmazar@sbu.ac.ir

بهروز باقری

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی و رئیس گروه اداره کل امور  
مالیاتی مؤدیان بزرگ، behrooz4679@gmail.com

مریم گل‌محمدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)،  
mgolmohammadi1365@gmail.com

### چکیده

تمایل به استفاده از تخصص و منابع مالی سرمایه‌گذاران خارجی از یک سو و نیز محدودیت‌های ناشی از اصول ۴۴، ۴۵، ۸۰ و ۸۱ قانون اساسی و سایر قوانین مربوطه از سوی دیگر، سبب گردید تا در دهه‌های اخیر، یکی از شیوه‌های اصلی برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی در صنعت نفت و گاز ایران، استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع متقابل باشد. با ورود سرمایه‌گذاران خارجی به ایران، نحوه اخذ مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده از چنین پیمانکارانی با توجه به اتخاذ یکی از روش‌های درصد پیشرفت پیمان و یا کار تکمیل شده برای شناسایی سود، به یک موضوع چالش برانگیز در میان مأموران مالیاتی تبدیل گردید. به دلیل عدم وجود وحدت رویه در میان مأموران مالیاتی، هدف پژوهش حاضر بررسی مسئله مزبور با استفاده از روش مطالعات کتابخانه‌ای است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسب سیاست‌های حاکم و محتوای (ماهیت) قراردادهای بیع-متقابل، از روش درصد پیشرفت پیمان (رویکرد رجحان شکل بر محتوا) و یا روش درصد پیشرفت پیمان و روش کار تکمیل شده به صورت همزمان (رویکرد رجحان محتوا بر شکل) استفاده نماید. افزون بر این با توجه به روشی که برای وصول مالیات بر عملکرد مورد پذیرش قرار می‌گیرد، مالیات بر ارزش افزوده نیز محاسبه و از این پیمانکاران مطالبه و وصول گردد.

**کلید واژه‌ها:** مالیات بر عملکرد، مالیات بر ارزش افزوده، قراردادهای بیع متقابل، روش کار تکمیل شده و درصد پیشرفت کار، حسابداری پیمان‌های بلندمدت، نفت و گاز.

## ۱- مقدمه

با توجه به وابستگی اقتصاد کشور ایران به درآمدهای نفتی، بهره‌برداری بهینه از منابع فراوان نفت و گاز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌گردد. در حال حاضر، عمده منابع و محدودیت‌های اجرایی سد راه توسعه صنعت نفت و گاز ایران، ناتوانی در تأمین منابع مالی موردنیاز و عدم دسترسی به دانش فنی لازم می‌باشد (مؤمنی و صالحیان و دیگران، ۱۳۸۹). از این‌رو، تأمین مالی پروژه‌های سرمایه‌بر صنعت نفت و گاز همواره یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های دولت و دست‌اندرکاران این حوزه بوده است.

یکی از روش‌های تأمین منابع مالی مورد نیاز در پروژه‌های کلان هر کشوری، استفاده از سرمایه‌های خارجی می‌باشد (کوده‌ئی، ۱۳۹۲). محدودیت‌های حاصل از اصول ۴۴، ۴۵، ۸۰ و ۸۱ قانون اساسی<sup>۱</sup> و همچنین قوانین بودجه سالانه و قوانین برنامه پنجساله توسعه و نیز ماده ۲ قانون نفت مصوب سال ۱۳۶۶ (مؤمنی و صالحیان و دیگران، ۱۳۸۹) موجب شد تا در دهه‌های اخیر، یکی از شیوه‌های اصلی برای جذب سرمایه‌گذار خارجی در صنعت نفت و گاز، استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع‌متقابل باشد. البته تصویب قانون تشویق حمایت از سرمایه‌گذار خارجی و استقبال سرمایه‌گذاران خارجی از مزایای حمایت این قانون و نیز تلاش سرمایه‌گذاران خارجی و مشاوران داخلی آن‌ها در جهت تلفیق مقررات بیع‌متقابل با پوشش‌های قانونی یادشده و همچنین امکان استفاده از سایر قراردادهای افق‌های روشنی برای تأمین مالی صنعت نفت و گاز ایجاد نموده است (ایزدی فرد و کاویار، ۱۳۸۹).

با ورود سرمایه‌گذاران خارجی به ایران در قالب قراردادهای بیع‌متقابل در زمینه استخراج نفت و گاز، بلافاصله موضوع اخذ مالیات اهمیت پیدا نمود. به استناد بند ۵ ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید مشمول مالیات شده و باید مالیات متعلقه را پرداخت نماید. همچنین، بر اساس بند الف ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات چنین پیمانکارانی<sup>۲</sup> از طریق رسیدگی به دفاتر طبق

۱- در بررسی موانع و محدودیت‌های قانون اساسی در مورد سرمایه‌گذاری خارجی و به ویژه محدودیت‌های انتخاب نوع روش قراردادهای در صنایع نفت و گاز، بیش‌ترین اصولی که کارشناسان حقوق به آن‌ها استناد می‌کنند عبارت از اصول ۴۴، ۴۵، ۷۷، ۸۰، ۸۱، ۸۳، ۱۳۹، ۱۲۵، ۱۵۲ و ۱۵۳ است که در این میان مهم‌ترین محدودیت مربوط به این نوع قراردادها را اصل ۴۵ می‌دانند (مؤمنی و صالحیان و دیگران، ۱۳۸۹).

۲- منظور سرمایه‌گذاران خارجی یا داخلی است که در قالب قراردادهای بیع‌متقابل اقدام به اکتشاف نفت و گاز در کشور ایران می‌نمایند.

مقررات ماده ۱۰۶ این قانون (موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۷ ق. م. م) تعیین و با اعمال نرخ ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ ق. م. م، مالیات آن‌ها محاسبه می‌گردد. به منظور رعایت مفاد ماده ۱۰۶ ق. م. م لازم است این مؤدیان اصول و استانداردهای حسابداری پذیرفته شده و نیز قوانین و مقررات مالیاتی موضوعه را رعایت نمایند.

تاکنون، در ایران، استاندارد حسابداری خاصی در زمینه حسابداری نفت و گاز همانند IFRS6<sup>۱</sup> و یا FAS19<sup>۲</sup> تدوین نشده است و تنها استاندارد حسابداری موجود و مرتبط با عملیات حسابداری قراردادهای بیع‌متقابل، استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران با عنوان «حسابداری پیمان‌های بلندمدت» است. به موجب این استاندارد، از میان روش‌های حسابداری درصد تکمیل پیمان (یا درصد پیشرفت کار) و کار تکمیل شده، تنها استفاده از روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی درآمد مجاز شناخته شده است. بدین معنا که پیمانکاران در قراردادهای بیع‌متقابل می‌بایست در هر دوره مالی حاصل پیمان (یا همان سود پیمان) را برآورد و سهمی از آن را به دوره مذکور اختصاص دهند تا مالیات متناسب با آن را به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند.

اما از سوی دیگر، عده‌ای بر این باورند که با عنایت به ماهیت خاص چنین قراردادهایی در حوزه نفت و گاز، نمی‌توان براساس نتایج روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی حاصل پیمان اقدام به اخذ مالیات موضوعه از این مؤدیان نمود. زیرا ممکن است پس از اتمام عملیات اکتشاف، نفت یا گاز استخراج نگردد (پدیده چاه‌های خشک) و یا مقدار محصول استخراج شده اصولاً تجاری<sup>۳</sup> نباشد. از این‌رو، از دیدگاه این افراد بهتر است از روش تکمیل کار برای شناسایی حاصل پیمان استفاده شود. به این صورت که در پایان عملیات اکتشاف، چنانچه نفت یا گاز استخراج شود و مقدار محصول تولید شده تجاری نیز باشد، سود و زیان محاسبه و مالیات موضوعه مطالبه گردد.

شواهد نشان می‌دهد که هر دو دیدگاه در میان مأموران سازمان امور مالیاتی کشور رایج می‌باشد و تاکنون وحدت رویه‌ای درخصوص رسیدگی به مالیات چنین قراردادهایی

1- International Financial Reporting Standards

2- Financial Accounting Standards of USA

۳- بدین مفهوم که ممکن است نفت یا گازی اکتشاف شود اما میزان آن به قدری اندک باشد که اصولاً برداشت آن‌ها صرفه اقتصادی نداشته باشد.

ایجاد نشده است. از آنجایی که مشکل مشابهی درخصوص نحوه اخذ مالیات بر ارزش افزوده از قراردادهای مذکور نیز وجود دارد، تحقیق حاضر درصدد است ضمن تبیین ابعاد مختلف قراردادهای بیع متقابل، چالش‌های مالیاتی مرتبط با این‌گونه قراردادها را به‌صورت دقیق بررسی و در نهایت راهکار مناسبی را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نماید.

در ادامه نخست، مفهوم قراردادهای بیع متقابل، ساختار و انواع آن و نیز تاریخچه این نوع قراردادها در ایران تبیین می‌شود. سپس، مروری از پژوهش‌های انجام‌شده در رابطه با قراردادهای بیع متقابل در حوزه نفت و گاز ارائه می‌گردد. در بخش‌های بعدی نیز به ترتیب حسابداری نفت و گاز و چالش‌های مالیاتی مرتبط با قراردادهای بیع متقابل در حوزه صنعت نفت و گاز مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲- قراردادهای بیع متقابل

### ۱-۳- مفهوم قرارداد بیع متقابل

قراردادهای نفتی از نظر میزان و نحوه مداخله شرکت سرمایه‌گذار نفتی و دولت/ شرکت دولتی میزبان، متنوع بوده و با گذشت زمان دستخوش تحولات شگرفی گردیده است. تحولی که شروع آن از انتقال مالکیت عین مال در «قراردادهای امتیازی»<sup>۱</sup> آغاز و در ادامه به انتقال مالکیت منفعت در قراردادهای موسوم به «قراردادهای اجازه بهره برداری»<sup>۲</sup> انجامید و سپس تحت تأثیر جنبش‌های ملی به «قراردادهای خدماتی»<sup>۳</sup> نزدیک گردید. در ادامه این روند تکاملی، مفهوم مشارکت جایگزین رابطه معاوضی و مغایبه‌ای<sup>۴</sup> صرف گردید و راه‌کار قراردادی منبعت از «مشارکت در تولید»<sup>۵</sup> به‌عنوان مبنای بسیاری از قراردادهای نفتی در کشورهای در حال توسعه شکل گرفت. طبقه‌بندی ارائه شده از انواع قراردادهای نفتی با توجه به رابطه حقوقی و قراردادی در آن‌ها به شرح شکل (۱) است (ایرانپور، ۱۳۸۷).

