

## بررسی امکان ثبت مخازن و ذخایر نفتی در قراردادهای نفتی بین‌المللی ایران، بر اساس نظریات و استانداردهای بین‌المللی و داخلی

رسول لاهیجانیان<sup>۱</sup>، فاطمه شیخی ده چناری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۱۵

نوع مقاله: پژوهشی

### چکیده

امروزه استانداردهای بین‌المللی یا داخلی حسابداری تأثیر بسزایی در اتخاذ سیاست‌های مالی و نتایج ناشی از آن‌ها دارد. در این راستا، علاوه بر تصویب استانداردهای ملی حسابداری از سوی کشورها، استانداردهای بین‌المللی نیز از سوی هیئت‌ها و کمیته‌های بین‌المللی حسابداری تصویب شده است. علت اهمیت بیشتر این موضوع در صنعت نفت و گاز در مقایسه با صنایع دیگر، ناشی از راهبردی بودن این صنعت در کشور صاحب مخزن و نظام مالی قراردادهای نفتی بوده است.

در ایران، ثبت مخازن نفتی، علاوه بر تحلیل به استناد اصل حاکمیت دولت‌ها بر منابع طبیعی و تعهدات ناشی از آن و نیز عدم تسری مالکیت قهقرایی در خصوص مخازن نفتی، بر پایه استانداردهای حسابداری داخلی و بین‌المللی انجام می‌گیرد؛ زیرا همواره تلاش برای تطبیق استانداردهای داخلی بر پایه استانداردهای بین‌المللی بوده است.

با استناد به استانداردهای بین‌المللی مانند استاندارد شماره ۶۹ یا گزارشگری مالی، به ترتیب عدم ثبت مخازن نفتی مبنی بر افشای اطلاعات مربوط به ذخایر ثبت‌شده و ارائه صورت‌های مالی و دارایی‌های پیمانکار برای تصمیم‌گیری پیمانکاران و سهام‌داران و نیز ارائه مقادیر ذخایر

۱. دکتری تخصصی مدیریت نفت و گاز، رئیس هیئت مدیره شرکت تبدیل انرژی پایا، rasoullahjaniyan@gmail.com

۲. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق نفت و گاز؛ fatemeh.sheikhy@gmail.com

ثابت‌شده نفت و گاز به‌عنوان اطلاعات تکمیلی قابل درک است و از استانداردهای موجود داخلی نیز عدم ثبت مخازن نفتی برداشت می‌شود. در نهایت، با توجه به یافته‌های این مقاله، ثبت مخازن نفتی توسط پیمانکار غیرقانونی تلقی می‌شود.

**واژگان کلیدی:** ثبت مخازن نفتی، استانداردهای بین‌المللی و داخلی حسابداری، حاکمیت و مالکیت دولت ایران، قراردادهای نفتی

### مقدمه

اهمیت و نقش ویژه حسابداری مالی، قوانین موجود و سیاست‌های آن در اتخاذ سیاست‌های اقتصادی و مالی و در راستای کسب و بهبود فضای اقتصادی در یک پروژه به قدری است که لاجرم باید در این مسیر با احتیاط بیشتری گام برداشت. در این راستا، علاوه بر استانداردهای داخلی حسابداری که هر کشور به استناد حاکمیت خود تصویب می‌کند و دستگاه‌های اجرایی و واحدهای تابعه را ملزم به اجرای آن می‌نماید، در راستای یک‌دست کردن استانداردهای مورد استفاده کشورها، تلاش همه‌جانبه در فضای بین‌المللی و از سوی کمیته و هیئت‌های بین‌المللی به شناسایی و به رسمیت شناخته شدن استانداردهای بین‌المللی منجر شده است.

در مقابل، اهمیت و نقش خطیر حسابداری مالی در صنعت نفت و گاز توجه و تأکید بیشتری را می‌طلبد، زیرا ویژگی‌های خاص صنعت مذکور ناشی از اصول حاکمیتی هر کشور، به‌ویژه اصل حاکمیت و مالکیت بر مخازن نفتی شامل نفت درجا و نفت تولیدی، شرایط ویژه آن نظیر حساسیت سیاسی زمان‌بندی مخارج و درآمدهای معدنی و نیز ویژگی‌های خاص عملیاتی، نیازمند پیش‌بینی حسابداری یک‌دستی برای آن و در راستای نیل به اهداف حاکمیتی و اقتصادی است. بنابراین، با وجود تعیین استانداردهای ملی و بین‌المللی دقیق برای هر پروژه، در صنعت نفت این موضوع نیاز به توجه بیشتری دارد. در ایران، ثبت مخازن نفتی در قراردادهای نفتی موضوعی است که همواره نیاز به نگرشی واقع‌بینانه و در جهت حفظ حاکمیت و مالکیت دولت میزبان داشته است؛ زیرا تأکید بر اصل حاکمیت و مالکیت بر مخازن نفتی (نفت درجا و نفت تولیدی) پس از تصویب قوانین مختلف به‌ویژه قانون نفت ۱۳۵۳ و لغو قراردادهای مشارکتی و نهایتاً

جایگزین کردن ورود طرف دوم قرارداد به عنوان پیمانکار، اهمیت بررسی موضوع امکان ثبت مخازن نفتی در قراردادهای دولتی را بیش از پیش مهم و قابل توجه می‌نماید. با بررسی سیر تاریخی نسل‌های مختلف قراردادهای دولت ایران با طرف‌های خارجی و با شروع از نسل امتیازی می‌توان بر پایه اصل حاکمیت و با استناد به قانون نفت ۱۳۵۳، بنا را بر غیرقانونی دانستن ثبت مخازن نفتی گذاشت. شایان ذکر است در کشور ایران، نه تنها غیرقانونی دانستن ثبت مخازن نفتی بر وفق اصل ویژه و بین‌المللی حاکمیت دولت‌ها بر منابع طبیعی قابل استناد است، طبق تحلیلی که از تطبیق استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقایسه با استانداردهای ملی ایران به دست آمده است، امکان ثبت مخازن نفتی از این نقطه نظر نیز غیرقانونی و ناممکن است.

بنابراین، بر اساس مطالب مذکور و در راستای بررسی موضوع امکان ثبت مخازن نفتی، در بخش اول این تحقیق، استانداردهای حسابداری بین‌المللی صنعت نفت و گاز در دو قسمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در راستای یک‌دست کردن استانداردهای حسابداری مورداستفاده کشورها تحلیل شده و در ادامه، همین موضوع در صنعت نفت و گاز بررسی شده است. همچنین، با توجه به اهمیت موضوع ثبت مخازن نفتی در قراردادهای نفتی ایران، موضوع مذکور در قسمت دوم و تحت دو عنوان مالکیت و حاکمیت دولت میزبان و نیز استانداردهای حسابداری و مالی ایران و در راستای تطبیق با استانداردهای بین‌المللی تحلیل شده است.

### ۱. اهمیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد حسابداری از اصول استانداردها و رویه‌های مشترکی تشکیل شده است که بر پایه آن، علاوه بر بنیان سیاست‌های حسابداری مالی، شیوه‌های حسابداری و قوانین حاکم بر انجام حسابداری نیز تعریف شده است که فعالیت حسابداران در قلمرو حدود آن شکل خواهد گرفت و در نهایت به بهبود شفافیت گزارشگری مالی در همه کشورها خواهد انجامید. علاوه بر اهمیت نقش ویژه حسابداری ملی در صنایع مختلف، دوری از مشکلات ناشی از خلأ استانداردهای حسابداری شفاف در برخی کشورها ایجاب می‌کند که استانداردهای حسابداری بین‌المللی توسط برخی نهادهای بین‌المللی شکل گیرد. زیرا قوانین موجود در این استانداردها با تأثیر در اقتصاد ملی و سیاست اقتصادی و مالی هر

کشور، یکنواختی و هدفمندی وضعیت های مالی را به دنبال خواهد داشت. استانداردهای حسابداری با اختصاص بخش های شرح مسئله، بحث مستدل و ارائه راهکار مطلوب به خود، به زمان و نمایش، شناسایی و اندازه گیری رویدادهای اقتصادی کمک می کند و به واسطه استفاده از آن، بنگاه های بیرونی مانند بانک ها از ارائه اطلاعات دقیق اطمینان می یابند و می توانند به ارائه فرم یکنواخت و یک شکل برای صورت های مالی خود استناد کنند. (ابراهیم پور و همکاران، ۱۳۹۷، ص ۷-۱۰)

استانداردهای بین المللی حسابداری<sup>۱</sup> متشکل از مجموعه ای واحد از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالاست که در تهیه صورت های مالی تلفیقی از جمله ترازنامه، صورت سود بیانیه، تغییرات وضعیت مالی صورت های مالی جریان و یادداشت های توضیحی نقش دارند.<sup>۲</sup> علاوه بر این، باید تأسیس بنیاد استانداردهای بین المللی حسابداری را برای تفاوت نهادن بین استانداردهای ملی کشورهای مختلف و استانداردهای بین المللی در زمینه حسابداری دانست.<sup>۳</sup>

در حال حاضر نیز، استانداردهای مذکور و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی<sup>۴</sup> دو دسته از استانداردهای مورداستفاده در کشورها هستند. استانداردهای بین المللی نسخه قدیمی تری از استانداردها است که از سوی کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۱۹۷۳<sup>۵</sup> تصویب شد و در مقابل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط کمیته مذکور که بعدها با بنیاد استانداردهای بین المللی حسابداری<sup>۶</sup> تغییر نام داد در سال ۲۰۰۱ منتشر شد. در مغایرت استانداردهای بین المللی حسابداری و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی درخصوص پاره ای از موارد، حق تقدم با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. در حال حاضر ۱۷ استاندارد بین المللی گزارشگری مالی و ۴۱ استاندارد بین المللی حسابداری (که البته برخی ملغی شده است)

۱. International Accounting Standard (IAS)

۲. tarazpadra.com/fa

۳. sepidarsystem.com/blog/IFRS-introduction/IASB

۴. International Financial Reporting Standard (IFRS)

۵. International Accounting Standards Committee (IASC)

۶. International Accounting Standards Board (IASB)

وجود دارد. همچنین برخی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جایگزین استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده‌اند.

