

1

مثال جامع کاربرد استاندارد حسابداری شماره ۴۳ در یک قرارداد BOT



احداث



بهره‌برداری

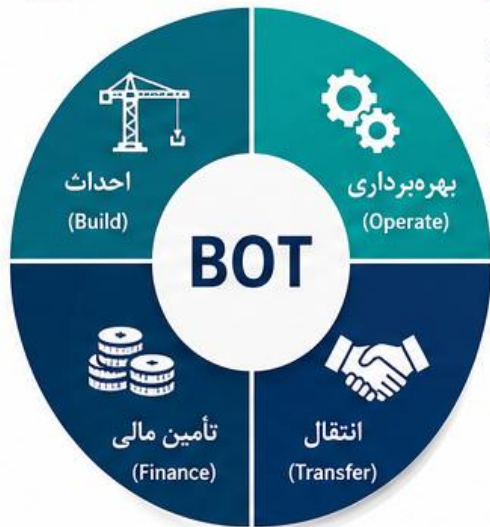


انتقال



هدف: تشریح نحوه شناسایی درآمد طبق
استاندارد حسابداری شماره ۴۳ در قرارداد BOT





مقدمه: قرارداد BOT چیست؟

قرارداد BOT (Build-Operate-Transfer) یکی از انواع قراردادهای امتیازی خدمات است که در آن بخش خصوصی مسئول طراحی، تأمین مالی، احداث، بهره‌برداری و در نهایت انتقال یک دارایی زیربنایی به دولت یا نهادهای عمومی است.

ویژگی کلیدی

مابه‌ازای خدمات ارائه‌شده، دریافت وجه نقد نیست، بلکه حق بهره‌برداری از دارایی زیربنایی است.



هدف این مثال

تشریح نحوه اجرای مدل پنج‌مرحله‌ای شناسایی درآمد استاندارد حسابداری شماره ۴۳ در یک قرارداد BOT



**۱. دوره احداث**

دوره احداث آزادراه
سه سال است.

**۲. دوره بهره‌برداری**

پس از تکمیل آزادراه، شرکت به مدت
۱۵ سال حق بهره‌برداری خواهد داشت.

**۳. انتقال دارایی**

در پایان دوره بهره‌برداری، آزادراه
بدون دریافت هیچگونه مابه‌ازای
اضافی به دولت منتقل خواهد شد.

**۴. خدمات موضوع قرارداد**

- احداث آزادراه
- بهره‌برداری و نگهداری آزادراه
- انجام تعمیرات اساسی

**۵. تعمیرات اساسی**

تعمیرات اساسی در سال‌های پنجم،
دهم و پانزدهم دوره بهره‌برداری
انجام می‌شود.

**۶. مابه‌ازای قرارداد**

ارزش فعلی حق بهره‌برداری واگذارشده
توسط دولت برابر ۲,۲۵۰ میلیون ریال
برآورد شده است.

۱. جریان خدمات



- احداث آزادراه
- بهره‌برداری و نگهداری
- تعمیرات اساسی



۲. جریان مابه‌ازا



واگذاری حق بهره‌برداری
از آزادراه توسط دولت
به مدت ۱۵ سال



۳. جریان نقدی



وصول عوارض از کاربران
و پرداخت $\% 4$ آن
به عنوان اجاره به دولت

نکته مهم: تنها جریان خدمات و مابه‌ازای قرارداد، مبنای اجرای استاندارد حسابداری شماره ۴۳ هستند و جریان‌های نقدی به تنهایی مبنای شناسایی درآمد محسوب نمی‌شوند.



5

چرا دولت مشتری قرارداد است؟

تعیین مشتری بر اساس ماهیت خدمات ارائه شده



مشتری قرارداد



کاربران آزادراه



استفاده‌کنندگان
از آزادراه

پرداخت عوارض توسط
کاربران باعث تغییر مشتری
قرارداد نمی‌شود.

نتیجه: مشتری قرارداد = دولت



6

گام دوم: شناسایی تعهدات عملکردی

شرکت متعهد است سه خدمت اصلی را به دولت ارائه کند.

آیا هر خدمت، تعهد عملکردی مستقل است؟

آیا خدمت قابل تفکیک است؟

بله

خیر

آیا خدمت قیمت فروش مستقل
قابل برآورد دارد؟

بله

خیر

آیا خدمت از نظر ماهیت اقتصادی
متمایز است؟

بله

خیر



جزء تعهد عملکردی دیگر است

نتیجه



هر سه خدمت، تعهد
عملکردی مستقل هستند.



احداث آزادراه



بهره‌برداری و نگهداری



تعمیرات اساسی

7

تعهدات عملکردی و قیمت فروش مستقل

قیمت فروش مستقل هر یک از خدمات طبق برآورد شرکت به شرح زیر است.