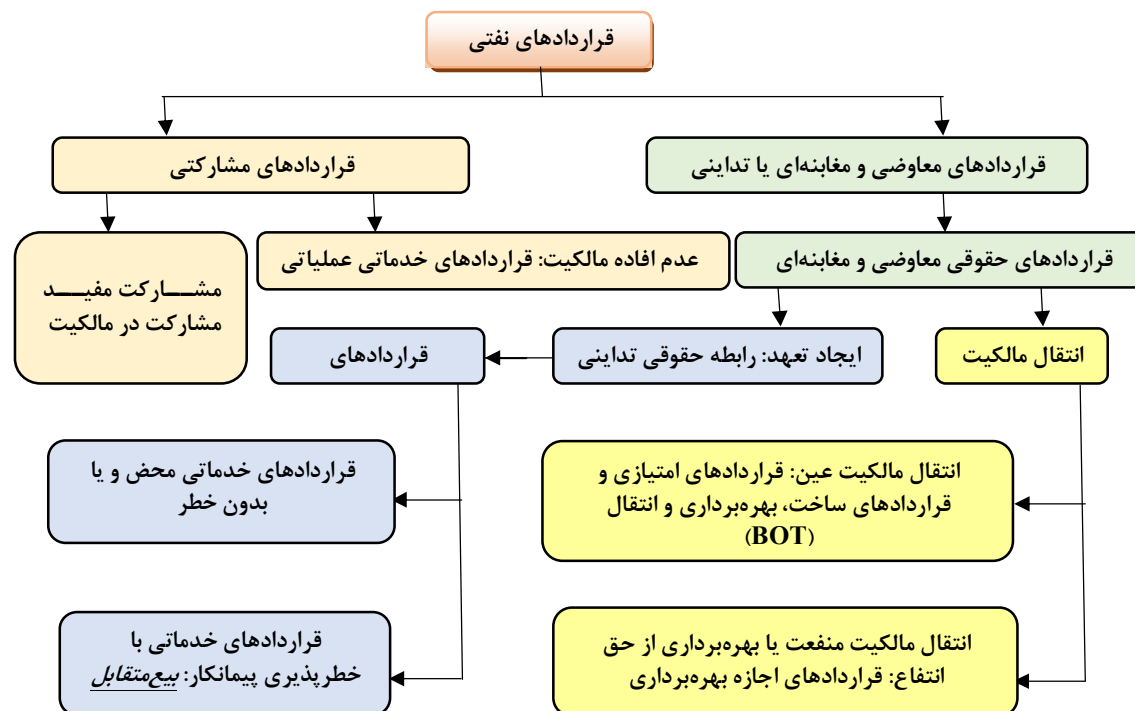
1- Concession Agreement

2- License Agreement

3- Service Agreement

۴- عقود مغایبه‌ای عقود هستند که متعاقدين در مرحله انعقاد، با اعمال دقت و قصد تحصیل حداکثر امتیازات ممکن عقد را منعقد می‌سازند و گذشت و ارفاق در این قسم از عقود جایگاهی ندارد (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۸).

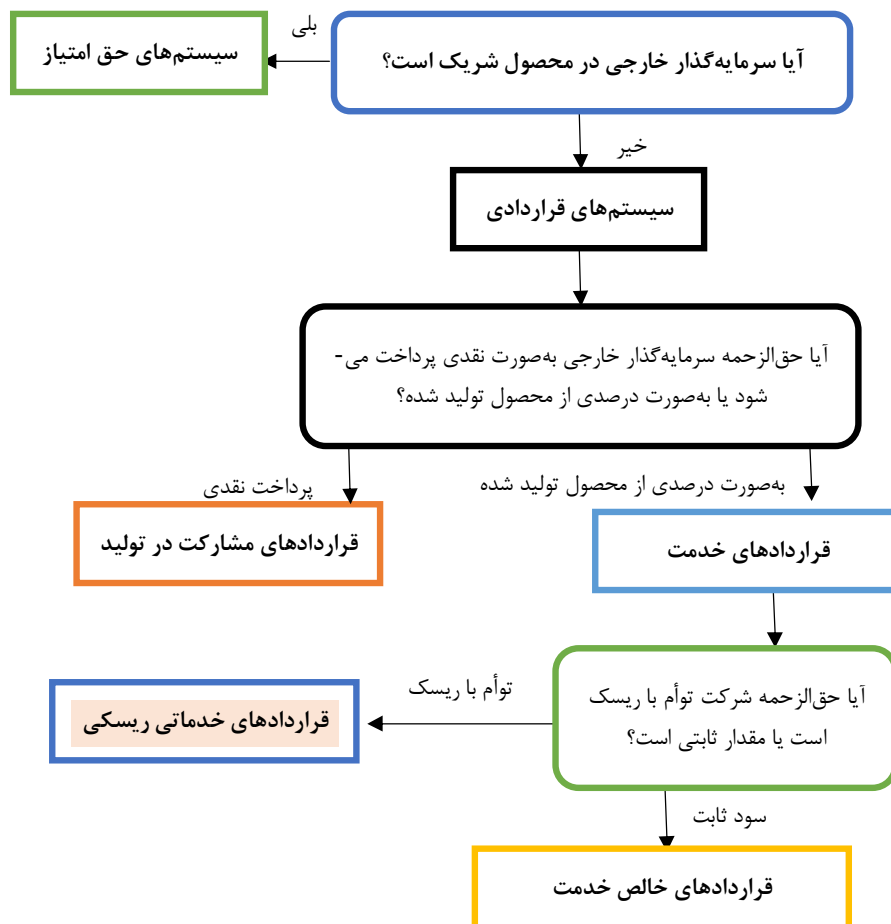
5- Production Sharing Agreement



شکل ۱- تقسیم‌بندی قراردادهای نفتی با توجه به رابطه حقوقی و قراردادی<sup>۱</sup>

۱- برای آشنایی بیشتر با انواع قراردادهای ذکر شده، رجوع شود به ایرانپور، فرهاد (۱۳۸۷)، «انواع قراردادهای نفتی: تحول قراردادهای نفتی از قراردادهای معاوضی به سوی قراردادهای مشارکتی»، فصلنامه حقوق، دوره ۳۸، شماره ۲.

حسن‌تاش و صبحی (۱۳۸۸) نیز در پژوهش خود چارچوبی کلی به‌منظور تقسیم‌بندی قراردادهایی که دولت‌های میزبان در زمینه نفت و گاز در بخش بالادستی منعقد می‌کند، ارائه نمودند که به شرح شکل شماره (۲) است.



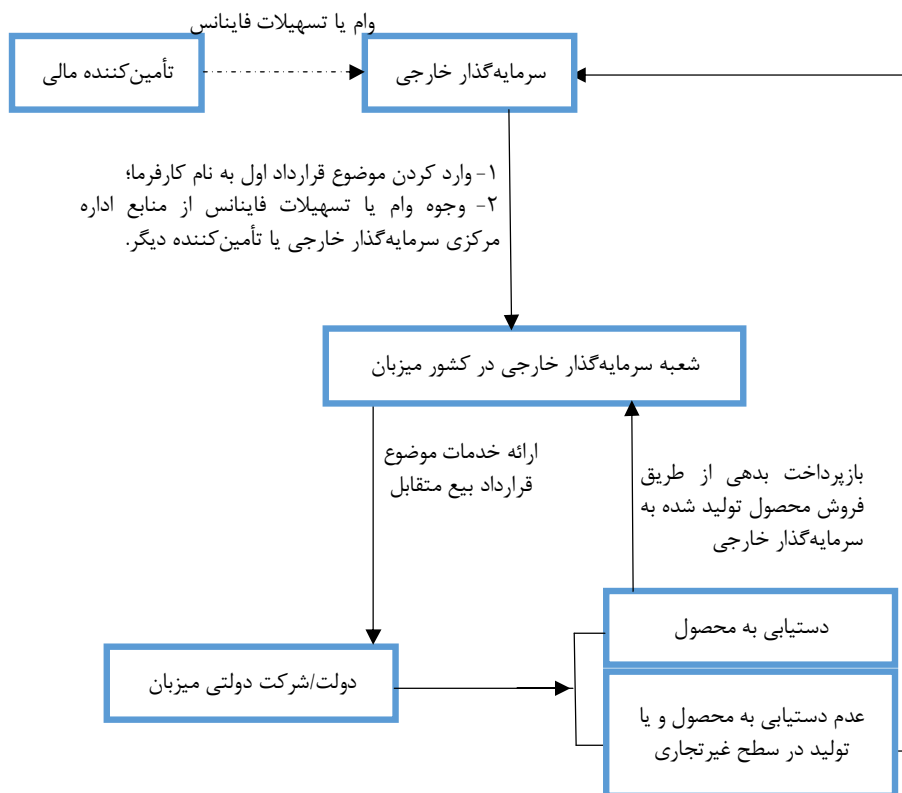
شکل ۲- تقسیم‌بندی قراردادهای نفت و گاز در بخش بالادستی

صنعت نفت ایران تقریباً همه مدل‌های قراردادی بالادستی را تجربه کرده و پس از انقلاب اسلامی، حفظ منافع و اعمال مالکیت و حاکمیت خود را در طراحی قراردادهای

خدماتی به روش بیع متقابل دیده است. از این‌رو، آن‌چه که در این پژوهش موضوع بحث قرار می‌گیرد، قراردادهای بیع متقابل است.

### تعریف قرارداد بیع متقابل

قرارداد بیع متقابل نوعی قرارداد خدماتی توأم با ریسک، بلندمدت و پایاپای است که در آن شرکت سرمایه‌گذار خارجی مکلف است به هزینه خود و با پذیرش ریسک کار نسبت به انجام عملیات اکتشافی اقدام نماید. برای این منظور، شرکت مذکور مکلف به تأسیس بنگاهی در کشور دولت/ شرکت دولتی میزبان است و متعهد می‌شود که هزینه‌های انجام‌شده و سود خود را از محل خرید کالای تولیدی این بنگاه دریافت نماید. از این‌رو، سیستم بیع متقابل عملاً متشکل از دو قرارداد است. موضوع قرارداد اول، ماشین‌آلات، تجهیزات، حق الاختراع، دانش فنی یا کمک‌های فنی، استفاده از نیروی انسانی و نظایر آن (تجهیزات/ فناوری) است که به‌منظور نصب و استقرار تسهیلات تولیدی برای خریدار جهت تحقق اهداف مندرج در قرارداد مورد استفاده قرار می‌گیرد و قرارداد دوم مربوط به چگونگی بازپرداخت هزینه‌های سرمایه‌ای شامل خرید تجهیزات، هزینه مربوط به نیروی انسانی، سود و نظایر آن است. در قرارداد دوم فروشنده متعهد می‌شود که این هزینه‌ها، حق‌الزحمه و سود خود را به‌صورت برداشت تولیدات دریافت کند. هر دو جریان نقدی مربوط به محصولات به‌صورت پول نقد پرداخت می‌شود و ارزش محصولاتی که بازخرید می‌شود می‌تواند کم‌تر، مساوی و یا بیش‌تر از ارزش محصولات مربوط به معامله اولیه باشد (حسن‌تاش و صبحی، ۱۳۸۸؛ زهدی، ۱۳۸۷). در شکل (۳) ساختار یک قرارداد بیع متقابل نشان داده شده است.