گفتنی است که با وجود مزایای بیشتر بنیاد استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مانند منابع مالی بیشتر، تفسیر و آماده‌کردن استانداردهای حسابداری مورد استفاده جوامع بین‌المللی، کادر حرفه‌ای‌تر و استقلال بیشتر از کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی، قوانین مصوب کمیته مذکور از سوی بنیاد استانداردهای حسابداری بین‌المللی از پذیرش بیشتری برخوردار بود.<sup>۱</sup>

امروزه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اغلب کشورها استفاده می‌شود و به استثنای شرکت‌های منظم، بقیه کشورها ملزم به انطباق با اصول حسابداری ملی شرکت‌های فهرست‌شده یا بزرگ هستند.<sup>۲</sup> شایان ذکر است کشورهای دارنده بیشترین نرخ تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند و امروزه این استاندارد در اغلب کشورهای اروپایی و بسیاری از کشورهای آسیایی و برخی از کشورهای امریکای جنوبی پذیرفته شده است.<sup>۳</sup>

در ایالات متحده امریکا نیز استاندارد حسابداری GAAP<sup>۴</sup> دسته‌بندی شد و مؤسسه حسابداران رسمی خبره برای اولین بار مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری را طراحی و مدیریت و اعمال کرد. اصول کلی پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) عمدتاً در میان جوامع دولتی و خصوصی در ایالات متحده به کار می‌رود.

استانداردهای حسابداری مذکور باعث می‌شود صورت‌های مالی معتبر باشند و تصمیمات اقتصادی بیشتری را براساس اطلاعات دقیق و سازگار ارائه دهند<sup>۵</sup> و علاوه بر تنظیم قوانین یک‌دست و یک‌پارچه برای سازگار کردن صورت‌های مالی در سراسر کشور به‌عنوان یکی از اهداف تدوین، شفافیت و قابل‌قیاس کردن آن‌ها را به دنبال دارد. همچنین اعتماد و رشد و ثبات مالی بلندمدت را در اقتصاد جهانی افزایش می‌دهد و نیز افزایش

۱. [iica.ir/professional-education/14000321-03](http://iica.ir/professional-education/14000321-03)

۲. [Tarazpadra.com/fa](http://Tarazpadra.com/fa)

۳. [Sepidarsystem.com/blog/IFRS-introduction/](http://Sepidarsystem.com/blog/IFRS-introduction/)

۴. Generally Accepted Accounting Principles

۵. [Tarazpadra.com/fa](http://Tarazpadra.com/fa)

کارایی و پاسخ‌گویی در سطح بین‌المللی را در پی خواهد داشت (بینشیان و همکاران، ۱۳۹۷، ص ۱۰۶-۱۰۷؛ خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵، ص ۱۳۵-۱۳۸).

در مقابل، باید گفت که با وجود پذیرش استانداردهای مذکور و مزایای متعاقب آن همچون توانایی شرکت‌ها در ارائه صورت‌های مالی خود با اصول مشابه شرکت‌های رقیب خارجی و نیز سودمندی برای شرکت‌هایی که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی دارند، یکنواخت‌شدن و دستیابی به یک زبان مشترک حسابداری برای شرکت‌های مادر و تابع، و با وجود اعتقاد برخی از فعالان این حوزه به ضرورت پذیرش جهانی، منتقدان بر این باورند که پذیرش کامل، علاوه بر عدم ایجاد مزایایی به دلیل هزینه‌های بالای تغییر استاندارد داخلی، کاهش کیفیت گزارش‌دهی مالی را به دنبال دارد.<sup>۱</sup>

شایان ذکر است در کشور ایران نیز گرایش به تدوین استانداردها بر اساس استانداردهای بین‌المللی آن چیزی است که در سال‌های اخیر در ایران مشاهده شده است. زیرا عمده مزایایی که بر اساس تحقیقات صورت گرفته درخصوص پذیرش استانداردهای بین‌المللی به عمل آمده است، حاکی از مزایایی همچون افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی، کاهش هزینه این مقایسه برای سرمایه‌گذاران، افزایش کارایی بازار سرمایه، و افزایش جذب سرمایه‌گذاری خارجی است (پاکدل و همکاران، ۱۳۹۳، ص ۷۸). در سال ۱۹۹۲ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری مأمور تدوین استانداردهای لازم با هدف ایجاد یکنواختی در استفاده از استانداردهای حسابداری با توجه به شرایط محیطی کشور شد. با انتشار پیش‌نویس نه‌بیانیه در سال ۱۹۹۴ و پنج بیانیه دیگر در سال ۱۹۹۶ و نظرخواهی محدود درباره چند بیانیه دیگر و نیز یاری از آرای اعضای حرفه و پیشنهادهای ارائه‌شده، مجموعه رهنمودها اصلاح و با تصویب مراجع ذی‌صلاح برای مدت دو سال نخستین مجموعه رسمی از اوایل سال ۱۹۹۲ لازم‌الاجرا شد. نتیجه فعالیت‌های کمیته مذکور تا کنون تدوین و انتشار ۳۲ استاندارد بوده است. اما با توجه به نیاز به یکسان‌سازی و هماهنگی بین استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی از طرفی و توجه به شرایط محیطی، تغییراتی در برخی از آنها ایجاد شد و سپس با تجدیدنظر و حذف برخی از این تغییرات و ارائه مجدد استانداردها، پروژه

۱. Farssan.com/1399/06

هماهنگی استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی از سال ۲۰۰۵ با هدف بهبود استانداردهای قبلی و هماهنگی با آخرین استانداردهای بین‌المللی مربوط شروع به فعالیت کرد و تاکنون ۱۸ استاندارد مورد تجدیدنظر قرار گرفته است (همان، ص ۸۰). همچنین، انتشار ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار در ایران از آبان سال ۱۳۹۵ تمامی بانک‌ها، مؤسسه‌های مالی و اعتباری و شرکت‌های ثبت‌شده بیمه در سازمان بورس و اوراق بهادار را ملزم به ارائه صورت‌های مالی سالانه بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ایران از تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن هم‌زمان با شروع دوره مالی کرده است. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس با سرمایه ثبت‌شده ۱۰ هزار میلیارد ریال و بیشتر نیز بر اساس این ابلاغیه ملزم شدند.<sup>۱</sup>

درخصوص تلاش بر اساس تطبیق استانداردهای ملی ایران و بین‌المللی، شایان ذکر است که با وجود انطباق بخش چشمگیری از استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی، در مفاهیم کلی و استانداردهای حسابداری به‌علاوه نحوه اجرا در ایران در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی تفاوت‌های معناداری وجود داشته است. بنابراین، برای نیل به هدف اجرای در ایران و همچنین استانداردهای حسابداری ایران، توانمندی درخصوص تغییرات بین این دو استاندارد و همچنین ابزاری توانمند برای ترجمه اطلاعات مالی لازم می‌نماید.<sup>۲</sup>

## ۲. استانداردهای حسابداری بین‌المللی در صنعت نفت و گاز

ویژگی‌های خاص صنعت نفت و گاز و شرایط ویژه آن نظیر حساسیت سیاسی زمان‌بندی مخارج و درآمدهای معدنی و نیز ویژگی‌های خاص عملیاتی به مطرح شدن حسابداری این صنایع در مسائل بحث‌برانگیز حسابداری منجر شده است. بنابراین بسیاری از نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری حسابداری صنایع استخراجی مانند صنایع نفت و گاز را در دستور تدوین استاندارد برای صنعت مذکور قرار داده‌اند (رفیعی و ناظمی، ۱۳۸۸، ص ۶۸)

۱. Sepidarsystem.com/blog/IFRS-introduction/

۲. Farssan.com/1399/06

در واقع حسابرسی هزینه‌ها یکی از اهرم‌های ویژه نظارت و کنترل کارفرما در عملیات نفتی محسوب می‌شود. قراردادهای نفتی موسوم به قراردادهای «هزینه به اضافه سود» و یکی از زیرمجموعه‌های این نوع از قراردادها است که هرچه پیمانکار امروز هزینه می‌کند، به همراه سود در نهایت دریافت می‌دارد؛ بنابراین کارفرما لازم می‌داند که از حسابداری هزینه‌ها کاملاً مطلع شود و اطمینان یابد که هزینه‌ها به‌طور کامل به حساب پروژه منظور شده است. بدین منظور پیمانکاران علاوه بر انجام وظیفه خود مبنی بر ثبت و ضبط هزینه‌ها و دریافتی‌ها در دفاتر خود طبق اصول حسابداری، نحوه نگاه‌داری حساب‌ها و دسته‌بندی آن‌ها را در «دستورالعمل حسابداری» ضمیمه‌شده در قرارداد مقرر خواهند داشت. بنابراین موضوع اعمال استانداردهای حسابداری بین‌المللی صنعت نفت و گاز و نیز امکان ثبت مخازن نفتی بر اساس آن‌ها در مقایسه با سایر صنایع از اهمیت بیشتری برخوردار می‌شود (شیروی، ۱۳۹۵، ۴۷۲-۴۷۳).