۱. احداث آزادراه



احداث آزادراه مطابق
مشخصات قراردادی

۱,۵۰۰
میلیون ریال

۲. بهره‌برداری و نگهداری



بهره‌برداری و نگهداری آزادراه
طی ۱۵ سال

۶۰۰
میلیون ریال

۳. تعمیرات اساسی



انجام تعمیرات اساسی در سال‌های
پنجم، دهم و پانزدهم

۴۰۰
میلیون ریال

جمع قیمت فروش مستقل خدمات

۲,۵۰۰
میلیون ریال



گام سوم: تعیین قیمت معامله

ما به ازای خدمات ارائه شده چیست؟



دولت

حق بهره‌برداری از آزادراه
را برای مدت ۱۵ سال به
شرکت واگذار می‌کند.

مابه‌ازای قرارداد



حق بهره‌برداری از آزادراه
برای مدت ۱۵ سال



شرکت الف

هیچ مبلغ نقدی از دولت
دریافت نمی‌کند.

ارزش فعلی حق بهره‌برداری در تاریخ عقد قرارداد

عوارض و پویی از کاربران، جزء قیمت معامله
بلکه جریان نقدی ناشی از بهره‌برداری
است.



۲,۲۵۰
میلیون ریال

نتیجه: قیمت معامله قرارداد
۲,۲۵۰ میلیون ریال است.



9

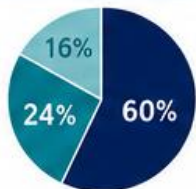
گام چهارم: تخصیص قیمت معامله

قیمت معامله بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبتی بین تعهدات عملکردی تخصیص می‌یابد.

قیمت فروش مستقل خدمات (میلیون ریال)	
تعهد عملکردی	قیمت فروش مستقل
احداث آزادراه	۱,۵۰۰
بهره‌برداری و نگهداری	۶۰۰
تعمیرات اساسی	۴۰۰
جمع	۲,۵۰۰



تخصیص قیمت معامله (۲,۲۵۰) میلیون ریال		
تعهد عملکردی	نسبت	مبلغ تخصیص یافته (میلیون ریال)
احداث آزادراه	60%	۱,۳۵۰
بهره‌برداری و نگهداری	۲۴%	۵۴۰
تعمیرات اساسی	16%	۳۶۰
جمع	۱۰۰%	۲,۲۵۰



- احداث آزادراه
- بهره‌برداری و نگهداری
- تعمیرات اساسی

نکته مهم

تخصیص قیمت معامله بر اساس قیمت فروش مستقل نسبتی انجام می‌شود، نه بر اساس هزینه یا جریان نقدی.



10

شناسایی درآمد: احداث آزادراه

درآمد ناشی از احداث، در طول زمان و متناسب با میزان پیشرفت عملیات شناسایی می‌شود.



تعهد عملکردی:
احداث آزادراه

درآمد تخصیص یافته

۱,۳۵۰
میلیون ریال

دوره ساخت: ۳ سال

سال	شرح	درصد پیشرفت فرضی	درآمد شناسایی شده (میلیون ریال)
سال اول	احداث	۳۳%	۴۵۰
سال دوم	احداث	۳۳%	۴۵۰
سال سوم	احداث و تکمیل	۳۴%	۴۵۰
جمع		۱۰۰%	۱,۳۵۰

نکته: برای سادگی مثال، پیشرفت سالانه یکسان فرض شده است.
در عمل، درآمد بر اساس روش مناسب اندازه‌گیری پیشرفت شناسایی می‌شود.



شناسایی درآمد: بهره‌برداری و نگهداری

درآمد این خدمت در طول زمان و به صورت مستمر طی دوره بهره‌برداری شناسایی می‌شود.



تعهد عملکردی:
بهره‌برداری و نگهداری

درآمد تخصیص یافته

۵۴۰
میلیون ریال

دوره بهره‌برداری: ۱۵ سال

$$\text{میلیون ریال} \quad ۳۶ = \frac{۵۴۰}{۱۵} = \text{درآمد سالانه}$$

جمع	۱۵	۱۴	...	۳	۲	۱	سال
۵۴۰	۳۶	۳۶	...	۳۶	۳۶	۳۶	درآمد سالانه (میلیون ریال)

در این مثال، درآمد بهره‌برداری ۳۶ میلیون ریال در سال است. این مبلغ هیچ ارتباط مستقیمی با عوارض وصولی از کاربران ندارد. حتی اگر شرکت در یک سال ۱,۰۴۱,۶۷ میلیون ریال عوارض دریافت کند، باز هم درآمد بهره‌برداری طبق استاندارد حسابداری شماره ۴۳ برابر ۳۶ میلیون ریال است.