شکل ۳- ساختار یک قرارداد بیع متقابل

- از نظر موضوعی قراردادهای بیع متقابل انواع مختلفی دارد که عبارتند از:
- قراردادهای اکتشافی؛ در این نوع قراردادهای سرمایه‌گذار خارجی صرفاً اقدام به استخراج نفت یا گاز می‌نماید.
  - قراردادهای اکتشافی و توسعه‌ای در یک بسته؛ سرمایه‌گذار خارجی در قالب قرارداد واحد، ضمن استخراج نفت یا گاز اقدام به توسعه میادین نفتی یا گازی نیز می‌نماید.
  - قراردادهای توسعه‌ای میادین نفتی شامل:



- ۱- قراردادهای توسعه برای میادین بکر<sup>۱</sup>؛ «میادین بکر» میادینی هستند که ذخایر نفت و گاز در آن‌ها به اثبات رسیده است، ولی اقدامی در جهت ایجاد تأسیسات و بهره‌برداری از آن‌ها صورت نگرفته است.
  - ۲- قراردادهای توسعه برای میادین قبلاً توسعه یافته<sup>۲</sup>؛ «میادین قبلاً توسعه یافته» میادینی هستند که قبلاً مورد بهره‌برداری قرار گرفته‌اند و هدف از انعقاد قرارداد، توسعه این میادین و ازدیاد تولید است.
- قراردادهای توسعه‌ای میادین گازی (زهدی، ۱۳۸۷).

## ۲-۲- قراردادهای بیع‌متقابل در ایران

قراردادهای بیع‌متقابل نخستین‌بار توسط کشورهای دارای اقتصاد متمرکز (سوسیالیستی) هم‌چون روسیه، چین و کشورهای اروپای شرقی جهت دستیابی به فناوری و دانش فنی کشورهای صنعتی مورد استفاده قرار گرفت (هنارت<sup>۳</sup>، ۱۹۹۰؛ ایزدی‌فرد و کاویار، ۱۳۸۹؛ درویشی و فیاضی، ۱۳۹۱). امروزه، قراردادهای بیع‌متقابل دیگر محدود به کشورهای سوسیالیستی نمی‌باشد و بسیاری از کشورهای جهان با اهداف گوناگون از جمله افزایش صادرات، کسب بازارهای جدید و دسترسی به تکنولوژی پیشرفته حداقل بخشی از تجارت خود را در قالب بیع‌متقابل انجام می‌دهند (اخوان و طاهری‌فرد، ۱۳۸۷).

در ایران، آیین‌نامه معاملات متقابل در راستای تحقق قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و به استناد بند «ی» تبصره ۲۹ قانون مذکور، در ۱۳۶۹/۰۳/۲۰ به تصویب وزرای عضو کمیسیون اقتصادی هیئت دولت رسید و نخستین قرارداد بیع‌متقابل در سال ۱۳۷۱ بین شرکت ملی نفت ایران و شرکت آمریکایی کونوکو<sup>۴</sup> منعقد گردید که با آغاز تحریم اقتصادی علیه ایران در زمان ریاست جمهوری کلینتون و پیش از اجرایی شدن ملغی شد. در سال ۱۳۷۳ شرکت فرانسوی توتال<sup>۵</sup> با

---

1- Green Field  
 2- Brown Field  
 3- Hennart  
 4- Conoco Oil Company  
 5- TotalOil Company

شرایط متفاوت، قرارداد کونوکو را با شرکت ملی نفت ایران جهت توسعه میدان سیری امضا نمود و به این ترتیب نخستین قرارداد بیع‌متقابل در ایران عملیاتی گردید (اخوان و طاهری‌فرد، ۱۳۸۷؛ ایزدی‌فرد و کاویار، ۱۳۸۹). روش بیع‌متقابل در ایران، به‌عنوان یک شیوه سرمایه‌گذاری غیراستقراضی، مدل اصلاح شده قراردادهای بیع‌متقابل در سایر کشورهاست که متناسب با منافع و احتیاجات کشور و ایجاد انگیزه برای شرکت‌های نفتی خارجی جهت به همراه آوردن سرمایه، تکنولوژی و دانش فنی به ایران مورد استفاده قرار گرفته است (ایزدی‌فرد و کاویار، ۱۳۸۹). هر چند در قوانین بالادستی از جمله ماده ۸۵ قانون برنامه پنج‌ساله سوم و ماده ۸۲ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم، استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع‌متقابل در حوزه استخراج نفت و گاز مورد تأکید قرار گرفته است، اما به دلیل اعمال تحریم‌های اقتصادی مختلف علیه کشور ایران، حضور شرکت‌های خارجی به منظور سرمایه‌گذاری در این بخش کاهش پیدا کرده است. با این وجود، در ماده ۱۵ لایحه رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی که هنوز تا تاریخ نگارش این مقاله به تصویب مجلس شورای اسلامی نرسیده است، هم‌چنان بر استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع‌متقابل به منظور گسترش میادین نفتی تأکید شده است.

### ۳- پیشینه پژوهش

در ایران، عمده پژوهش‌های انجام شده درخصوص قراردادهای بیع‌متقابل را می‌توان در سه حوزه اصلی یعنی مطالعات تاریخی، مطالعات فقهی-حقوقی و مطالعات اقتصادی طبقه‌بندی نمود. بررسی‌های انجام شده حاکی از آن است که تاکنون هیچ تحقیقی اقدام به بررسی جنبه‌های حسابداری و مالیاتی قراردادهای بیع‌متقابل ننموده است، به استثنای پژوهش هشی (۱۳۷۸) که قبل از تدوین استانداردهای مصوب حسابداری ایران و نیز پیش از اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم، به نگارش درآمده است. در این مقاله به شیوه‌های حسابداری قراردادهای بیع‌متقابل (شامل روش‌های درصد تکمیل پیمان و کار تکمیل شده) و نیز به برخی چالش‌های پیش روی وزارت امور اقتصادی و دارایی در ارتباط با اخذ مالیات از قراردادهای بیع‌متقابل اشاره شده است. با عنایت به تصویب اصول و استانداردهای حسابداری (تصویب استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران که از اول سال ۱۳۸۰ لازم‌الاجرا شده است و به رسمیت

شناختن تنها روش درصد تکمیل پیمان) و نیز تغییر در شیوه مالیات‌ستانی از اشخاص حقوقی خارجی لازم بود تحقیق جامعی در خصوص قراردادهای بیع‌متقابل صورت پذیرد که این موضوع برای اولین بار در این پژوهش تحقق پیدا می‌نماید. در ادامه، خلاصه یافته‌های پژوهش‌های پیشین در هر سه حوزه یاد شده ارائه می‌شود.

مقدم و مزرعتی (۱۳۸۵) جنبه‌های مختلف قرارداد بیع‌متقابل را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و آن را با شیوه مشارکت در تولید مقایسه نمودند. سپس با استفاده از روش مدل‌سازی ریاضی به فرمول‌بندی قرارداد بیع‌متقابل برای توسعه یک فاز میدان گاز پارس جنوبی پرداختند تا قابلیت مقایسه با دیگر شیوه‌های سرمایه‌گذاری را داشته و امکان بهینه‌سازی شرایط قراردادهای بیع‌متقابل نیز فراهم گردد. هدف مدل آن‌ها حداکثر کردن نرخ بازده داخلی کل پروژه و نیز حداقل کردن کل مقدار مطلق (ارزش جاری) بازپرداخت‌ها به سرمایه‌گذاری خارجی در نظر گرفته شده بود. با مقایسه گزینه‌های بازپرداخت سریع و بازپرداخت معمولی مشخص گردید که با افزایش هزینه فرصت پول، بازپرداخت به سرمایه‌گذار خارجی بایستی دیرتر انجام شود و هرگونه تغییر در نرخ بازدهی مورد انتظار برای هر یک از طرفین، نظام متفاوتی از بازپرداخت‌ها را برای قرارداد پیشنهاد می‌کند.

ایرانپور (۱۳۸۷) به بررسی تحولات قراردادهای نفتی پرداخت و از منظر روابط حقوقی و قراردادی آن‌ها را طبقه‌بندی نمود. به‌موجب یافته‌های این پژوهش، با گذشت زمان، قراردادهای نفتی از نظر میزان و نحوه مداخله شرکت سرمایه‌گذار نفتی و دولت یا شرکت دولتی میزبان دستخوش تحولات شگرفی شدند. تحولی که سرآغاز آن انتقال مالکیت عین مال در «قراردادهای امتیازی» بوده و در ادامه به انتقال مالکیت منفعت در قراردادهای موسوم به «قراردادهای اجازه بهره‌برداری» انجامید و سپس تحت تأثیر جنبش‌های ملی، به «قراردادهای خدماتی» نزدیک شد. در ادامه این روند تکاملی، مفهوم مشارکت جایگزین رابطه معاوضی و مغاینه‌ای صرف گردید و راه‌کار قراردادی منبعت از «مشارکت در تولید» به‌عنوان مبنای بسیاری از قراردادهای نفتی در کشورهای در حال توسعه شکل گرفت. در پژوهش‌های دیگر، صادقیان (۱۳۸۹) به تأملی تاریخی و حقوقی بر قراردادهای نفتی ایران در عصر قاجار و شکوهی و نادران، ۱۳۸۹-۱۳۹۰ نیز به بررسی تحولات قراردادهای نفتی در صنعت نفت و گاز ایران با رویکرد تخصصی از بعد تاریخی، اقتصادی و حقوقی می‌پردازند. نتایج به‌دست آمده نشان

می‌دهد که الگوی قراردادهای نفتی در بستر زمان و در پاسخ به شرایط، به تدریج تکامل پیدا کرده است و نقش ایران در این تحول جهانی قابل توجه بوده است.

حسن‌تاش و صبحی (۱۳۸۸) نشان دادند که به‌هنگام عقد قرارداد برای توسعه میدین نفتی، باید به شرایط زمانی و انتظارات از روندهای آتی قیمت‌های جهانی نفت توجه داشت. زیرا در زمانی که شرکت‌های بین‌المللی انتظار افزایش روند قیمت‌های جهانی نفت را دارند، تمایل به عقد قراردادهای مشارکت در تولید بیش‌تر خواهد بود که در این صورت ممکن است قراردادهای خدماتی بیع‌متقابل برای آن‌ها جذابیتی نداشته باشد و بالعکس در زمانی که انتظار کاهش یا حفظ روند جاری قیمت‌های جهانی نفت وجود دارد، به نظر می‌رسد که تمایل پیمانکار برای عقد قرارداد خدماتی بیع‌متقابل بیش‌تر است. هم‌چنین به‌موجب یافته‌های پژوهش آن‌ها، مجموعه‌ای از عوامل از قبیل هزینه‌های اکتشاف و استخراج نفت در مکان‌های مختلف جغرافیایی با توجه به ویژگی‌های زمین‌شناسی این مکان‌ها، هزینه‌های سرمایه‌گذاری در صنعت نفت که از آن تحت عنوان «حباب مضاعف» یاد می‌شود، ساختار رژیم مالی منابع موردنظر پیمانکار را مصمم به انتخاب یک گزینه قراردادی خاص می‌نماید که توجه به تمام آن‌ها به موازات یکدیگر ضروری به‌نظر می‌رسد. البته آن‌ها بیان می‌کنند که به دلیل وجود محدودیت‌های قانونی و بودجه‌ای و محدودیت در منابع داخلی ایران، مسئولان به سوی قراردادهای بیع‌متقابل سوق داده شده‌اند. هم‌چنین نتایج بررسی‌های آن‌ها نشان داد که قراردادهای مشارکت در تولید به واسطه محدودیت قوانین و احتمال مغایرت با قانونی اساسی و منافع ملی ممنوع اعلام شده است؛ هر چند که این نوع قراردادها برای سرمایه‌گذاران خارجی از جذابیت بیش‌تری برخوردار است.