به لحاظ تاریخی، اولین تلاش‌ها برای تصویب استانداردهای حسابداری در صنعت نفت و گاز از سوی انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۶۴ صورت گرفت که به واسطه تحقیقات انجام‌شده روش‌های حسابداری کوشش‌های موفق<sup>۱</sup> و بهای تمام‌شده کامل<sup>۲</sup> از شیوه‌های مختلف حسابداری نفت و گاز شناسایی شد و به ارائه پیشنهادی به هیئت اصولی حسابداری منجر شد. سپس در سال ۱۹۷۱ پیش‌نویس «روش حسابداری و گزارشگری در صنایع نفتی» توسط کمیته‌ای به توصیه هیئت اصول حسابداری تدوین شد که به دلیل فشارهای سیاسی کمیسیون اوراق بهادار و بورس آمریکا (SEC)،<sup>۳</sup> هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا و کمیسیون اوراق بهادار و بورس تصمیم به انتشار استاندارد شماره ۱۹ گرفتند. گفتنی است مخارج بهای تمام‌شده منابع طبیعی بر اساس بیانیه شماره ۱۹ شامل مخارج تحصیل، اکتشاف، تولید، تکمیل عملیات و تهیه امکانات و تجهیزات پشتیبانی است. فایده در تصمیم‌گیری هدف اصلی از انتشار استاندارد مذکور بود، زیرا یکسان‌بودن روش‌های حسابداری توسط واحدهای انتفاعی و شرکت‌های فعال در صنعت

---

1. The Successful Efforts Method

۲. Full Cost Method

۳. Securities & Exchange Commission



نفت و گاز تصمیم‌گیری بهتر را برای استفاده‌کنندگان در صورت قابل‌قیاس بودن به دنبال داشت (رضایی و آماده، ۱۳۹۵، ص ۱-۵).

پس از آن، نقش عوامل سیاسی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و فشارهای آن به مطرح شدن به‌کارگیری روش بهای تمام‌شده کامل منجر شد و با آشکار ساختن قصد خود مبنی بر الزام روش حسابداری شناخت ذخایر در آینده، هیئت استانداردهای حسابداری استاندارد شماره ۲۵ را منتشر کرد که حاکی از فشارهای سیاسی وارد شده بر تدوین استانداردهای حسابداری نفت و گاز در آمریکا بود. سپس حسابداری «شناخت ذخایر» به این دلایل اصلی تدوین شد: ارائه‌ندادن اطلاعات کافی درباره وضعیت مالی و نتایج عملیات تولیدکنندگان نفت و گاز بر اساس حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی، ارائه اطلاعات اضافی در کنار صورت‌های مالی اساسی برای ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات یک شرکت فعال در صنعت نفت و گاز و مقایسه آن با سایر شرکت‌های این صنعت، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری روش حسابداری مبتنی بر ارزشیابی ذخایر نفت و گاز که توسط کمیته اوراق بهادار آمریکا ارائه شد.

پس از آن، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در سال ۱۹۸۲، با انتشار استاندارد شماره ۶۹ با عنوان «افشا درباره فعالیت‌های تولید نفت و گاز»، موارد افشای خواسته شده در این استاندارد را شامل این موارد دانست: مقادیر ذخایر اثبات شده نفت و گاز، مخارج سرمایه‌ای در ارتباط با فعالیت‌های تولید نفت و گاز، مخارج انجام شده برای تحصیل اموال نفت و گاز، اکتشاف و فعالیت‌های توسعه، نتایج عملیات برای فعالیت‌های تولید نفت و گاز و معیار گردش وجوه نقد آتی تنظیم شده مرتبط با ذخایر (رضایی و آماده، همان، ص ۷-۹؛ رودکی، ۱۳۸۲، ص ۱۹۱-۲۰۱).

در راستای یکنواخت نبودن روش‌های مورد استفاده حسابداری در صنعت نفت و گاز این موضوع با تأسیس کمیته راهبردی هیئت بین‌المللی تدوین استانداردها در سال ۱۹۹۸ به انتشار گزارش تحقیقاتی از سوی این کمیته در سال ۲۰۰۰ منجر شد که اهم نتایج آن از قرار انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جامعه برای صنایع نفت و گاز و معادن، پایه‌نهادن صورت‌های مالی بر مبنای بهای تمام‌شده تاریخی به رسمیت شناختن اطلاعات مربوط به ذخایر به‌عنوان شاخص اصلی عملکرد و نهایتاً ارجحیت

روش های حسابداری مبتنی بر تلاش های موفقیت آمیز نسبت به هزینه یابی کامل بود، اما به علت کمبود منابع به تعویق افتاد. سپس با پذیرش تبعیت شرکت های پذیرفته شده در بورس از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و نیاز به ارائه رهنمودهای خاص برای بسیاری از شرکت های نفتی، در آوریل سال ۲۰۰۴ هیئت مذکور با قراردادن پروژه تحقیقاتی متشکل از نمایندگان از نهادهای استانداردگذاری کشورهای استرالیا، کانادا، نروژ و افریقای جنوبی و نیز مشورت و بهره از نظر شرکت های این صنعت، حسابداران عمومی، تحلیلگران مالی و تدوین کنندگان قوانین و مقررات در سراسر جهان، تدوین استاندارد حسابداری جامع در صنایع اکتشافی در دستور کار هیئت قرار گرفت (رفیعی و ناظمی، ۱۳۸۸، ص ۶۹؛ صالحی و همکاران، ۱۳۹۴، ص ۵۶).

اما با وجود پی بردن کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری به اهمیت حسابداری در مورد صنایع استخراجی در سال ۲۰۰۲، کمیته به این نتیجه رسید که تا قبل از منطبق کردن بسیاری از واحدهای تجاری در ۲۰۰۵، بررسی های جزئی مورد نیاز این پروژه، کسب قدرت لازم برای اجرا و عهده دار شدن وظایف عادی بر عهده هیئت در خصوص انجام تغییرات عملی و غیر قابل امکان است (سلطانی، ۱۳۹۵، ص ۸).

هدف از تشکیل کمیته مذکور تدوین استاندارد جامع حسابداری در صنعت اکتشاف تا سال ۲۰۱۱ و لغو استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۶ تحت عنوان «اکتشاف و ارزیابی معادن» بود که در سال ۲۰۰۴ به صورت موقت و در برخی موارد منتشر شده بود. استاندارد حسابداری شماره ۶۹ تمامی مراحل استخراج را پوشش می دهد و استاندارد شماره ۶ فقط به مراحل اکتشاف و ارزیابی تخصیص می یابد. بنابر تصویب و انتشار استاندارد بود که مراحل دیگر را نیز پوشش دهد که تا کنون منشر نشده است (رفیعی و ناظمی، ۱۳۸۸، ص ۶۹).

تاریخچه حسابداری صنعت نفت و گاز در ایران به اواسط دهه ۱۳۸۰ برمی گردد. در آن زمان، پروژه ای با عنوان «حسابداری صنایع استخراجی» در دستور کار مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری قرار گرفت. یکی از اهداف اولیه این تدوین هماهنگی و یکسان کردن با استاندارد گزارشگری مالی شماره ۶ و داخلی سازی آن با توجه به شرایط

ایران بود. تدوین پیش‌نویس در اواخر ۱۳۸۶ به اتمام رسید ولی ارائه دو دلیل ذیل از سوی محققان تدوین استانداردها مانع از تصویب نهایی پیش‌نویس شد.

یکی از این دلایل نیاز به تدوین استاندارد جامع درخصوص منابع معدنی نفت و گاز در ایران و به‌خصوص فقدان ثبات رویه‌ای مابین شرکت‌های معدنی و فعالان نفت و گاز بود، درحالی‌که استاندارد شماره ۶ نیز فقط به مراحل اکتشاف و ارزیابی اختصاص دارد. دلیل دیگر اعلام هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبنی بر تکمیل پروژه صنایع استخراجی و منسکرکردن استاندارد جامع و دربرگیرنده مراحل اکتشاف و بهره‌برداری و پاکسازی معادن بود.

انتشار پیش‌نویس به دلایل مذکور به تعویق افتاد و نهایتاً با اعلام مجدد هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی درخصوص تعویق پروژه‌های استخراجی، کمیته تدوین استانداردها شیوه پروژه صنایع استخراجی را تغییر داد و استانداردهای حسابداری آمریکا را درخصوص صنایع استخراجی در ایران سودمند دانست و به‌کار برد. هرچند کارهای تحقیقاتی ادامه یافته و تیمی غنی از تحقیقات نیز شکل گرفته است، تا کنون در حال تکمیل شدن است (سلطانی، ۱۳۹۵، ص ۵).

شایان ذکر است یکی دیگر از دلایل مهم در تصویب و تدوین استانداردهای بین‌المللی در صنعت نفت و گاز کشورهای دارای حاکمیت استناد به همین اصل حاکمیت و مالکیت بر منابع طبیعی آنها است که علاوه بر اهمیت اقتصادی و سیاسی مخازن نفت و گاز کشورها، بررسی و تحلیل آن در اسناد بین‌المللی و نیز قراردادهای منعقد شده لازم می‌نماید. کشور ایران نیز یکی از تابعین بین‌المللی است که در هریک از قوانین خود به این اصل تأکید نموده و تصویب قوانین را بر این اساس بنیان نهاده است؛ بنابراین در بخش بعد موضوع امکان ثبت مخازن نفتی و گازی، علاوه بر تحلیل استانداردهای بین‌المللی و ملی در این خصوص، از منظر حاکمیت و مالکیت نیز نقد می‌شود. لازم است بیان شود که ارائه توضیحاتی درخصوص استانداردهای بین‌المللی و به‌ویژه در صنعت نفت و گاز از جهت تلاش نهادهای مسئول در راستای تطبیق استانداردهای ملی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی بوده است که این موضوع نیز در بخش بعد به همراه اصل حاکمیت و مالکیت بررسی می‌شود.