شناسایی درآمد: تعمیرات اساسی

درآمد این خدمت در زمان انتقال کنترل خدمت تعمیرات اساسی به مشتری شناسایی می‌شود.



تعهد عملکردی:
تعمیرات اساسی

درآمد تخصیص یافته

۳۶۰

میلیون ریال

تعمیرات اساسی در سال‌های پنجم، دهم و پانزدهم

زمان انجام تعمیرات	درآمد شناسایی شده (میلیون ریال)	درصد از مبلغ تخصیص یافته
سال پنجم	۱۲۰	۳۳,۳۳%
سال دهم	۱۲۰	۳۳,۳۳%
سال پانزدهم	۱۲۰	۳۳,۳۳%
جمع	۳۶۰	۱۰۰%

نکته: این تقسیم بر اساس مفروضات مثال و با فرض اهمیت یکسان هر نوبت تعمیرات انجام شده است. در عمل، مبلغ درآمد هر نوبت تعمیرات به مفاد قرارداد و نحوه ارائه خدمت بستگی دارد.



جمع بندی شناسایی درآمد (گام پنجم)

نتیجه نهایی شناسایی درآمد هر تعهد عملکردی در قرارداد BOT

تعهد عملکردی	مبلغ تخصیص یافته (میلیارد) (میلیون ریال)	روش شناسایی درآمد	زمان شناسایی درآمد
 احداث آزادراه	۱,۳۵۰	در طول زمان	طی دوره ساخت ۳ سال
 بهره برداری و نگهداری	۵۴۰	در طول زمان	طی دوره بهره برداری ۱۵ سال
 تعمیرات اساسی	۳۶۰	در زمان ارائه خدمت	سال های ۵۰، ۱۰ و ۱۵
جمع	۲,۲۵۰		

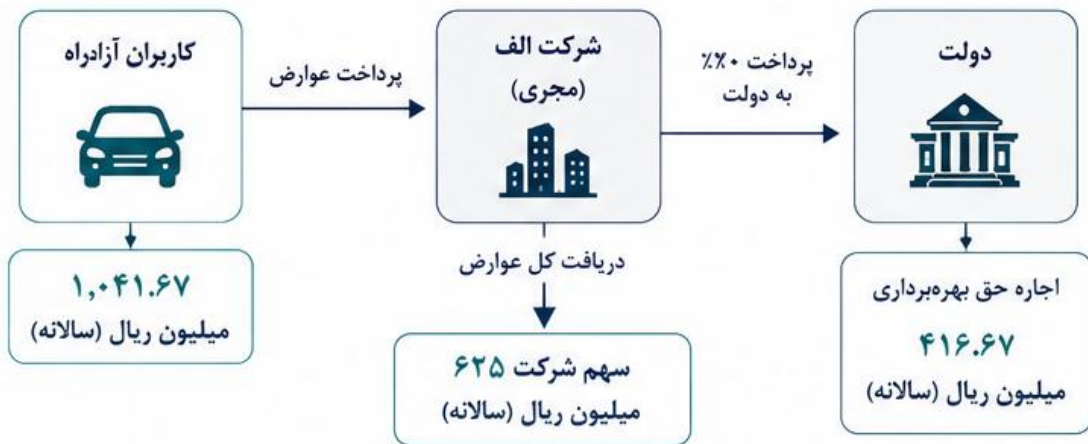


مجموع درآمد شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری شماره ۴۳
مساوی با قیمت معامله تعیین شده است.

۲,۲۵۰
میلیون ریال

تحلیل پرداخت ۴۰٪ عوارض به دولت

پرداخت ۴۰ درصد عوارض به دولت به عنوان اجاره حق بهره‌برداری



پرداخت به دولت، مابه‌ازای کالای یا خدمت جدیدی نیست، بلکه هزینه اجاره حق بهره‌برداری است. بنابراین، بخشی از قیمت معامله قرارداد محسوب نمی‌شود.



تفاوت درآمد، جریان نقدی و هزینه

سه مفهوم متفاوت در قرارداد BOT

درآمد (طبق استاندارد ۴۳)



بر اساس قیمت معامله تخصیص یافته
و انتقال کنترل خدمت شناسایی می‌شود.

درآمد بهره‌برداری سالانه

۳۶ میلیون ریال

جریان نقدی



وجوه نقد حاصل از عوارض
دریافتی از کاربران

عوارض وصولی سالانه

۱,۰۴۱.۶۷ میلیون ریال

هزینه



پرداخت اجاره حق بهره‌برداری
به دولت

اجاره پرداختی به دولت سالانه

۴۱۶.۶۷ میلیون ریال

این سه مبلغ ماهیت حسابداری متفاوتی دارند و نباید با یکدیگر اشتباه شوند.
درآمد براساس استاندارد ۴۳ تعیین می‌شود، نه براساس جریان‌های نقدی.