ایرانپور (۱۳۸۹) طی پژوهشی به بررسی وضعیت مالکیت شرکت پیمانکار خارجی نسبت به منطقه اکتشافی و استخراجی و نیز نسبت به منابع زیرزمینی نفت و گاز می‌پردازد تا ماهیت و جایگاه این نهاد در حقوق خصوصی و حقوق تجارت بین‌الملل روشن گردد. البته تردیدی وجود ندارد که در قراردادهای نفتی، حق انحصاری شرکت پیمانکار نفتی خارجی درخصوص عملیات اکتشاف و توسعه و حسب مورد در قراردادهای استخراجی همواره محدود به مکان و دوره معینی می‌باشد.

ایزدی‌فرد و کاویار (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی فقهی- حقوقی ماهیت قرارداد بیع‌متقابل پرداخته و تلاش نمودند تا مشروعیت این قرارداد بین‌المللی را از دیدگاه فقه پویای اسلام و حقوق ایران اثبات نمایند. آن‌ها در این پژوهش اذعان

می‌نمایند که مکانیسم معاملاتی به شکل فعلی را می‌توان نتیجه محدودیت‌ها و الزمات قانونی، سیاسی و اقتصادی موجود در ایران دانست که راه را بر هر گونه سرمایه‌گذاری خارجی به‌ویژه در صنعت نفت و گاز سد نموده است. درویشی و فیاضی (۱۳۹۱) در پژوهشی مشابه به نتایج یکسانی دست یافتند.

اخوان و طاهری‌فرد (۱۳۸۷) به بررسی مصادیق قاعده غرور در چهار قراردادهای بیع‌متقابل در صنعت نفت (طرح توسعه میادین نفتی سیری «ئی» و «آ»، طرح توسعه میدان گازی پارس جنوبی، توسعه میادین نفتی سروش و نوروز و توسعه میادین نفتی درود) پرداختند. یافته‌ها حاکی از وجود عناصر قاعده غرور (انجام کار، به وجود آمدن زیان و وجود فریب و آثار آن) در هر چهار قرارداد فوق بوده و بین آن‌چه که طرف قرارداد ادعا کرده و آن‌چه که محقق شده است تفاوت اساسی وجود دارد. البته، پیگیری این زیان در دادگاه‌های بین‌المللی و نتیجه آن تابع شرایط مندرج در قرارداد می‌باشد.

مؤمنی و صالحیان و همکاران (۱۳۸۸) با هدف تعیین روش بهینه قراردادها در تأمین مالی و اجرای پروژه‌ها در بخش بالادستی برای میادین مستقل و مشترک نفت و گاز ایران، به بررسی مقایسه‌ای دو گزینه قراردادی، قراردادهای بیع‌متقابل و مشارکت در تولید با استفاده از مدل تحلیل فرایند سلسله مراتبی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهند که به‌کارگیری روش قراردادهای مشارکت در تولید در میادین مستقل ۶۵/۷ درصد و در میادین مشترک ۶۸/۳ درصد نسبت به قراردادهای بیع‌متقابل برتری دارند.

برکسندر و یول (۲۰۰۷) با هدف شناسایی فرصت‌های سرمایه‌گذاری خارجی در بخش‌های مختلف صنعت نفت و گاز ایران، به مرور تاریخچه سرمایه‌گذاری خارجی و تحلیل قراردادهای بیع‌متقابل در این صنعت پرداختند که در نهایت به وجود یکسری از محدودیت‌های قانونی بر سر راه سرمایه‌گذاری خارجی و نیز مشکلات ناشی از ضعف نظام مالیاتی و بیمه‌ای ایران پی بردند.

#### ۴- حسابداری قراردادهای بیع‌متقابل در دفاتر پیمانکار

عملیات حسابداری قراردادهای بیع‌متقابل در دفاتر پیمانکار می‌بایست مطابق با اصول و استانداردهای حسابداری، رویه‌ها و دستورالعمل‌های پذیرفته شده به‌صورت عام در عرصه بین‌المللی برای فعالیت موضوع قرارداد باشد. با این وجود به‌منظور روشن شدن خطوط کلی و قرار دادن موضوع در چارچوب حقوقی، اغلب، شرکت‌های پیمانکاری معتبر دارای نظام‌نامه مالی خاص خود هستند که به‌موجب آن دفاتر پیمانکار

در کشور میزبان مکلف است عملیات حسابداری مربوط به پروژه را در قالب نظام‌نامه مالی شرکت مادر با توجه به قوانین و مقررات مالی و حسابداری کشور میزبان اداره و یک سیستم تلفیقی قابل قبول را طراحی نماید (زهدی، ۱۳۸۷). در ادامه، عملیات حسابداری قراردادهای بیع‌متقابل از ابعاد گوناگون مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۱-۴- الزامات استانداردهای حسابداری ایران

به‌موجب تعریف مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود و منظور از درآمد عملیاتی، درآمدی است که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می‌گردد (مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۳۹۲). حسابداری درآمد عملیاتی موضوع استاندارد حسابداری شماره ۳، عمدتاً به تعیین زمان شناخت درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا، ارائه خدمات و استفاده دیگران از دارایی‌های واحد تجاری که مولد سود تضمین‌شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است، معطوف می‌باشد (بند ۳ استاندارد حسابداری شماره ۳). به‌موجب این استاندارد، ارائه خدمات متضمن اجرای وظیفه‌ای مورد توافق طی مدتی معین توسط واحد تجاری است و هرگاه ماحصل معامله‌ای که متضمن ارائه خدمات است را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله شناسایی شود. ماحصل معامله، زمانی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

- جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد (شرط اساسی).
- مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
- میزان تکمیل معامله به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
- مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

از آن جایی که عملیات پیمانکاری از نوع فعالیت‌های خدماتی تلقی می‌گردد، بنابراین نحوه شناسایی درآمد حاصل از ارائه خدمات طبق این استاندارد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌شود. اما به استناد بندهای ۵، ۷ و ۲۲ استاندارد شماره ۳، برخی از پیمان‌های ارائه خدمات ماهیتاً از نوع پیمان‌های بلندمدت هستند که تجویز نحوه

حسابداری درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها در صورت‌های مالی پیمانکار، موضوع استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان «حسابداری پیمان‌های بلندمدت» می‌باشد. به‌موجب این استاندارد، پیمان بلندمدت، پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از دارایی‌ها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد، اما مدت بیش از یکسال مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست<sup>۱</sup> (بند ۳ استاندارد ۹).

درآمد پیمان شامل مبلغ اولیه درآمد مورد توافق و هم‌چنین تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان تا میزانی که احتمال می‌رود این موارد منجر به کسب درآمد گردد و نیز بتوان آن‌ها را به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد، می‌باشد (بند ۷ استاندارد ۹) که به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. البته، اندازه‌گیری درآمد پیمان تحت تأثیر ابهامات گوناگونی است که به نتیجه رویدادهای آتی بستگی دارد. به این ترتیب مبلغ درآمد پیمان ممکن است از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر کند (بند ۸ استاندارد ۹).

از سوی دیگر، مخارج پیمان عبارت است از (بند ۱۲ استاندارد ۹):

- مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است. مخارج مستقیم یک پیمان دربرگیرنده مواردی از قبیل کار مستقیم (شامل سرپرستی و نظارت مستقیم)، مواد اولیه مصرفی، استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی، مخارج برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و ادعا توسط اشخاص ثالث است. این مخارج را می‌توان به میزان درآمدهای اتفاقی خارج از شمول تعریف درآمد پیمان (از قبیل درآمد حاصل از فروش مواد و ماشین‌آلات اضافی) کاهش داد (بند ۱۳ استاندارد ۹).

۱- زیرا برخی پیمان‌های با مدت کم‌تر از یکسال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشد که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورت‌های مالی گردد، باید به‌عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود؛ مشروط بر این‌که رویه متخذه در واحد تجاری از سالی به سال دیگر به‌طور یکنواخت اعمال گردد.

- مخارجی که بین پیمان‌ها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمان‌های جداگانه امکان‌پذیر است. مخارج مشترک قابل تسهیم بین پیمان‌های مختلف مشتمل بر حق بیمه، مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و سربار پیمان (از قبیل مخارج تهیه و پردازش لیست حقوق کارکنان پیمان) است. این مخارج برحسب ماهیت آن طبقه‌بندی و با اعمال یکنواخت روش‌های سیستماتیک و معقول، مبتنی بر سطح معمول فعالیت واحد تجاری، به پیمان‌های مختلف تخصیص می‌یابد. مخارج مشترک هم‌چنین می‌تواند دربرگیرنده مخارج استقراض مرتبط با پیمان‌ها نیز باشد (بند ۱۴ استاندارد ۹).  
- سایر مخارجی که به‌موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرماست. سایر مخارج دربرگیرنده مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه می‌باشد (بند ۱۵ استاندارد ۹).

#### ۲-۴- روش‌های شناسایی درآمد در پیمان‌های بلندمدت

بر اساس عرف حسابداری، در پیمان‌های بلندمدت معمولاً پیمانکار درآمد پروژه را به یکی از دو روش زیر در دفاتر خود ثبت می‌نماید:

الف) روش کار تکمیل شده

در این روش هزینه‌های پروژه در پایان هر سال به‌عنوان «هزینه پروژه در جریان» به سال بعد منتقل می‌شود و پس از پایان کار، کل هزینه‌های پروژه همراه با سود به بدهکار حساب کارفرما منظور می‌گردد؛ مشروط بر این‌که این روش مورد قبول مقامات مالیاتی قرار گیرد. در نهایت، سود خالص عملیات پیمانکاری به‌عنوان درآمد در حساب‌های سال آخر شناسایی می‌شود. البته امکان دارد شرکت خارجی سود عملیات پیمانکاری را در طول مدت بهره‌برداری قطعی از پروژه و دریافت مطالبات از کارفرما شناسایی و به حساب سود و زیان دوران وصول وجوه منظور نماید (هشی، ۱۳۷۸-الف؛ زهدی، ۱۳۸۷).

ب) روش درصد تکمیل پیمان و یا روش درصد پیشرفت کار

در این روش، در طول انجام پروژه و براساس درصد پیشرفت کار، در پایان هر سال سود عملیات پروژه شناسایی می‌شود و بهای تمام شده پروژه و سهم سود شناسایی شده در طول مدت قرارداد به بدهکاری حساب کارفرما منظور می‌شود (هشی، ۱۳۷۸-الف؛ زهدی، ۱۳۸۷).



به‌طور کلی، قراردادهای بیع متقابل از جمله قراردادهای خدماتی درآمدزا هستند که به‌صورت عملیات پیمانکاری بلندمدت به نیابت از طرف کارفرما انجام شده و برای شرکت سرمایه‌گذار خارجی (پیمانکار) منجر به کسب سود می‌گردد که مشمول استانداردهای حسابداری شماره ۹ ایران می‌شود. نکته بسیار مهم در این‌جا آن است که براساس الزامات این استاندارد، تنها روش درصد پیشرفت کار برای شناسایی درآمد در پیمان‌های بلندمدت پذیرفته شده است. طبق این روش، هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل‌اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به‌عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود (بند ۱۹ استاندارد ۹). هم‌چنین طبق بند ۲۱ این استاندارد، هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به‌گونه‌ای قابل‌اتکا برآورد کرد:

الف- درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود (روش سود صفر) و

ب- مخارج پیمان باید در دوره وقوع به‌عنوان هزینه شناسایی شود.