### ۳. مالکیت و حاکمیت بر منابع طبیعی در ثبت مخازن نفتی کشور ایران

موضوع امکان ثبت حقوقی ذخایر نفتی ایران از لحاظ تئوری و نظری از چند جهت قابل بررسی و کنکاش است. اولین بررسی مرتبط با مسئله اصل حاکمیت دولت‌ها بر منابع طبیعی<sup>۱</sup> خود موضوع قطعنامه ۱۸۰۳ سازمان ملل متحد است. اصل مذکور قاعده‌آمره بین‌المللی بین دولت‌ها است که آن‌ها را به شناسایی و رعایت آن ملزم کرده است. قاعده مذکور علاوه بر این که در امتداد حقوق بشر است، در رأس قوانین و قراردادهای بین‌المللی دول میزبان در راستای حفظ مالکیت و حاکمیت نیز قرار می‌گیرد. (آقاموسی طهرانی و نعمتی، ۱۳۹۸، ص ۶۱-۶۳)

پس از جنگ جهانی دوم، ایجاد مسائلی همچون فقر و رشد نیافتگی اقتصادی کشورهای صاحب منابع طبیعی و نیاز این کشورها به توسعه و پیشرفت و نیز سهم ناچیز آن‌ها در درآمدهای حاصل از فروش منابع طبیعی به ناعدلان دانستن نظم حاکم بر روابط اقتصادی بین‌المللی از سوی کشورهای صاحب مخازن نفت و گاز منجر شد که در نهایت در صدد تغییر آن برآمدند. به علاوه، جنبش‌های استعمارزدایی و نیز حرکت‌های استقلال‌طلبانه در کشورهای صاحب نفت احساس عدم استقلال و دخالت بیگانگان در امور داخلی را بیش‌ازپیش نمایان نمود.

عبارت «حق حاکمیت دائمی بر ثروت‌های و منابع طبیعی» را نخستین بار نماینده شیلی در سال ۱۹۵۲ در جریان مذاکرات مربوط به «میثاق حقوق بشر» مطرح کرد؛ سپس با تشکیل سازمان ملل متحد و بیان عقاید و دیدگاه‌های مختلف کشورهای صاحب مخازن، به پیش‌بینی قطعنامه ۱۸۰۳ و سپس شناسایی «نظم نوین اقتصادی بین‌المللی» به عنوان تحول مهم دیگر از سوی مجمع عمومی سازمان ملل منجر شد. گفتنی است اسناد مزبور از مهم‌ترین اسناد بین‌المللی در خصوص اصل حاکمیت و مالکیت است و از اسناد دیگر نیز می‌توان به قطعنامه ۳۱۷۱ و قطعنامه ۲۱۵۸ اشاره نمود (شیروی، ۱۳۹۵، ص ۱۸۰-۱۸۷).

1. Permanent Sovereignty over Natural Resources (U.N. Doc. A/5217, 1962)

"The right of people and nations to permanent sovereignty over their natural wealth and resources must be exercised in the interest of their national development and of the well-being of the people of the State concerned."

در استفاده از این اصل و در بررسی موضوع ثبت مخازن نفتی از لحاظ تئوری، توجه به استقرار نظام جبران خسارت به صورت پرداخت غرامت به شکل مناسب و بدون انتقال مالکیت بر معادن به طرف دوم لازم می‌نماید و آرای بین‌المللی نیز مانند پرونده لیامکو، پرونده امین اوایل و نهایتاً رأی دیوان داوری ایران و آمریکا در پرونده کنسرسیوم همگی حاکی از آن است که هیچ‌گونه حق انتقال مالکیتی بر معادن و منافع آتی قرارداد و عدم النفع برای طرف دوم قرارداد وجود نخواهد داشت. به موجب این اصل حتی می‌توان بیان داشت در ملی کردن نامشروع نیز جبران خسارت بدون انتقال مالکیت انجام می‌پذیرد (آقاموسی طهران‌ی و نعمتی، ۱۳۹۸، ص ۶۱-۶۳) در واقع تعهد به پرداخت غرامت یکی از تعهدات ناشی از اصل حاکمیت بر منابع طبیعی محسوب می‌شود که با وجود تأیید بر پرداخت فوری غرامت به صورت فوری، کافی و مؤثر در قطعنامه‌های متعدد سازمان ملل، در قراردادهای بالادستی اعمال استاندارد مذکور موسوم به هال به معنای محرومیت کشورها از ملی کردن و کنترل منابع نفتی خود است، بنابراین به همراه جایگزین کردن استاندارد «غرامت مناسب» به جای «غرامت کامل»، در پرونده «کویت علیه امین اوایل» و نیز پرونده «آموکو» بر انتظار مشروع در جهت تعیین غرامت مناسب تأکید شد (شیروی، ۱۳۹۵، ص ۱۸۷-۱۹۴).

در ایران نیز، علاوه بر شناسایی صریح مالکیت و حاکمیت ایران در قانون نفت ۱۳۵۳<sup>۱</sup>، اصل مذکور پس از آن در قانون نفت ۱۳۶۶، قانون نفت ۱۳۹۰ و... به صورت ماده‌ای جداگانه قابل تأکید و مشاهده است. اما در خصوص نظام جبران خسارت در قراردادهای نفتی به عنوان یکی از تعهدات ناشی از اصل حاکمیت و مالکیت در بررسی موضوع بررسی امکان ثبت مخازن نفتی، لازم است بیان شود به موجب استنادات و شواهد قانونی و با بررسی تحولات دوره‌ای قراردادهای نفتی بین‌المللی نظام جبران خسارت به صورت عدم مالکیت بر مخازن بوده است و نیز اغلب این امر در خصوص بررسی نظام قراردادهای امتیازی بیشتر قابل تأمل است؛ زیرا علاوه بر عدم تصریح به اصل «مالکیت و

۱. «منابع نفتی و صنعت نفت ایران ملی است و اعمال حق مالکیت ملت ایران نسبت به منابع نفتی ایران به عهده شرکت ملی نفت ایران است که رأساً یا به وسیله نمایندگی‌ها و پیمانکاران خود در آن باره اقدام خواهد کرد.»

حاکمیت دولت ایران»، نظام جبران خسارت در آرای بین‌المللی این‌گونه قراردادهای حاکی از عدم انتقال مالکیت بوده است (آقاموسی طهرانی و نعمتی، ۱۳۹۸، ص ۳۳۶).

عدم تسری قهقرایی به نفت موجود در مخزن بر اساس نحوه و شیوه بازپرداخت درآمد و هزینه‌های طرف خارجی پس از نسل قراردادهای امتیازی و مشارکت در سرمایه‌گذاری، امر دیگری است که در راستای بررسی تئوری امکان ثبت مخزن از منظر اصل حاکمیت و مالکیت و در سیر تاریخی قراردادهای قوانین نفتی لازم می‌نماید. زیرا در نسل قراردادهای مشارکت در تولید، پس از دو نسل مذکور، تعلق حق عینی و یا دینی پیمانکار و تعلق آن در نقطه صادرات، به عدم تسری مالکیت قهقرایی به نفت موجود در مخزن منجر می‌شود؛ همچنین، این امر بر اساس اسناد بین‌المللی، مانند مواد ۶۳، ۶۷، ۶۸ و ۶۹ کنوانسیون بیع بین‌المللی کالا، قابل بررسی بر طبق انتقال مالکیت و ضمان معاوضی در نقطه تسلیم است و پیش از آن انتقال مالکیت برای طرف مقابل رخ نخواهد داد. عدم انتقال مالکیت، علاوه بر استناد به قراردادهای هیبریدی چین بر اساس معین، مقدور بودن و مقدورالتسلیم بودن نیز قابل پیگیری است و نفت درون مخزن فاقد ویژگی‌های مذکور بوده است (آقاموسی طهرانی و نعمتی، ۱۳۹۸، ص ۵۹ و ۶۰).

در سیر تاریخی و تحولات موجود در نظام قانونی و قراردادی صنعت نفت و گاز ایران، اصل مالکیت و حاکمیت ایران به صراحت شناسایی شده است؛ بنابراین، پس از نسل قراردادهای امتیازی، امکان تعلق مالکیت نفت نهایی و درجا در رژیم قانونی مشارکتی به صورت تعلق نفت درجا و تولیدی برای دولت میزبان بوده است و تنها در نقطه‌ای مانند نقطه صادرات یا نقطه اندازه‌گیری، دولت تعهد به تحویل سهم پیمانکار از نفت تولیدی به وی داشته است. سپس با استناد به قانون نفت ۱۳۵۳ و لغو قراردادهای مشارکتی و ورود طرف خارجی به عنوان پیمانکار در قراردادهای نفتی، دریافت هزینه‌ها و سود به پیمانکار تقویم به پول (دلار) شده و مانند مشارکت در تولید تعلق مالکیت نفت درجا و تولیدی به دولت میزبان اختصاص می‌یابد (آقاموسی طهرانی و نعمتی، همان، ص ۵۹-۶۰). شایان ذکر است که این‌گونه سیستم پرداخت فروش نفت یا پرداخت پول را برای دولت میزبان دارای جنبه اختیاری دانسته است و در راستای جبران مبالغ

استحقاقی پیمانکار، باید گفت نهایتاً به عدم ثبت ذخایر نفتی در این گونه قراردادها منجر می‌شود (شیروی، ۱۳۹۵، ص ۴۳۹؛ درخشان، ۱۳۹۲، ص ۷۲-۷۵).