اصیل (Principal) یا نماینده (Agent) بودن مجری

تعیین نقش شرکت در قرارداد

چرا شرکت در این مثال اصیل است؟

مسئول اصلی ارائه خدمت بهره‌برداری به کاربران است.



کنترل خدمت را قبل از ارائه به کاربران در اختیار دارد.



عوارض را مستقیماً از کاربران دریافت می‌کند.



ریسک‌های اقتصادی بهره‌برداری را بر عهده دارد.



نتیجه



شرکت در این مثال
اصیل (Principal) است.

بنابراین، عوارض وصولی از کاربران
به صورت ناخالص ارائه می‌شود.

اگر شرکت نماینده (Agent) بود، تنها کارمزد یا حق‌الزحمه خود را به عنوان درآمد شناسایی می‌کرد.



مقایسه اثر اصیل و نماینده بودن

تأثیر بر ارائه درآمد در صورت‌های مالی



نقش شرکت

درآمد ارائه شده
در صورت‌های مالی

وصول عوارض
از کاربران

پرداخت به دولت
(اجاره حق بهره‌برداری)

سهم نهایی شرکت
(جریان نقدی خالص)

نماینده (Agent)



فقط واسطه ارائه خدمت
بهره‌برداری به کاربران

فقط کارمزد/حق‌الزحمه شرکت
به عنوان درآمد ارائه می‌شود

به نام و حساب دولت

پرداختی وجود ندارد
(زیرا شرکت مالک عوارض نیست)

کارمزد/حق‌الزحمه مشخص شده
در قرارداد

اصیل (Principal)

مسئول اصلی ارائه خدمت
بهره‌برداری به کاربران

به صورت ناخالص ارائه می‌شود
(۱,۰۴۱.۶۷ میلیون ریال در سال)

به نام و حساب شرکت

به عنوان هزینه
(۴۱۶.۶۷ میلیون ریال در سال)

۶۲۵ میلیون ریال در سال



در این مثال، شرکت اصیل است؛ بنابراین عوارض به صورت ناخالص ارائه می‌شود و پرداخت ۴۰٪ به عوارض به دولت به عنوان هزینه شناسایی خواهد شد.



18

خطاهای رایج در قراردادهای BOT



- 1** تلقی کاربران به عنوان مشتری قرارداد



✗ مشتری = دولت
نه کاربران

- 2** تعیین قیمت معامله بر اساس عوارض وصولی



✗ قیمت معامله بر اساس مابه‌ازای قرارداد تعیین می‌شود

- 3** تخصیص قیمت معامله بر مبنای هزینه اجرای خدمات



✗ تخصیص بر مبنای قیمت فروش مستقل نسبی انجام می‌شود

- 4** شناسایی درآمد بر مبنای وجوه نقد دریافتی



✗ درآمد بر مبنای انتقال کنترل خدمت به مشتری است

- 5** کاهش درآمد به دلیل پرداخت اجاره حق بهره‌برداری



✗ این پرداخت هزینه است، نه کاهش قیمت معامله

- 6** عدم ارزیابی اصیل یا نماینده قبل از ارائه درآمد



✗ نقش شرکت باید قبل از تعیین مبلغ درآمد قابل ارائه بررسی شود

19 مدل پنج مرحله‌ای استاندارد حسابداری شماره ۴۳ در BOT



اجرای صحیح هر مرحله، تضمین‌کننده شناسایی درآمد معتبر و قابل اتکا در قراردادهای BOT مطابق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۴۳ است.



نتیجه‌گیری و نکات کلیدی

✓ مشتری قرارداد دولت است، نه کاربران آزارده.



✓ قرارداد دارای ۳ تعهد عملکردی مستقل است: احداث، بهره‌برداری و تعمیرات اساسی.



✓ قیمت معامله برابر ۲,۲۵۰ میلیون ریال است و براساس ارزش حق بهره‌برداری واگذار شده تعیین می‌شود.



✓ عوارض دریافتی از کاربران، جریان نقدی است نه مبنای شناسایی درآمد.



✓ پرداخت ۴۰٪ عوارض به دولت به عنوان هزینه اجاره حق بهره‌برداری شناسایی می‌شود



✓ اجرای مدل پنج مرحله‌ای استاندارد حسابداری شماره ۴۳، شناسایی درآمد صحیح، شفاف و قابل اتکا را تضمین می‌کند.