در پیمان‌های بلندمدت، میزان تکمیل کار (درصد پیشرفت کار) با توجه به ماهیت پیمان به طرق مختلف قابل تعیین است که عبارتند از (بند ۳۱ استاندارد ۹):

- نسبت مخارج تحمل‌شده پیمان برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی پیمان (روش هزینه به هزینه). در این روش، تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس‌کننده کار انجام شده است در مخارج تحمل‌شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می‌گردد.

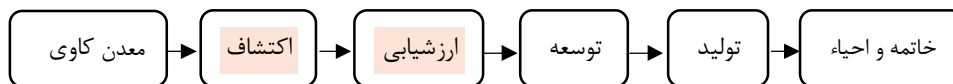
- ارزیابی کار انجام شده بر اساس صورت وضعیت‌های ارسالی به کارفرما.

- نسبت مقدار فیزیکی کار انجام شده به کل کار پیمان.

واحد تجاری، روشی را که کار انجام شده را به‌گونه‌ای قابل‌اتکا اندازه‌گیری می‌کند به‌کار می‌گیرد. البته ناگفته نماند که مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار و نیز پیش‌دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس‌کننده کار انجام شده نمی‌باشد.

### ۳-۴- انواع هزینه‌ها و روش‌های شناسایی آن‌ها در شرکت‌های نفت و گاز

فعالیت‌های اصلی فرایند تولید در شرکت‌های نفت و گاز به شرح شکل (۴) می‌باشد که هزینه‌های مربوط به برخی از فازهای اصلی تولید در جدول (۱) ارائه شده است (FAS 19).



شکل ۴- فعالیت‌های اصلی در فرایند تولید شرکت‌های نفت و گاز

جدول ۱- هزینه‌های برخی از فازهای اصلی فرایند تولید

| فرایند تولید در شرکت‌های نفت و گاز | هزینه‌ها  |
|------------------------------------|---|
| تحصیل دارایی‌ها                    | هزینه‌های مربوط به خرید و اجاره و دیگر روش‌های تحصیل دارایی‌ها؛ هزینه‌های قانونی؛ هزینه‌های کارگزاری؛ هزینه‌های ثبتی و دیگر هزینه‌هایی که برای تحصیل دارایی‌ها متحمل می‌شوند.   |
| معدن کاوی                          | مخارج اکتشاف پیش از تحصیل دارایی‌های مربوط، همان هزینه‌های معدن- کاوی است.  |
| اکتشاف و ارزشیابی                  | مخارج مربوط به تحصیل مجوزهای اکتشاف؛ مطالعات مکان‌نمایی و زمین‌شناختی؛ حفاری‌های اکتشافی؛ اخذ مجوزها برای دسترسی به تمام آن چیزهایی که برای انجام این‌گونه مطالعات لازم است؛ کندن و مستحکم کردن چاه‌ها؛ نمونه‌گیری و مخارج مربوط به فعالیت‌های امکان‌سنجی فنی و ارزیابی سودمندی استخراج منابع طبیعی از منظر تجاری و غیره.   |
| توسعه                              | مخارجی که صرف دستیابی به منابع اثبات شده و ایجاد تجهیزات و امکانات لازم برای استخراج، پمپاژ، جمع‌آوری و ذخیره نمودن نفت و گاز می‌شوند؛ استهلاک و مخارج عملیاتی مربوط به پشتیبانی از تجهیزات و امکانات و دیگر مخارج فعالیت‌های توسعه‌ای از قبیل: دسترسی و آماده‌سازی مکان‌های چاه جهت حفاری؛ پاک‌سازی زمین؛ زهکشی؛ ساختن جاده و تغییر مسیر جاده‌های عمومی؛ تحصیل، ساخت و نصب امکانات و تجهیزات تولید شامل اجاره خطوط انتقال، جداکننده‌ها، تجهیزات حرارتی و غیره. |
| تولید                              | مخارج تولید آن دسته از مخارجی هستند که از بابت فعالیت و نگهداشتن چاه‌ها و تجهیزات و امکانات مربوطه رخ می‌دهند و شامل موارد ذیل می‌باشند: استهلاک و مخارج عملیاتی پشتیبانی از تجهیزات و امکانات؛ بالا آوردن نفت و گاز به سطح زمین و جمع‌آوری و انجام پردازش‌های زمینی و ذخیره‌سازی در میدان‌های نفت و گاز بر روی زمین؛ مالیات بر اموال و بیمه‌های قابل استفاده برای دارایی‌ها و غیره.  |

منبع: FAS 19

به طور کلی در قراردادهای بیع‌متقابل، معمولاً بهای تمام شده پروژه از اقلامی به شرح زیر تشکیل شده است (هشی، ۱۳۷۸-الف):

- بهای خرید تجهیزات، ماشین‌آلات و کالاهای سرمایه‌ای؛
- حق‌الزحمه اجراء، حق‌الزحمه پیمانکاران دست دوم، مدیریت و هزینه‌های اداره مرکزی مشتمل بر هزینه حقوق و دستمزد پرسنل شاغل در اجرای پروژه؛
- هزینه‌های جاری عملیات اکتشاف و راه‌اندازی و هزینه‌های اداره مرکزی پیمانکار؛
- هزینه دانش فنی و فن‌آوری (در صورت لزوم)؛
- هزینه تسهیلات فاینانس دریافتی (سود تسهیلات فاینانس و بهره وام) و
- هزینه‌های جانبی (مالیات، عوارض و غیره).

در شرکت‌های نفت و گاز، بسته به اندازه و ناحیه عملیاتی آن‌ها، از روش‌های حسابداری مختلفی برای به حساب گرفتن هزینه‌ها استفاده می‌شود. دو روش اصلی برای شرکت‌های نفت و گاز عبارت از حسابداری تلاش‌های موفقیت‌آمیز<sup>۱</sup> و حسابداری بهای کامل<sup>۲</sup> است. تفاوت‌های بسیاری بین این دو روش حسابداری وجود دارد اما یکی از مهم‌ترین تفاوت‌های موجود بین آن‌ها این است که در روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز، هزینه‌های مربوط به اکتشاف ناموفق، هزینه دوره تلقی شده و در صورت سود و زیان نشان داده می‌شود. در حالی که در روش بهای کامل، هزینه‌های مربوط به اکتشاف ناموفق سرمایه‌ای می‌گردد. در نتیجه، رقم ماشین‌آلات و تجهیزات در شرکت‌هایی که از روش بهای کامل استفاده می‌نمایند در مقایسه با شرکت‌هایی که از روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز استفاده می‌کنند، بیش‌تر است. از این‌رو، استهلاک بیش‌تری در آن شرکت‌ها شناسایی می‌گردد.

البته بسیاری از شرکت‌های بین‌المللی فعال در حوزه منابع طبیعی از روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز استفاده می‌نمایند، زیرا در صورت استفاده از روش بهای کامل، اگرچه میزان سود عملیاتی، سود خالص و رقم ماشین‌آلات و تجهیزات بالاتر است اما هزینه‌های ناشی از کاهش ارزش دارایی‌ها بیش‌تر خواهد بود که باعث کاهش سود عملیاتی و نیز سودخالص در سال‌های آتی می‌گردد. به این ترتیب، استفاده از روش بهای کامل، یک شرکت را از حالت سودآور به حالت زیان‌ده مبدل خواهد نمود.

1- Full Cost Accounting

2- Successful Efforts Accounting

همچنین، استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS 6) نیز استفاده از روش بهای کامل را محدود نموده است. از این‌رو، بسیاری از شرکت‌های نفت و گاز، به‌ویژه شرکت‌های بزرگ فعال در این حوزه، تمایلی برای استفاده از روش بهای کامل نشان نمی‌دهند؛ مخصوصاً در زمان‌هایی که قیمت کالاها نوسان زیادی دارد و هزینه‌های کاهش ارزش زیادی محتمل می‌باشد. سایر تفاوت‌های دو روش حسابداری بهای کامل و حسابداری تلاش‌های موفقیت‌آمیز به شرح جدول (۲) است.

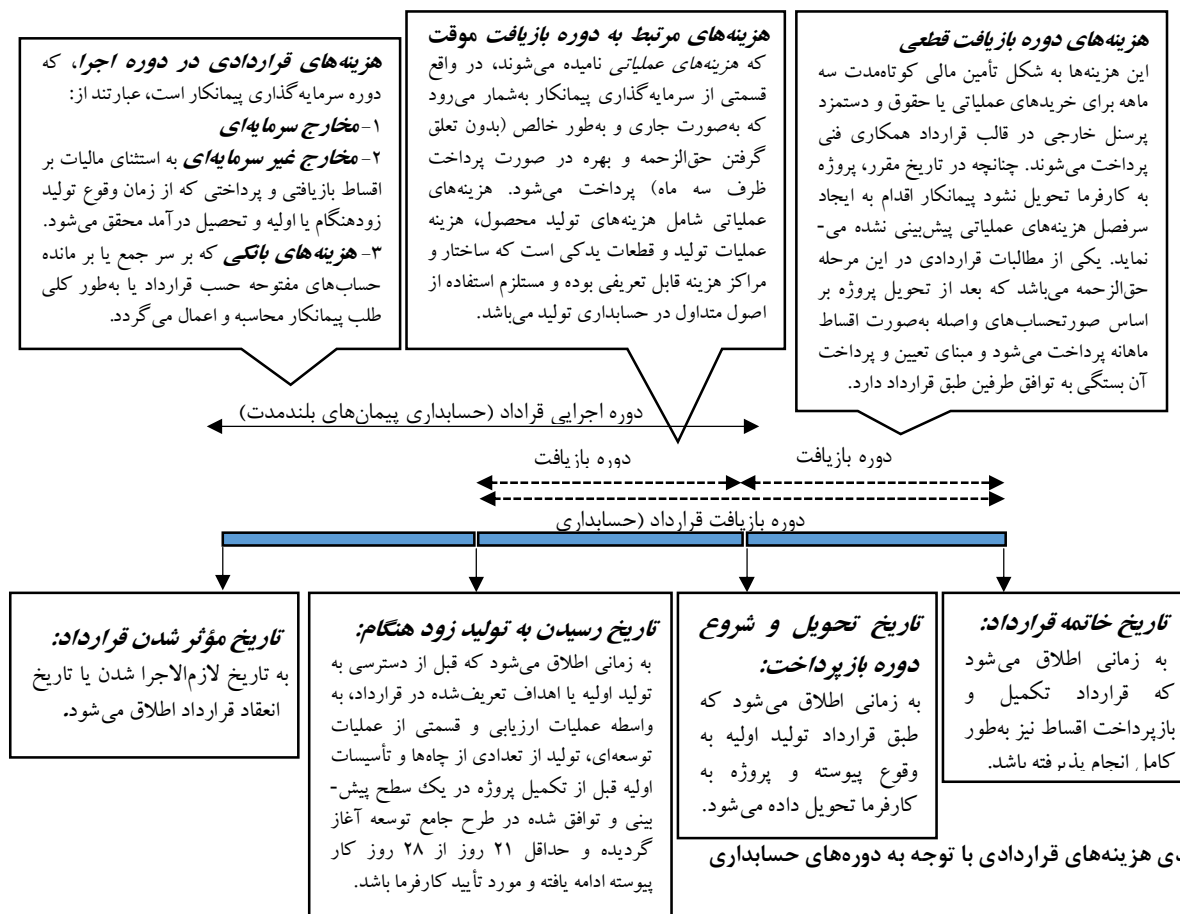
جدول ۲- تفاوت‌های دو روش حسابداری بهای کامل و حسابداری تلاش‌های موفقیت‌آمیز

| موضوع                       | تلاش‌های موفقیت‌آمیز             | بهای کامل                   |
|-----------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| تحصیل و تملک دارایی         | سرمایه‌ای                        | سرمایه‌ای                   |
| اکتشاف ناموفق (چاه‌های خشک) | هزینه دوره                       | سرمایه‌ای                   |
| اکتشاف موفق                 | سرمایه‌ای                        | سرمایه‌ای                   |
| توسعه                       | سرمایه‌ای                        | سرمایه‌ای                   |
| تولید                       | هزینه دوره                       | هزینه دوره                  |
| هزینه‌های عملیاتی           | هزینه دوره                       | هزینه دوره                  |
| مرکز هزینه                  | یک چاه یا میدان نفتی و گازی واحد | کل ناحیه یا شرکت            |
| استفاده‌کنندگان             | شرکت‌های بزرگ                    | شرکت‌های کوچک یا تازه تأسیس |
| آزمون کاهش ارزش دارایی      | معمول نیست.                      | مکرر و معمول است.           |