قانون نفت ۱۳۵۳، با تأکید بر حضور طرف خارجی به‌عنوان پیمانکار، عدم تسری مالکیت قهقرایی نسبت به نفت موجود درجا و تولیدی را به‌صورت انعقاد قراردادهای فروش و تقویم سهم استحقاقی پیمانکار به پول دانسته است، زیرا به موجب ماده ۱۲ قانون نفت ۱۳۵۳، طرف قرارداد مستحق خریداری مقداری از نفت میدان مکشوفه تحت شرایط مقرر در قرارداد فروش در برابر متحمل شدن هزینه‌های اکتشاف و نیز متعهد به تأمین هزینه‌های عملیات توسعه خواهد بود.<sup>۱</sup>

اما در قراردادهای نسل نوین نیز، با وجود شناسایی اصل حاکمیت و مالکیت ایران، به موجب مصوبه هیئت وزرا درخصوص شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی نفت و گاز مصوب ۱۳۹۵، در جهت جذب بیشتر سرمایه‌گذاران خارجی در دوران پسابرجام، برخی مواد قانونی به‌صورت جواز استفاده از «قراردادهای مشارکتی» پیش‌بینی شده است و در این راستا برخی اعتقاد به تناقض این قراردادها با اصول حاکمیتی ایران ازجمله اصول قانون اساسی دارند و یکی از استدلال‌ات آن‌ها ردیف ۳ بند ۳ ماده ۳ «قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت»<sup>۲</sup> است که به موجب آن جواز استفاده از «قراردادهای مشارکتی» پیش‌بینی شده است، زیرا مشارکت در معنای «مشارکت در سرمایه‌گذاری، مشارکت در تولید، مشارکت در عملیات و نهایتاً مشارکت در درآمد خواهد بود و بدین طریق ممکن است در یکی از انواع آن سرمایه‌گذار خارجی نسبت به

۱. ماده ۱۲ - قرارداد فروش نفت

۱- بعد از آن‌که تجاری‌بودن میدان کشف‌شده، مطابق ضوابطی که در قرارداد مربوط پیمانکاری تصریح می‌شود به تحقق پیوست، قرارداد فروش بین شرکت ملی نفت ایران و طرف قرارداد منعقد خواهد شد. طرف قرارداد حق خواهد داشت که در برابر ریسک هزینه‌های اکتشافی که متحمل گردیده و نیز در برابر تعهد تأمین هزینه‌های عملیات توسعه که برعهده گرفته است (در صورتی که تأمین این هزینه‌ها بر عهده طرف قرارداد باشد) مقداری از نفت میدان مکشوفه را از تاریخ آغاز تولید تجاری تحت شرایط مقرر در قرارداد فروش و در طی مدتی که از پانزده سال تجاوز نخواهد کرد خریداری نماید. نفتی که به موجب مقررات این ماده به طرف قرارداد فروخته می‌شود در هر حال از پنجاه درصد نفت تولیدشده میدان مکشوفه تجاوز نخواهد نمود.

۲. ردیف ۳ بند ۳ ماده ۳: جذب و هدایت سرمایه‌های داخلی و خارجی به‌منظور توسعه میادین هیدروکربوری با اولویت میادین مشترک از طریق طراحی الگوی‌های جدید قراردادی از جمله مشارکت با سرمایه‌گذاران و پیمانکار داخلی و خارجی بدون انتقال مالکیت نفت و گاز موجود در مخازن با رعایت موازین تولید صیانت‌شده

نفت تولیدی ادعای مالکیت کند». (ابراهیمی و شیرجیان، ۱۳۹۳، ۲۵-۳۲). از دیگر عیوب و انتقادات وارده به امکان ثبت ذخایر نفتی و انتقال مالکیت نفت تولیدی به شرکت‌های خارجی مواد (بند ب و پ تبصره ۲ ماده ۱۶ یا بند پ ماده ۱۰<sup>۲</sup> مصوبه هیئت وزرا) است. در این خصوص عده‌ای، علاوه بر نقض حاکمیت و مالکیت ایران، مالکیت نفت تولیدی را در اختیار شرکت خارجی طرف قرارداد می‌گذارند. اما باید دانست علاوه بر تصریح به حاکمیت و مالکیت ایران در ماده ۲ قانون نفت ۱۳۹۰<sup>۳</sup> و بند الف ماده ۳ مصوبه هیئت وزرا در خصوص قراردادهای بالادستی نفت و گاز<sup>۴</sup>، ماهیت عمل پیمانکار و وجود حق عینی و دینی بر انجام تعهد و در نهایت معلوم و معین نبودن نفت نیز از دلایل دیگری است که استدلال نقض‌کنندگان حاکمیت و مالکیت ایران را در این نوع از قراردادها زیر سؤال می‌برد. در واقع تصریح به حاکمیت و مالکیت ایران در مواد ابتدائی قوانین نفتی، مانند مشارکت در تولید و اولویت‌بخشیدن به اصل حاکمیت و مالکیت بر منابع طبیعی،

۱ بند ب تبصره ۲ ماده ۶: دستمزد پروژه (FEE) به یکی از ارزش‌های مورد قبول بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به تشخیص وزارت نفت برای هر بشکه نفت اضافی در میدان‌ها یا مخزن‌های نفتی و برای هر هزار فوت مکعب استاندارد گاز یا هر بشکه میعانات گازی اضافی در میدان‌ها یا مخزن‌های گازی است.

بند پ تبصره ۲ ماده ۶: دستمزد برای تولید نفت از میدان‌های یا مخزن‌های نفتی یا هر هزار فوت مکعب استاندارد گاز و هر بشکه میعانات گازی از میدان‌های یا مخزن‌های گازی و بازپرداخت هزینه‌های مستقیم هزینه‌های غیرمستقیم و هزینه‌های بهره‌برداری به همراه هزینه‌های تأمین مالی متعلقه بر اساس قرارداد حسب مورد جهت اجرای طرح از محل حداکثر ۵۰ درصد از نفت خام و میعانات گازی تولیدی اضافی و تا ۷۵ درصد از گاز طبیعی اضافی و دیگر محصولات یا عواید آن‌ها بر پایه قیمت روزفروش محصول پس از رسیدن به تولید اولیه انجام می‌شود. پایان دوره قرارداد مانع از بازپرداخت هزینه‌های باقی‌مانده با شرایط مندرج در قرارداد نمی‌شود.

۲. بند پ ماده ۱۰: کلیه پرداخت‌های مندرج در بندهای الف و ب این ماده از محل منابع موضوع بند پ ماده ۶ از محل یا عواید حاصل از تولیدات مخزن یا میدان‌های موضوع قرارداد به قیمت روز یا به صورت نقد در سررسیدها به پیمانکار تحویل یا پرداخت می‌شود.

۳. ماده ۲ قانون به شرح ذیل اصلاح می‌شود:

ماده ۲- کلیه منابع نفتی جزء انفال و ثروت‌های عمومی است. اعمال حق حاکمیت و مالکیت عمومی بر منابع مذکور به نمایندگی از طرف حکومت اسلامی بر عهده وزارت نفت است.

۴. تمامی قراردادهایی که بر اساس این تصویب نامه منعقد می‌شوند اصول زیر حاکم است:

الف) اعمال حق حاکمیت و مالکیت عمومی بر کلیه منابع و ذخایر نفت و گاز طبیعی کشور از طریق وزارت نفت به نمایندگی از طرف جمهوری اسلامی ایران.



را نمی‌توان مالکیت شرکت خارجی پیمانکار بر نفت تولیدی و به تبع ثبت ذخایر نفتی در دارایی‌های خود دانست.

به نظر می‌رسد این امر در جهت جذب سرمایه‌گذاران در میدان‌های مشترک و پرریسک بوده است (ردیف ۳ بند ت ماده ۳ قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت) و حتی عدم انتقال مالکیت در این نوع از میدان‌ها نیز به وضوح در ماده مذکور تصریح شده است. وقتی میدان‌های پرریسک و مشترک بدون انتقال مالکیت اتفاق می‌افتد، میدان‌های دیگر نیز بدون این انتقال است و پیش‌بینی FEE ثابت و بازگذاشتن سقف هزینه‌های سرمایه‌ای را نیز نمی‌توان به تبع عوامل فوق مانند ماهیت عمل پیمانکار و ماهیت نفت موضوع قرارداد به موجب قوانین دولت صاحب مخزن و ... به نوعی حق مالکیت و انتقال آن دانست. پیش‌بینی فی به معنای تهدید حق مالکیت و حاکمیت ایران نیست و به تبع نیز دریافتی بیشتری نخواهد داشت، زیرا در این مورد نیز مانند بیع متقابل پرداخت‌ها با نرخ بازگشت سرمایه ۱۶ یا ۱۷ درصد است، از این رو در اینجا نیز، با وجود طولانی بودن قرارداد، پرداخت‌ها با نرخ بازگشت سرمایه انجام می‌شود.