لازم به ذکر است تاکنون در کشور ایران استاندارد حسابداری خاصی در خصوص نحوه حسابداری مخارج عملیات پیمانکاری شرکت‌های نفت و گاز تدوین نشده است. این در حالی است که استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۶ و نیز استاندارد حسابداری شماره ۱۹ کشور ایالات متحده، رهنمودهای لازم را در خصوص نحوه حسابداری مخارج این‌گونه قراردادها ارائه نموده‌اند.

### ۳-۴- طبقه‌بندی هزینه‌ها در قراردادهای بیع متقابل

در قراردادهای بیع متقابل، با توجه به شرایط قرارداد، دوره‌های مالی تعریف و روش‌های حسابداری مربوطه مشخص می‌شود و سپس با توجه به دوره‌های مالی می‌توان هزینه‌های قراردادی را طبقه‌بندی نمود (زهدي، ۱۳۸۷). این طبقه‌بندی در شکل (۵) به صورت خلاصه ترسیم شده است.



شکل ۵- طبقه‌بندی هزینه‌های قراردادی با توجه به دوره‌های حسابداری

## ۵- قراردادهای بیع متقابل و قوانین و مقررات مالیاتی

همان‌طوری که از عنوان این مقاله پیداست هدف اصلی تحقیق حاضر ضمن تبیین قراردادهای بیع متقابل از جنبه‌های مختلف، بررسی چالش‌های مالیاتی چنین قراردادهایی و در نهایت ارائه راهکاری برای سازمان امور مالیاتی به منظور اخذ مالیات منصفانه از این‌گونه فعالیت‌ها با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی موضوعه است. از این رو لازم است در این بخش در ابتدا به وضعیت موجود نظام مالیات‌ستانی از قراردادهای بیع متقابل اشاره گردد. اما از آنجایی که از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز برای اشخاص حقوقی الزامی شده است در این بخش، نحوه مالیات‌ستانی از قراردادهای بیع متقابل از دو جنبه قانون مالیات‌های مستقیم (مالیات بر عملکرد) و قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار می‌گیرد. افزون بر این، به دلیل این که چنین قراردادهایی تاکنون به وسیله شرکت‌های ایرانی و خارجی انجام شده است، وضعیت مالیات‌ستانی از اشخاص حقوقی ایرانی و خارجی به تفکیک ارائه می‌شود.

### ۱-۵- قانون مالیات‌های مستقیم

همان‌طوری که قبلاً اشاره شد در راستای جذب سرمایه‌گذاران خارجی معمولاً از شرکت‌های خارجی برای انجام قراردادهای موضوع بیع متقابل دعوت به عمل می‌آید، اما با توجه به شرایط سیاسی خاص حاکم بر ایران به دلیل اعمال تحریم‌های اقتصادی مختلف، تاکنون برخی شرکت‌های داخلی نیز در زمینه نفت و گاز اقدام به انعقاد قراردادهای مذکور نموده‌اند. از این رو، در این قسمت به نحوه اخذ مالیات از عملکرد (سود شرکت) پیمانکاران ایرانی و خارجی که به فعالیت‌های موضوع قراردادهای بیع-متقابل اقدام می‌نمایند، اشاره می‌گردد.

### ۱-۱-۵- اشخاص حقوقی ایرانی

به استناد ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای

می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود. همچنین بر اساس مفاد ماده ۱۰۶ ق. م. م، درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی بر طبق مقررات ماده (۹۴) و بند (الف) ماده (۹۵) این قانون و در موارد ذکر شده در ماده (۹۷) این قانون، به‌طور علی‌الرأس تشخیص می‌گردد. بنابراین به‌طور خلاصه، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ایرانی که در زمینه عملیات موضوع قراردادهای بیع متقابل فعالیت می‌نمایند از طریق رسیدگی به دفاتر تعیین شده و نرخ مالیات بر درآمد آن‌ها ۲۵٪ است.

به دلیل آن‌که مکانیزم تشخیص مالیات این اشخاص مشابه سایر اشخاص حقوقی ایرانی است (به استثنای نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات)، لذا سایر موضوعات مالیاتی و نیز تکالیف قانونی این اشخاص مورد بحث قرار نمی‌گیرد. ضمن این‌که چالش‌های تعیین درآمد مشمول مالیات این‌گونه اشخاص همانند اشخاص حقوقی خارجی بوده که در ادامه به تفصیل بررسی شده است.

### ۲-۱-۵- اشخاص حقوقی خارجی

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن (اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی همانند اشخاص حقوقی داخلی، طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۵ قانون مذکور ۲۵٪ بوده، لیکن نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران (من جمله پیمانکاران خارجی) از اشخاص حقوقی ایرانی تفکیک شده است. بر اساس ماده ۱۰۷ قانون مذکور، اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به سه بخش تقسیم و درآمد مشمول مالیات هر کدام از آن‌ها به شرح زیر تعیین شده است:

#### ۱- اشخاص موضوع بند الف

در مورد پیمانکاری در ایران نسبت به عملیات هر نوع کار ساختمانی، تأسیسات فنی و تأسیساتی شامل تهیه و نصب موارد مذکور، و نیز حمل و نقل و عملیات تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن

تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات در تمام موارد، درآمد مشمول مالیات به مأخذ دوازده درصد (۱۲٪) کل دریافتی سالانه محاسبه می‌گردد.

### ۲- اشخاص موضوع بند ب

بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود از ایران و واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آن‌ها می‌شود، درآمد مشمول مالیات به مأخذ بیست درصد (۲۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی که ظرف یک سال مالیاتی عاید آن‌ها می‌گردد، می‌باشد. ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات هریک از موارد مذکور در این بند بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران تعیین می‌شود.

### ۳- اشخاص موضوع بند ج

در مورد بهره‌برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی و مؤسسات مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن‌ها در ایران انجام می‌دهند، درآمد مشمول مالیات طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون تعیین می‌گردد.

### ۱-۲-۵- درآمد مشمول مالیات عملیات پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی

#### موضوع قراردادهای بیع متقابل

طبق تبصره ۵ ماده ۱۰۷، درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های موضوع بند (الف) ماده (۱۰۷) این قانون که قرارداد پیمانکاری آن‌ها از ابتدای سال ۱۳۸۲ و به بعد منعقد می‌گردد، طبق مقررات ماده (۱۰۶) این قانون تشخیص می‌گردد. حکم این تبصره نسبت به ادامه فعالیت‌های موضوع قراردادهای پیمانکاری که تاریخ انعقاد آن‌ها قبل از سال ۱۳۸۲ بوده است، جاری نخواهد بود.

به دلیل آن که قراردادهای بیع متقابل از نوع فعالیت‌های پیمانکاری موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق.م.م می‌باشد، مفهوم ماده ۱۰۶ ق.م.م آن است که برای قراردادهای بیع متقابلی که پس از ابتدای سال ۱۳۸۲ منعقد می‌گردند محاسبه درآمد مشمول مالیات مودی بر اساس دفاتر و اسناد و مدارک آن بوده (و نه معادل دوازده درصد کل دریافتی سالانه) که لازم است در تهیه و تنظیم آن‌ها، احکام اصول و استانداردهای حسابداری و نیز قوانین و مقررات مالیاتی رعایت شده باشد. هم‌چنین در محاسبه درآمد مشمول مالیات چنین اشخاصی باید ملاحظاتی به شرح زیر رعایت گردد:



- طبق تبصره ۲ ماده ۱۰۷ ق.م.م، در مورد عملیات پیمانکاری موضوع بند (الف) این ماده در صورتی که کارفرما، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها باشند، آن قسمت از مبلغ قرارداد که از طریق خرید داخلی یا خارجی به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد، مشروط بر آن که در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.
- بر اساس حکم تبصره ۴ ماده ۱۰۷ ق.م.م، در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از پیمانکاری موضوع بند (الف) این ماده را به پیمانکاران دست دوم اشخاص حقوقی ایرانی واگذار کنند، معادل آن مبلغ از لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌گردد، از دریافتی پیمانکار دست اول از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.
- مطابق با تبصره ۳ ماده ۱۰۵، در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است، با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

## ۲-۱-۲-۵- برخی تکالیف قانونی اشخاص حقوقی موضوع قراردادهای

### بیع متقابل

- همانند اشخاص حقوقی ایرانی، پیمانکاران خارجی نیز مکلف به رعایت قوانین و مقررات خاصی هستند که در این قسمت به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود:
- طبق تبصره ۱ ماده ۱۰۷، در مواردی که تمام یا قسمتی از عملیات پیمانکاری موضوع بند (الف) ماده ۱۰۷ به اشخاص حقوقی پیمانکار ایرانی واگذار می‌گردد،

۱- به استناد قسمت اخیر بند «ب» ماده ۱۰۷ ق.م.م پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در بند (الف) این ماده مکلفاند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و ظرف مدت ده روز به اداره امور مالیاتی محل اقامت خود پرداخت کنند. در غیر این صورت، دریافت‌کنندگان متضامناً مشمول پرداخت اصل مالیات و متعلقات آن خواهند بود. همچنین، بر اساس بند ۱۳ بخشنامه مالیاتی شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ مورخ ۱۳۸۵/۰۷/۱۸ قراردادهای پیمانکاری اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق.م.م. که از تاریخ ۸۲/۱/۱ به بعد منعقد شده باشند و دارای شعبه یا نمایندگی در ایران نباشند، مشمول کسر ۵ درصد مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م. خواهند بود.

پرداخت‌کننده وجه باید از هر پرداخت به پیمانکاران ایرانی دو و نیم درصد (۲/۵٪) به عنوان مالیات علی‌الحساب آن‌ها کسر و ظرف سی روز از تاریخ پرداخت به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند.