در واقع این نوع از عدم مالکیت برای شرکت خارجی به صراحت مصوبه هیئت وزرا در کنار موادی است که به نظر مخالفان آن انتقال مالکیت است و موادی مانند بند د ماده ۳ مصوبه در کنار بند الف این ماده<sup>۱</sup> و وجود اصل حاکمیت دائمی بر منابع طبیعی نمی‌تواند به معنای مخاطره حق حاکمیت ایران و به نوعی مالکیت شرکت خارجی بر منابع نفتی باشد. در صورت قطع، کاهش و یا فسخ قرارداد، این موضوع صرفاً نقض تعهد است و جبران خسارت می‌شود و این امر به معنای انتقال مالکیت مخازن نیست. در قطع، حالت فورس ماژور اتفاق می‌افتد و تعهدی به جبران وجود ندارد و در کاهش نیز ممکن است امری موقتی به علت کاهش تولید پیش‌بینی شده از سوی اوپک صورت پذیرد و یا

۱ بند د ماده ۳: چنانچه وزارت نفت تصمیم به کاهش سطح تولید به دلیلی جز دلیل فنی مربوط به میدان یا مخزن داشته باشد اولویت اعمال چنین کاهش از سطح تولید میدان‌های یا مخزن‌هایی که متعهد به بازپرداخت نیستند می‌باشد و در صورتی که این تصمیم در مورد میدان یا مخزن موضوع قرارداد اتخاذ شود نباید در بازپرداخت مطالبات سررسید شد چنانچه وزارت نفت تصمیم به کاهش سطح تولید به دلیلی جز دلیل فنی مربوط به میدان یا مخزن داشته باشد، اولویت اعمال چنین کاهش از سطح تولید میدان‌های یا مخزن‌هایی که متعهد به بازپرداخت نیستند می‌باشد و در صورتی که این تصمیم در مورد میدان یا مخزن موضوع قرارداد اتخاذ شود، نباید در بازپرداخت مطالبات سررسید شده و پرداخت دستمزد و متعلق به پیمانکار تأثیر بگذارد.

از مخزن پیمانکار خارجی نباشد و در نهایت همراه با پرداخت های ناقص با بهره انجام شود. در حالت قطع تولید به موجب فسخ یا تحریم نیز، چون مصداق فورس ماژور (ابراهیمی و اوپار حسین، ۱۳۹۱، ص ۱۴-۱۵) نیست، در صورت نقض تعهد از سوی پیمانکار خارجی در اثر تحریم ها هیچ جبران خسارتی از سوی ایران انجام نمی شود. در عدم انتقال مالکیت و ثبت مخازن نفتی در ایران، علاوه بر بررسی این موضوع از منظر اصل حاکمیت و مالکیت بین المللی برای هر کشور صاحب مخازن نفت و گاز، موضوع مذکور در قالب تحلیل و بررسی تئوری های نظری از لحاظ اصول حسابداری صنعت نفت و گاز در ایران و استانداردهای بین المللی امکان پذیر است. همان گونه که در ابتدای فصل بیان شد، تحلیل استانداردهای بین المللی مورد استفاده در صنعت نفت و گاز در جهت تلاش نهادهای مسئول در مقایسه با استانداردهای ملی بوده است که در ادامه به برخی از استانداردهای ملی قابل استناد در صنعت نفت و گاز اشاره می شود.

#### ۴. ثبت مخازن نفتی طبق استانداردهای بین المللی مالی و حسابداری و استانداردهای حسابداری داخلی ایران

نقش و هزینه کرد کلان فعالیت های بالادستی نفت و گاز از طرفی و نیاز سرمایه گذاران به استفاده از گزارش های ذخایر از سوی دیگر، نیاز به تمامی اطلاعات دست یابی به چشم انداز صنعت نفت را برای شرکت های نفت و گاز از اهمیت دوچندان برخوردار می کند. این اطلاعات، علاوه بر این که حاوی ارزش رقابتی است، توسط مالکان آنها سازمان داده می شود و به کاهش عدم قطعیت ها و پرکردن خلأ اطلاعاتی و نیز بازتاب بهتری نسبت به موجودی ترازنامه در راستای اصول اساسی شرکت منجر خواهد شد (Arnott, 2004, pp.2-3). در واقع این موضوع با عنوان «افشا» و «الزام به افشای اطلاعات مالی» در صنعت نفت و گاز مطرح می شود و شامل افشای عمومی اطلاعات هزینه های به وقوع پیوسته در فعالیت های تولیدی، افشای اطلاعات در خصوص ذخایر اثبات شده نفت و گاز، مانند خرید درجای مواد هیدروکربنی، توسعه و اکتشاف، و افشای نتایج فعالیت های تولیدی نفت و گاز شامل مالیات بر درآمد، هزینه های تولید، درآمد و... است (شکوهی و همکاران، ۱۳۹۶، ص ۳۵ و ۳۶).

افشای اطلاعات در بورس‌های نفتی و اتفاق جدید و مثبت تعهد به افشای<sup>۱</sup> درآمدهای آتی از سوی شرکت‌ها موضوعی جدید است و هم‌زمان با دادن ترازهای مالی سالانه به بورس انجام می‌شود (شهیدی و شمس‌اللهی، ۱۳۹۹، ص ۲۴۰) و این امر، علاوه بر عدم تفسیر نسبت به مالکیت بر مخازن، «ثبت رزرو» نیز تفسیر نمی‌شود. ثبت رزرو از سوی شرکت خارجی نیز به معنای تقلب شرکت خارجی است.

امکان ثبت مخازن بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری موضوع مهم دیگری است که نیاز به بررسی و تحلیل دارد. در این خصوص، اولین استاندارد، استاندارد حسابداری شماره ۶۹ امریکاست؛ سپس بیانیه‌ی رویه‌های توصیه‌شده بریتانیا ۲۰۰۱، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری مالی در امریکاست که در هر کدام به نوعی موضوع امکان ثبت مخازن مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. طبق بند دهم استاندارد ۶۹، افشای اطلاعات مربوط به ذخایر ثبت‌شده در دارایی‌های پیمانکار فقط برای تصمیم‌گیری و آگاهی پیمانکاران و سهام‌داران است، بنابراین ذخایر اثبات‌شده را نمی‌توان در جهت شناسایی دارایی دانست. در راستای رفع ابهامات موجود در افشای اطلاعات ذخایر، با صدور و انتشار بیانیه‌ی تفسیری در مارس ۲۰۰۱ و در راستای مفاد استاندارد شماره ۶۹، برآورد ذخایر تحت تملک پیمانکار در قراردادهای مشارکت در تولید بهترین روش تلقی شد؛ اما این نفع اقتصادی را از سهم پیمانکار باید منصرف به نفت و گاز تولیدی دانست و نه نفت و گاز درجا و درون مخزن که این امر طبق استاندارد حسابداری شماره ۶۹ نیز به اثبات رسیده است. بر اساس استاندارد شماره ۶۹ و نیز استانداردهای حسابداری مالی در امریکا، باید تصریح شود که قوانین و مقررات دولت صاحب مخزن از ملاک‌های اصلی است که در تعیین حجم ذخایر اثبات‌شده مخزن در جهت اعلام به بورس‌های بین‌المللی نقش ویژه دارد. شایان ذکر است در الزامات حسابداری بریتانیا حتی الزامی به افشای اطلاعات ذخایر وجود ندارد.

از دیگر استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی است. بر طبق این استاندارد نیز، ارائه‌ی مقادیر ذخایر ثابت‌شده نفت و گاز در هنگام ارائه‌ی مجموعه‌ای از صورت‌های مالی سالانه به منزله‌ی اطلاعات تکمیلی محسوب می‌شود و دلیل این امر را باید انحراف واقعی

<sup>۱</sup> The Duty to Disclose

این مقادیر در مقایسه با مقدار واقعی آنها دانست، به ویژه در صنعت نفت و گاز، به علت روند ارزیابی پیچیده مقادیر ذخایر نفت و گاز طبیعی، این امر فقط در جهت اطلاعات تکمیلی خواهد بود و در صورت های مالی ذکر نمی شود، زیرا صورت های مالی مبنای عمل بورس قرار خواهد گرفت (آقاموسی طهرانی و نعمتی، ۱۳۹۸، ص ۶۷ و ۶۸). استاندارد گزارشگری مالی استاندارد مصوب هیئت استاندارد حسابداری بین المللی است که نهادی مستقل در لندن است و بورس اوراق بهادار ایران این استاندارد را از سال ۱۳۹۵ در شرکت های بورسی اجرا کرده است. طبق این استاندارد، تمامی شرکت های استفاده کننده از این استاندارد صورت های مالی خود را بر اساس آن ارائه می دهند، اما مواردی وجود دارد که بر اساس آن اجازه شناسایی بعضی موارد به عنوان دارایی یا بدهی وجود ندارد.

در نتیجه مطالب مذکور و در راستای اثبات امکان یا عدم امکان ثبت ذخایر نفتی، اولاً قوانین و مقررات صاحب مخزن در اولویت حسابداری یا صورت های مالی طبق استانداردهای مالی در امریکا و استاندارد شماره ۶۹ قرار می گیرد و ثانیاً به علت دولتی بودن مالکیت معادن و کوچک بودن این صنعت در ایران نسبت به کشورهای نظیر امریکا، استرالیا، کانادا و افریقای جنوبی، شرکت های معدنی پذیرفته شده در بورس موظف به ارائه صورت های مالی خود بر اساس استانداردهای موجودند (رفیعی و ناظمی، ۱۳۸۸، ص ۷۱)

در ایران تاکنون استاندارد حسابداری مشخصی درخصوص انجام حسابداری مخازن نفت و گاز و اکتشاف و استخراج آنها تدوین و لازم الاجرا نشده است. اما می توان این امر را به استناد دلایل ذیل و موجود در استانداردهای حسابداری ملی به انجام رساند: به دلیل ماهیت فعالیت پیمان های بلندمدت، قرارگرفتن تاریخ شروع و تاریخ تکمیل فعالیت موردنظر در دوره های زمانی متفاوت و به استناد قسمت ب و ز بند ۷ استاندارد شماره ۳ با عنوان «درآمدهای عملیاتی»<sup>۱</sup> و قسمت الف بند ۳ استاندارد حسابداری شماره ۴ با

۱. بند ۷: در این استاندارد، درآمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی شود:

الف) سود سهام حاصل از سرمایه گذاری هایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می شود،

ب) پیمان های بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان های بلندمدت)،

ج) قراردادهای اجاره،

عنوان «ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی»،<sup>۱</sup> مواردی از حسابداری درآمدها و هزینه‌های با پیمان‌های بلندمدت در صورت‌های مالی پیمانکار بر اساس «حسابداری‌های پیمان‌های بلندمدت» (استاندارد حسابداری شماره ۹)، وجود عدم شمول حسابداری کلیه دارایی‌های ثابت مشهود در خصوص امتیاز معادن، ذخایر مواد معدنی مانند نفت و گاز طبیعی و منابع مشابه غیرقابل احیا، ذیل (بند ب) قسمت دامنه کاربرد استاندارد شماره ۱۱ با عنوان «دارایی‌های ثابت مشهود»<sup>۲</sup> به استناد قسمت اخیر بند ۳.

پیمان بلندمدت در خصوص پیمانکاران صنعت نفت و گاز را باید بر اساس بند ۳ استاندارد مذکور پیمانی تلقی کرد که در طول مدتی بیش از یک‌سال انجام می‌گیرد. درآمد پیمانکار «مبلغ اولیه درآمد، تغییر در میزان کار پیمان، ادعاها و سایر دریافت‌های تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان مشروط بر احتمال منجر شدن به درآمد و اندازه‌گیری آن‌ها را دربر می‌گیرد (بند ۷). ادعا بر اساس بند ۱۰ استاندارد شماره ۹ عبارت است از مبلغ منظورشده در پیمان که پیمانکار از کارفرما یا شخص ثالث به‌عنوان جبران هزینه مطالبه

د) کمک‌های بلاعوض و سایر کمک‌های مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت).

ه) قراردادهای بیمه در شرکت‌های بیمه،

و. شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی)،

ز) استخراج مواد معدنی، و

ح) تغییر ارزش سایر دارایی‌های جاری از قبیل سرمایه‌گذاری‌ها (در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری) یا سرمایه‌گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.

ط) درآمد ناشی از فعالیت‌های ساخت املاک

۱. بند ۳: چنانچه استاندارد حسابداری دیگری نوع خاصی از ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی را مورد بحث قرار دهد، واحد تجاری باید آن استاندارد را به‌کار برد. برای مثال موارد خاصی از ذخایر مطرح شده است:

الف) پیمان‌های بلندمدت (به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان‌های بلندمدت مراجعه شود).

ب) اجاره‌ها

۲ بند ۳: این استاندارد برای موارد زیر کاربرد ندارد:

الف) دارایی‌های زیستی مرتبط با فعالیت‌های کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی مراجعه شود).

ب) حق امتیاز معادن، ذخایر مواد معدنی مانند نفت و گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیست.

با این حال، این استاندارد برای دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده در توسعه یا نگهداری دارایی‌های مندرج در بندهای الف و ب کاربرد دارد.

می‌کند. برای مثال، ادعا ممکن است ناشی از اشتباه در مشخصات یا طراحی، تأخیر ایجادشده از سوی کارفرما و تغییرات مورد اختلاف در میزان کار پیمان باشد. اندازه‌گیری مبالغ درآمد حاصل از ادعا متضمن درجه بالایی از ابهام است و اغلب بستگی به نتیجه مذاکرات دارد. بنابراین، منظورکردن این ادعا مشروط خواهد بود به این که الف) مذاکرات به مرحله پیشرفته‌ای رسیده باشد، به گونه‌ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، و ب) مبلغی را که احتمالاً مورد قبول کارفرماست، بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد. شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان (توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) انجام می‌گیرد (بند ۲۰) و همچنین هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، شناسایی ماحصل پیمان مشروط بر احتمال بازیافت درآمد تا میزان مخارج تحمل شده است و نیز مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود (بند ۲۱) و از آنجاکه ماحصل پیمان را نمی‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، سودی نیز شناسایی نمی‌شود (بند ۲۲).

آن بخش از مخارج تحمل‌شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط آن که بازیافت آن محتمل باشد، به منزله دارایی شناسایی و تحت سرفصل پیمان در جریان پیشرفت طبقه‌بندی می‌شود (بند ۲۶) و ماحصل پیمان بلندمدت را فقط زمانی می‌توان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد که جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد (بند ۲۷). در ترازنامه افشا نیز مواردی به شرح مازاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان بر مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار تا تاریخ ترازنامه به نوان مبلغ قابل بازیافت پیمان، پیش‌دریافت پیمان، مخارج تحمل‌شده انباشته پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته (خالص بهای تمام‌شده) و به کسر زیان‌های قابل پیش‌بینی، مازاد ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی بر مخارج تحمل‌شده انباشته (پس از کسر مبالغ هزینه شناسایی شده انباشته) باید به عنوان ذخیره زیان‌های قابل پیش‌بینی و مبلغ سپرده‌های کسرشده قابل استرداد از قبیل سپرده حسن انجام کار و سپرده بیمه باید تحت سرفصل حساب‌های دریافتنی در ترازنامه ذکر شود (بند ۳۵). صورت سود و زیان باید اقلام درآمد شناسایی شده دوره (درآمد پیمان) و هزینه شناسایی شده دوره (بهای تمام‌شده

پیمان) شامل هزینه شناسایی شده پیمان طی دوره و زیان قابل پیش‌بینی شناسایی شده طی دوره را به صورت جداگانه معکوس دارد (بند ۳۹).

به موجب مطالب مذکور می‌توان بر اساس استاندارد شماره ۹ ایران با نام «حسابداری‌های پیمان‌های بلندمدت»، تنها استفاده از روش درصد تکمیل پیمان برای شناسایی درآمد مجاز اشاره کرد و پیمانکاران بیع متقابل در هر دوره مالی سود پیمان خود را برآورد و بر اساس آن مالیات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می‌کنند (عرب‌مازار و همکاران، ۱۳۹۵، ص ۳).

همچنین بند ۶ استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران «شناخت» مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود مشروط به دو عامل احتمال ورود جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری و قابل اندازه‌گیری کردن بهای تمام‌شده دارایی به صورت اتکاپذیر است.<sup>۱</sup>

در مجموع، به نظر می‌رسد ایران با استفاده از استانداردهای بین‌المللی موجود و البته با رعایت حاکمیت و مالکیت منابع خود ذخایر نفت و گاز را به عنوان دارایی‌های پیمانکار به رسمیت نمی‌شناسد و پیمانکار مالکیت نفت درجا و نفت مخزن را به دست نخواهد آورد و به تبع آن، ثبت ذخایر نیز اتفاق نخواهد افتاد. طبق استانداردهای بین‌المللی مذکور و به گفته مقامات ایرانی، این اطلاعات صرفاً افشای اطلاعات بر اساس الزام به بیان این اطلاعات است. افشای اطلاعات در درآمدهای آتی نباید انتقال مالکیت تعبیر و تفسیر شود.

### نتیجه‌گیری

اتخاذ رویه حسابداری مناسب درخصوص افزایش بازده تجاری و تعیین و محاسبه دقیق هزینه و درآمد همیشه نقش پررنگی در پروژه‌های گوناگون و مراحل مختلف اجرایی و در راستای کسب سود اقتصادی بهینه آنان داشته است. علاوه بر این، با بهره‌مندی و اعمال روش حسابداری‌های یکنواخت، نه تنها شرکت‌های مختلف قادر به ارائه صورت‌های

۱. مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، فقط زمانی دارایی شناخته می‌شود که:

الف) جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ب) بهای تمام‌شده دارایی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

مالی خود با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی خواهند بود، بلکه بین شرکت‌های مادر و تابع زمینه استفاده از زبان مشترک حسابداری مهیا می‌شود. در این راستا، علاوه بر تلاش‌های بین‌المللی برای اتخاذ روشی یکدست در استانداردهای حسابداری مانند استانداردهای حسابداری بین‌المللی و گزارشگری مالی، تلاش‌های ملی نیز در هر کشور به استناد حاکمیت آن ممکن است رخ دهد.

اما اهمیت موضوع مذکور در مخازن نفتی و ثبت حسابداری آن با توجه ویژه به امور مالی و کسب سود برای طرفین قرارداد از دیرباز تلاش‌های بین‌المللی را در راستای تصویب استانداردی یکنواخت به دنبال داشته است. در این بین می‌توان به ترتیب به تلاش‌هایی همچون روش حسابداری کوشش‌های موفق و بهای تمام‌شده کامل مصوب انجمن حسابداری آمریکا، استاندارد شماره ۱۹، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با هدف شناخت ذخایر در آینده و استاندارد شماره ۶۹ با عنوان افشا درباره فعالیت‌های نفت و گاز مصوب هیئت استانداردهای حسابداری مالی اشاره کرد. با وجود این، خلأ موجود در این زمینه در حسابداری صنعت نفت ناشی از کمبود منابع و نیاز به منطبق کردن بسیاری از واحدهای تجاری تا قبل از سال ۲۰۰۵ و... درخصوص ایجاد پروژه تحقیقاتی در سال ۲۰۰۲ توسط کمیته راهبردی هیئت بین‌المللی به پیگیری روش قبلی منجر شد و باید گفت، با وجود سیر زمانی و تحولات گسترده در مسئله حسابداری صنعت نفت و گاز، هنوز به توجه و همت بیشتری در راستای یکدست کردن قواعد مذکور نیاز است.