- به استناد ماده ۱۱۰ ق.م.م اشخاص حقوقی مکلفاند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است، تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند، شهر تهران است.
- بر اساس ماده ۸۶ ق.م.م پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت‌کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

### ۳-۱-۵- چالش‌های اساسی تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص ایرانی و

#### خارجی موضوع قراردادهای بیع متقابل

همان‌طوری که قبلاً اشاره گردید درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ایرانی و نیز اشخاص حقوقی خارجی موضوع بند الف ماده ۱۰۷ ق.م.م که قرارداد پیمانکاری آن‌ها از ابتدای سال ۱۳۸۲ به بعد منعقد می‌شود، طبق ماده ۱۰۶ ق.م.م از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص می‌گردد. بدین مفهوم که این اشخاص مکلفند بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری و نیز قوانین و مقررات مالیاتی، دفاتر و اسناد و مدارک لازم برای تعیین درآمد مشمول مالیات را نگهداری نمایند.

هم‌چنین پیشتر این موضوع مورد تأیید قرار گرفت که به دلیل نبود استاندارد حسابداری خاص برای عملیات پیمانکاری در زمینه استخراج نفت و گاز در ایران (همانند IFRS 6 و FAS 19) و نیز با توجه به ماهیت عملیات موضوع قراردادهای بیع-

متقابل و تصریح بند ۵ استاندارد شماره ۳ ایران، اشخاص حقوقی که در کشور ایران در زمینه استخراج نفت و گاز اقدام به عقد قراردادهای بیع‌متقابل می‌نمایند، صرفاً مشمول رعایت مفاد استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران می‌گردند. طبق بند ۱۹ این استاندارد تنها روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی ماحصل پیمان (یا همان سود پیمان بلندمدت) مورد پذیرش قرار گرفته است؛ این در حالی است که شواهد تجربی و رویه‌های عملی به کار گرفته شده توسط برخی مالیاتی حاکی از آن است که به دلایل زیر می‌توان در شناسایی سود قراردادهای از نوع بیع‌متقابل از روش کار تکمیل شده استفاده نمود:

- طبق بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران، استفاده از روش درصد تکمیل پیمان زمانی امکان‌پذیر است که بتوان ماحصل پیمان (کل درآمد پیمان پس از کسر کل مخارج آن) را به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد نمود. این در حالی است که با توجه به ماهیت قراردادهای بیع‌متقابل، ممکن است پیمانکار در نهایت نفت یا گازی را استخراج نکرده و بنابراین از بابت آن درآمدی نیز کسب ننماید. از دید این گروه، در خوش‌بینانه‌ترین حالت برای محاسبه سود حاصل از اجرای پیمان، باید از روش سود صفر استفاده نمود. بدین ترتیب که معادل مخارجی که در طی یک دوره مالی محقق می‌گردد، درآمد شناسایی شده تا میزان سود یا زیان پیمانکار معادل صفر محاسبه گردد (موضوع بند ۲۱ استاندارد شماره ۹ ایران).
- در ارتباط با پیمان‌های بلندمدت موضوع استاندارد شماره ۹، در طول دوره مالی پیمانکار صورت وضعیت‌هایی را تهیه و به کارفرما ارسال می‌کند تا در صورت تأیید کارفرما، مبالغی به وی پرداخت گردد. بدین ترتیب به منظور شناسایی درآمد، در طول دوره مالی نیز شواهد محکمی در خصوص قابل بازیافت بودن مخارج انجام شده کسب می‌شود. این در حالی است که در قراردادهای بیع‌متقابل، صورت

۱- لازم به ذکر است به استناد بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۲۳ مورخ ۱۳۹۳/۰۲/۲۷، در خصوص چگونگی اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم برای فعالیت‌های پیمانکاری و در راستای یکسان‌سازی روند ارسال اطلاعات معاملات فصلی، مؤدیان مالیاتی که برای شناسایی درآمد از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌نمایند، می‌توانند صرفاً در خصوص ارسال فهرست معاملات فصلی بر مبنای مبلغ صورت وضعیت تأیید شده توسط کارفرما و با توجه به تاریخ تأیید صورت وضعیت مذکور اقدام نمایند.

وضعیت‌های تهیه شده از سوی پیمانکار تنها به این دلیل تهیه می‌شود که کارفرما طبق مفاد قرارداد منعقد، در جریان صحت مخارج انجام شده توسط پیمانکار قرار گیرد تا در تحویل نهایی پروژه (به شرط استخراج نفت یا گاز) آن‌ها را لحاظ نماید.

وجود دیدگاه‌های متناقض مذکور سبب شده است در سازمان امور مالیاتی کشور عده‌ای از مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات این‌گونه پیمانکاران از روش درصد تکمیل پیمان و عده‌ای دیگر از روش کار تکمیل شده استفاده نمایند. این همان چالشی است که در حال حاضر مالیاتی به دلیل عدم وجود وحدت رویه با آن مواجه هستند.

## ۲-۵- قانون مالیات بر ارزش افزوده

در ارتباط با شیوه اخذ مالیات بر ارزش افزوده از قراردادهای بیع متقابل، چالش‌های موجود تا حدود زیادی همانند قانون مالیات‌های مستقیم است. به طوری که اگر بتوان راهکار مشخصی را در ارتباط با نحوه اخذ مالیات عملکرد از قراردادهای مذکور ارائه نمود، آن‌گاه راهکار مذکور تا حدود زیادی چالش مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده را نیز برطرف خواهد نمود.

به استناد مفاد ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مورد ارائه خدمات<sup>۱</sup>، تاریخ تعلق مالیات تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد، ملاک اخذ مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد. این موضوع طبق بند ۱۳ بخشنامه مالیاتی شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ به صورت خاص در مورد عملیات پیمانکاری مورد تأکید قرار گرفته است. بر اساس احکام مقررات این بند، تاریخ تعلق مالیات و عوارض در مورد ارائه خدمات در قالب فعالیت‌های پیمانکاری نیز تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد خواهد بود. پیمانکاران مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را در تاریخ تعلق شناسایی و در صورتحساب‌های صادره درج و از

۱- به استناد بند ۱۴ بخشنامه مالیاتی شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲، فعالیت‌های پیمانکاری از نوع فعالیت‌های خدماتی تلقی شده است.

خریداران (کارفرمایان) مطالبه و وصول نمایند. واضح است که در عملیات پیمانکاری، تاریخ ارائه خدمت مقدم بر تاریخ ارائه صورتحساب به کارفرمایان است. از این رو، پیمانکاران مکلفند درآمد خود را با رعایت الزامات استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران (یعنی تنها استفاده از روش درصد تکمیل پیمان)، شناسایی و در هر دوره مالی متناسب با آن، مالیات بر ارزش افزوده را از کارفرمایان مطالبه و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

اما نتایج رویه‌های به کارگرفته شده توسط مالیاتی بیانگر آن است که ظاهراً ماهیت عملیات پیمانکاری موضوع قراردادهای بیع‌متقابل با ماهیت فعالیت‌های پیمانکاران عادی تاحدودی متفاوت است. به این دلیل که از نظر آن‌ها نظام مالیات بر ارزش افزوده مورد استفاده در ایران، از نوع مدل مبتنی بر مقصد می‌باشد که بر اساس آن این مالیات از هر فعال اقتصادی به فعال دیگر در طول زنجیره واردات، تولید و توزیع انتقال می‌یابد تا در نهایت به مصرف‌کننده نهایی منتقل و توسط وی پرداخت گردد.<sup>۱</sup> بدین مفهوم که مالیات بر ارزش افزوده، در نهایت باید از سوی کارفرما پرداخت شود و پیمانکار در این میان به عنوان یک حلقه واسط عمل نموده تا مالیات موردنظر به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت گردد. این در حالی است که به دلیل ماهیت خاص قراردادهای بیع‌متقابل، این امکان وجود دارد که به دلیل عدم استخراج نفت و گاز و یا به سبب دستیابی به محصول غیرتجاری عملاً پیمانکار هیچ‌گونه درآمدی را شناسایی ننموده و در این میان، تنها مخارجی را متحمل شده باشد. بدین مفهوم که با فرض استفاده از روش درصد تکمیل پیمان، در طول اجرای قرارداد، پیمانکار مبلغی را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌نماید اما ممکن است هیچ وقت مبلغی را از کارفرما دریافت ننموده و بدین ترتیب عملاً پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بر دوش پیمانکار منتقل گردد که این موضوع، مغایر با مبانی مدل مورد پذیرش کشور ایران است. از این رو، از نظر این‌گونه افراد بهتر است در قراردادهای بیع‌متقابل از روش تکمیل کار (پیمان) استفاده شود.

۱- رجوع شود به: «راهنمای مودیان مالیات بر ارزش افزوده»، سازمان امور مالیاتی کشور، آبان ماه ۱۳۸۷، ص: ۳.

## ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در دهه‌های اخیر، نیاز به تخصص فنی و منابع مالی سرمایه‌گذاران خارجی از یک سو و محدودیت‌های ناشی از قانون اساسی و سایر قوانین مربوطه از سویی دیگر سبب گردید تا یکی از شیوه‌های اصلی برای جذب سرمایه‌گذار خارجی در صنعت سرمایه‌بر نفت و گاز ایران، استفاده از ظرفیت‌های قراردادهای بیع‌متقابل باشد. از این رو، نحوه اخذ مالیات از سرمایه‌گذاران خارجی به موضوعی چالش برانگیز در میان مأموران مالیاتی تبدیل شد. چالشی که با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و اجرایی شدن آن از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ نمود بیش‌تری یافت.

این چالش عمدتاً مرتبط با اعمال یکی از روش‌های درصد پیشرفت پیمان و روش کار تکمیل شده به‌منظور شناسایی و ثبت سود و زیان پیمانکارانی است که در ایران به عملیات پیمانکاری موضوع قراردادهای بیع‌متقابل در حوزه نفت و گاز اقدام می‌نمایند. همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد چنین چالشی برای عملیات پیمانکاری عادی که در اجرای آن در هر دوره مالی، مابه‌ازای بخشی از خدمات انجام شده در طول اجرای قرارداد از سوی پیمانکار وصول می‌گردد، مصداق پیدا نمی‌کند (تنها استفاده از روش درصد پیشرفت پیمان). اما به دلیل ماهیت خاص قراردادهای بیع‌متقابل، انتخاب از میان یکی از روش‌های مذکور یا به کارگیری ترکیبی از آن‌ها برای سازمان امور مالیاتی کشور به یک مسئله بسیار مهم تبدیل می‌شود.