موضوع اهمیت ثبت حسابداری مخازن نفتی در ایران نیز از گذشته همواره مورد توجه مقامات صنعت نفت بوده است. در این راستا، بر اساس اصل حاکمیت و مالکیت و تحلیل تعهدات ناشی از آن و همچنین بررسی موضوع مذکور در تطبیق استانداردهای بین‌المللی و ملی، تحقیق حاضر دو بخش از فصل دوم را از دو منظر تئوری (اصول موجود در قراردادهای نفتی) و نیز استانداردهای بین‌المللی و داخلی ایران مورد تحلیل قرار داده است. از لحاظ تئوری، اثبات عدم ثبت حسابداری مخازن علاوه بر نظام بین‌المللی قطعنامه‌هایی همچون ۱۸۰۳، در نظام تاریخی جبران خسارت و نیز عدم تسری نسبت به مالکیت ثبت نفت درجا و تولیدی پس از نسل قراردادهای امتیازی و مشارکتی نیز قابل استناد است. وجود و اعمال اصل موجود و همیشگی حاکمیت و مالکیت ایران



در سیر تاریخی قراردادهای نفتی به‌ویژه پس از صدور آرای بین‌المللی و قوانین نفتی ۱۳۳۶ و ۱۳۵۳ در برابر شرکای سرمایه‌گذار خارجی حاکی از عدم ثبت مخازن نفتی بوده است و در صورت ثبت نیز دولت ایران اقدام مذکور را غیرقانونی محسوب می‌دارد. همچنین استانداردهای بین‌المللی همچون استاندارد شماره ۶۹ و گزارشگری مالی بر عدم ثبت ذخایر تأکید داشته و بر افشای اطلاعات به استناد تصمیم‌گیری و آگاهی پیمانکاران و سهام‌داران و نیز اطلاعاتی تکمیلی اصرار می‌ورزند. در ایران نیز تحلیل موضوع مذکور از نظر استانداردهایی مانند استاندارد شماره ۳، ۴، ۹ و ۱۱ قابل تفسیر خواهد بود. بر این اساس، استانداردهای فوق بر مواردی مانند شناخت ذخایر و جبران مخارج هزینه‌شده از سوی پیمانکار با اتکا بر شناخت آن‌ها در دوره عملیات از سوی کارفرما یا قابل‌اندازه‌گیری بودن آن تکیه و تأکید دارد.

### منابع

- آقاموسی طهرانی، رضا و نعمتی، محمد (۱۳۹۸). «گونه‌شناسی و آسیب‌شناسی حقوقی قراردادهای بالادستی نفت و گاز با توجه به حاکمیت و امنیت ملی». *اقتصاد دفاع*، دوره ۴، شماره ۱۲، ص ۴۷-۷۳.
- ابراهیم‌پور، شهرام، شکرخواه، جواد و باباجانی، جعفر (۱۳۹۷). «الگوی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران». *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال دهم، شماره ۴ (پیاپی ۳۸)، ص ۱-۲۰.
- ابراهیمی، سیدنصرالله و اویارحسین، شادی (۱۳۹۱)، «آثار تحریم بر اجرای قراردادهای بازرگانی بین‌المللی از منظر فورس ماژور». *دوفصلنامه علمی پژوهشی دانش حقوق مدنی*، شماره ۲، ص ۱-۱۸.
- ابراهیمی، سید نصرالله و شیرجیان، محمد (۱۳۹۳). «قراردادهای بالادستی نفت و گاز نظام جمهوری اسلامی ایران و تبیین دلالت‌های قانونی و الزامات قراردادهای جدید». *پژوهشنامه اقتصاد انرژی ایران*، دوره ۳، شماره ۱۰، ص ۱-۳۹.
- بینشیان، زهرا، تابش، زهرا و زیاری، رضا (۱۳۹۷). «آیا حرفه حسابداری آمادگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) را دارد؟». *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، شماره ۲۵، ص ۹۹-۱۱۴.

- پاکدل، غلامرضا، حسن‌زاده کوچو، صادق، حسن‌زاده کوچو، محمود و رستمی، امین (۱۳۹۳). «تاریخچه و وضعیت فعلی استانداردگذاری حسابداری در ایران». *نخستین ماهنامه بازار سرمایه ایران*، شماره ۱۱۱، ص ۷۸-۸۲.
- خدادادی، ولی، واعظ، سیدعلی و رودبار شجاعی، علی (۱۳۹۵). «عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه». *فصلنامه حسابداری مالی*، دوره ۸، شماره ۳۰، ص ۱۲۲-۱۴۲.
- درخشان، مسعود (۱۳۹۲). «ویژگی‌های مطلوب قراردادهای نفتی: رویکرد اقتصادی-تاریخی به عملکرد قراردادهای نفتی در ایران». *فصلنامه اقتصاد/نثری*، سال سوم، شماره ۹، ص ۵۳-۱۱۳.
- رضایی، عماد و آماده، الهام (۱۳۹۵). «حسابداری صنعت نفت و گاز و کاربردها و استانداردهای آن». *دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم*. رشت.
- رفیعی، افسانه و ناظمی، امین (۱۳۸۸). «استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶: چالش‌های پیش رو». *حسابدار رسمی*، شماره ۸، ص ۶۸-۷۱.
- رودکی، جمال (۱۳۸۲). «راهبردهای اساسی استاندارد گذاری: یکنواختی و افشا در گزارشگری مالی». *مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)*، شماره ۳۹ و ۴۰، ص ۱۸۷-۲۰۸.
- سلطانی، تینا (۱۳۹۵). «بررسی و مرور حسابداری اکتشاف و استخراج منابع معدنی». *پنجمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*.
- صالحی، اله‌کرم، مرادی، محمد و بزرگمهریان، شاهرخ (۱۳۹۴). «واکاوای نارسایی‌ها و تنگناهای مربوط به نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران». *حسابداری و منافع اجتماعی*، دوره ۵، شماره ۳، ص ۵۱-۶۸.
- شکوهی، محمدرضا، خادم‌وطنی، عسگر و اسحق‌زاده، علی (۱۳۹۶). «مقایسه روش‌های مالی در قراردادهای نفتی، رویکرد کوشش‌های موفق و بهای تمام‌شده کامل». *اکتشاف و تولید نفت*، شماره ۱۴۷، ص ۳۰-۳۸.
- شهیدی، مرتضی و شمس‌اللهی، محسن (۱۳۹۹). «مطالعه تطبیقی تعهد ایجابی ناشران اوراق بهادار به افشای اطلاعات در حقوق ایران و امریکا». *پژوهشنامه حقوق تطبیقی*، دوره ۴، شماره ۵، ص ۲۳۹-۲۸۰.
- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۵). *حقوق نفت و گاز*. تهران: انتشارات میزان.

عرب‌مازار، علی‌اکبر، باقری، بهروز و گل‌محمدی، مریم (۱۳۹۵)، «قراردادهای بیع متقابل و چالش‌های مالیاتی آن در صنعت نفت و گاز ایران». تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۰.

Arnott, R. (2004). Oil and gas reserves: Communication with the financial sector at: <http://www.gmec-ee.com/wp-content/uploads/2013/08/Oil-and-Gas-Reserves-Communication-with-the-financial-sector.pdf> (last visited: 2022-02-16).

#### اسناد

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

قانون نفت (مصوب ۱۳۵۳/۵/۸)

قانون نفت (مصوب ۱۳۹۰/۴/۱)

قانون وظایف و اختیارات وزارت نفت (مصوب ۱۳۹۱/۲/۱۹)

مصوبه هیئت دولت در خصوص شرایط عمومی، ساختار و الگوی قراردادهای بالادستی (مصوب

۱۳۹۴/۸/۱۱)

قطعه‌نامه‌های ۱۸۰۳، ۲۱۵۸، ۳۱۷۱، ۳۲۰۱ مجمع عمومی سازمان ملل متحد

## Investigating the Possibility of Registering Oil Reserves and Reserves in Iran's International Oil Contracts Based on Theories and International and Domestic Standards

Rasoul Lahijanian<sup>۱</sup>, Fatemeh Sheikhi Deh Chenary<sup>۲</sup>

Whether worldwide or domestic, accounting standards now have a substantial impact on the implementation of fiscal policies and their repercussions. In addition to national accounting standards being adopted by countries, international standards have been approved by international accounting boards and committees. However, due to the strategic importance of this issue in the country that owns the reservoir and the financial structure of oil contracts, the importance of this issue in the oil and gas business has been more significant than in other industries. In Iran, the issue of registration of oil reservoirs is based on domestic and international accounting standards, in addition to analysis based on the principle of government sovereignty over natural resources, the obligations arising from it, and the non-expansion of regressive ownership of oil reservoirs, because there has always been an effort to comply with domestic standards based on international standards.

Non-registration of oil tanks based on the disclosure of information on registered reserves and presentation of financial statements and contractor assets for the decision of contractors and shareholders and presentation of amounts is prohibited in the standards used in the industry, citing international standards such as Standard No. 69 or Financial Reporting. Proven oil and gas reserves can be viewed as extra information, and non-registration of oil reserves is factored into current domestic requirements. Finally, according to the results of this paper, the contractor's registration of oil reservoirs is unlawful.

**Keywords:** Registration of oil reservoirs, International and domestic accounting standards, Sovereignty and ownership of the Iranian government, International oil contracts

---

۱. Ph.D. in Oil and Gas Management, Chairman of the Board, Sustainable Energy Conversion Company, rasoullahijanian@gmail.com.

۲. Master of Oil and Gas Law, fatysh275@gmail.com