به‌طور کلی، به‌منظور حل مسئله مطرح در این مقاله می‌توان رویکردهایی به شرح زیر به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد نمود:

**الف- رویکرد رجحان شکل بر محتوا:** در صورتی که مبنای استدلال سازمان امور مالیاتی برای شناسایی سود و زیان پیمانکاران صرفاً اصول و استانداردهای حسابداری حاکم بر اشخاص حقوقی در ایران (بدون توجه به شرایط سیاسی و اقتصادی) باشد، آن‌گاه برای شناسایی سود می‌بایست تنها از روش درصد پیشرفت پیمان استفاده نمود. منتقدان استفاده از روش درصد پیشرفت پیمان بر این باورند که ماهیت قراردادهای بیع‌متقابل توأم با عدم اطمینان است. به‌عبارت دیگر، ممکن است چاه‌های حفر شده به منابع زیرزمینی نفت و گاز نرسد (پدیده چاه‌های خشک) و یا مقدار نفت و گاز استخراج شده تجاری نباشد. در پاسخ به آن‌ها می‌توان گفت که در چنین شرایطی، به استناد بند

۲۱ استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران، می‌توان به دلیل قابل برآورد نبودن ماحصل پیمان از روش سود صفر (یعنی شناسایی درآمد در هر دوره مالی به میزان مخارج تحقق‌یافته در آن دوره) استفاده نمود. به این ترتیب، عملاً قبل از آغاز بهره‌برداری از پروژه، هیچ‌گونه مالیاتی از سوی پیمانکار به سازمان امور مالیاتی پرداخت نخواهد شد.

**ب- رویکرد رجحان محتوا بر شکل:** در رویکرد رجحان محتوا بر شکل به‌منظور انتخاب از بین یکی از روش‌های درصد پیشرفت پیمان و روش کار تکمیل شده، علاوه بر استانداردهای حسابداری، وضعیت سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور نیز می‌تواند مبنای قضاوت و تصمیم‌گیری قرار گیرد. از آنجایی که تشویق و جذب سرمایه‌گذار خارجی به دلیل اعمال تحریم‌های اقتصادی و نیز استفاده از تخصص فنی و منابع مالی این‌گونه سرمایه‌گذاران در توسعه میادین نفتی و گازی در اولویت نخست قرار می‌گیرد، می‌توان در شرایط زیر یکی از روش‌های مذکور را مورد استفاده قرار داد:

۱- در صورتی که نوع قرارداد بیع‌متقابل به‌گونه‌ای باشد که نسبت به استخراج محصول و نیز استحصال تجاری آن اطمینان ۱۰۰٪ وجود داشته باشد (مانند قراردادهای توسعه برای میادین بکر و یا میادین قبلاً توسعه یافته)، می‌توان از روش درصد پیشرفت پیمان برای شناسایی سود و زیان این‌گونه پیمانکاران استفاده نمود. البته، به‌منظور تشویق و جذب پیمانکاران مذکور می‌توان قراردادهای بیع‌متقابل را به‌گونه‌ای منعقد نمود که مسئولیت پرداخت هرگونه مالیات بر عهده کارفرما باشد؛ هر چند که از نظر قوانین و مقررات مالیاتی، پیمانکار مؤدی مالیاتی محسوب می‌شود. به این ترتیب، هرگونه ریسک ناشی از عدم پرداخت مالیات به کارفرما انتقال خواهد یافت.

۲- در سایر موارد مبنای شناسایی سود و زیان، روش کار تکمیل شده می‌باشد. هرچند این روش طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران پذیرفته شده نیست اما با در نظر گرفتن سایر ملاحظات، سازمان امور مالیاتی می‌تواند فراتر از استانداردهای حسابداری عمل نموده و مالیات حقه دولت را وصول نماید. گفتنی است که در متن استانداردهای حسابداری ایران، بارها بر مقدم بودن رعایت قوانین و مقررات نسبت به احکام استانداردهای حسابداری تأکید شده است.

به‌منظور اعمال قانون مالیات بر ارزش افزوده بر قراردادهای بیع‌متقابل، متناسب با رویکردهای فوق‌الذکر، نحوه اخذ مالیات بر ارزش افزوده از قراردادهای بیع‌متقابل به

روشی بستگی خواهد داشت که مبنای شناسایی سود و زیان قراردادهای بیع‌متقابل قرار می‌گیرد.

طبق استاندارد حسابداری شماره ۹ ایران، محصل پیمان (یا همان سود پیمان) برای یک دوره مشخص، به روش درصد پیشرفت پیمان تعیین شده و سپس با مخارج تحقق‌یافته در آن دوره جمع می‌گردد تا در نهایت درآمد پیمان شناسایی و در حساب‌ها منظور شود. در این میان، طبق IFRS 6 و FAS 19 نحوه شناسایی مخارج پیمان (به‌ویژه مخارج مرتبط با اکتشاف و ارزیابی) به یکی از روش‌های تلاش‌های موفقیت‌آمیز و بهای کامل صورت می‌گیرد که در هر دو رهنمود، روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز مورد پذیرش قرار گرفته است. این در حالی است که در کشور ایران، استاندارد حسابداری خاصی در خصوص نحوه شناسایی مخارج موضوع قراردادهای بیع‌متقابل در حوزه نفت و گاز (مشابه IFRS 6 و FAS 19) تدوین نشده است. هرچند طبق بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۴۹ مورخ ۱۳۹۳/۰۴/۲۲، استهلاك هزینه‌های حائز شرایط مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم که در قراردادهای بیع‌متقابل از سوی مجریان ایرانی طرح به‌عنوان هزینه‌های پروژه یا دارایی سرمایه‌ای ثبت می‌گردند، به نسبت درآمد هر سال و یا به نسبت سنوات دوره بهره‌برداری، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی پذیرفته می‌شوند. اما در بخشنامه مزبور در خصوص این که چه مخارجی می‌تواند سرمایه‌ای شده و مستهلک شود، حکمی صادر نشده است. بنابراین، به نظر می‌رسد سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برای تکمیل بخشنامه مذکور از قابلیت‌های استانداردهای IFRS 6 و FAS 19 مبنی بر اتخاذ یکی از روش‌های تلاش‌های موفقیت‌آمیز و یا بهای کامل استفاده نماید.

در نهایت به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور تسهیل در نحوه حسابداری منابع نفت و گاز و نیز کمک به سازمان امور مالیاتی کشور در راستای بهره‌گیری از ظرفیت‌های استانداردهای حسابداری مشابه IFRS 6 و FAS19، تدوین و تصویب نهایی پیش‌نویس «استاندارد حسابداری صنایع استخراجی» را در اولویت خود قرار دهد.



## فهرست منابع

- ۱- اخوان، مهدی؛ طاهری‌فرد، علی (۱۳۸۷). «بررسی قراردادهای بیع‌متقابل در صنعت نفت در قالب قاعده غرور». *راهبرد توسعه*، شماره ۱۳، ص: ۷۲-۸۶.
- ۲- ایرانپور، فرهاد (۱۳۸۷). «انواع قراردادهای نفتی: تحول قراردادهای نفتی از قراردادهای معاوضی به سوی قراردادهای مشارکتی». *فصلنامه حقوق*، دوره ۳۸، شماره ۲، ص: ۲۵-۳۸.
- ۳- ایرانپور، فرهاد (۱۳۸۹). «مالکیت و مفهوم آن در قراردادهای نفتی». *فصلنامه حقوق*، دوره ۴۰، شماره ۱، ص: ۷۲-۵۷.
- ۴- ایزدی‌فرد، علی‌اکبر؛ کاویار، حسین (۱۳۸۹). «تأملی فقهی حقوقی در قرارداد بیع-متقابل». *پژوهش‌نامه بازرگانی*، شماره ۵۴، ص: ۱۱۱ تا ۱۴۴.
- ۵- جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۷۸). *مبسوط در ترمینولوژی حقوق*، شش جلدی، چاپ اول، تهران، گنج دانش.
- ۶- حسن‌تاش، سید غلامحسین؛ صبحی، ثمین (۱۳۸۸). «بررسی اثر نوسان قیمت نفت خام بر دریافتی طرفین قراردادهای نفتی (یک مطالعه موردی)». *مطالعات اقتصاد انرژی*، شماره ۲۲، ص: ۱۱۹-۱۶۶.
- ۷- درویشی، بابک؛ روح‌الله، فیاضی (۱۳۹۱). «تحلیل فقهی-حقوقی قرارداد بیع-متقابل»، *آموزه‌های فقه مدنی* (دانشگاه علوم اسلامی رضوی)، سال دوم، شماره ۶، ص: ۸۹-۱۱۴.
- ۸- زهدی، مسعود (۱۳۸۷). *روش‌های مالی و حسابداری در قراردادهای بیع‌متقابل*، تهران، انتشارات نویسندگان نیلوفر، چاپ اول.
- ۹- شکوهی، محمدرضا؛ نادران، الیاس (۱۳۸۹-۱۳۹۰). «تاریخ تحولات قراردادها در صنعت نفت ایران (با تأکید بر دوره ۱۳۳۳-۱۳۵۳)». *دو فصلنامه تاریخ ایران*، سال سوم، شماره ۶۷، ص: ۷۷-۱۱۰.
- ۱۰- صادقیان، نادعلی (۱۳۸۹). «تأملی تاریخی و حقوقی بر قراردادهای نفتی ایران در عصر قاجار». *فصلنامه گنجینه اسناد*، سال بیستم، دفتر سوم، ص: ۶-۲۱.
- ۱۱- کوده‌ئی، ابوالفضل (۱۳۹۲). «روش‌های سرمایه‌گذاری خارجی (با تأکید بر تجربه ایران)». *مجموعه مقالات تأمین مالی و سرمایه‌گذاری خارجی- روش‌ها، ابزارها و*

زیرساخت‌ها، سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران. تهران: انتشارات ماهواره.

۱۲- مقدم، محمدرضا؛ مزرعتی، محمد (۱۳۸۵). «مدل‌سازی و تحلیل قراردادهای بیع-متقابل و ارائه مدل بهینه‌سازی قرارداد در ایران». *تحقیقات اقتصادی*، شماره ۷۶، ص: ۱۵۷-۱۸۲.

۱۳- مؤمنی وصالیان، هوشنگ؛ غنیمی‌فرد، حجت‌الله و محمد محمودی (۱۳۸۸). «بررسی مقایسه‌ای قراردادهای بیع‌متقابل و مشارکت در تولید در پروژه‌های بالادستی صنعت نفت و گاز ایران». *فصلنامه علوم اقتصادی*، سال دوم، شماره ۶، ص: ۱۳۵-۱۵۷.

۱۴- هشی، عباس (۱۳۷۸-الف). «چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل، ساخت و بهره‌برداری و تحویل و شناسایی سود مشمول مالیات این نوع قراردادها- بخش ۱». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۴، ص: ۲۱-۲۸.

۱۵- هشی، عباس (۱۳۷۸-ب). «چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع-متقابل، ساخت و بهره‌برداری و تحویل و شناسایی سود مشمول مالیات این نوع قراردادها- بخش ۲». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۵، ص: ۲۲-۳۱.

۱۶- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). *راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده*.

۱۷- استانداردهای حسابداری شماره ۳ و ۹ ایران: <http://www.audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx>

۱۸- استاندارد بین‌المللی حسابداری (IFRS) شماره ۶.

۱۹- استاندارد حسابداری مالی (FAS) آمریکا شماره ۱۹.

۲۰- نشریه ۱۶۰ سازمان حسابرسی (۱۳۹۲). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران*.

21- Hennart, J. F. (1990). "Some Empirical Dimensions of Countertrade", *Journal of International Business Studied*, Vol. 21, No. 2, 2<sup>nd</sup>Qtr, P: 243-. 270 .

22- Brexendorff, A. and Ule, C. (2007). *Investing in the Iranian Oil & Gas Industry: from a Business and Legal Perspective*. Bharat Book Bureau .