

المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في ضوء معيار التقرير المالي الدولي IFRS 6 - دراسة حالة على الشركة السورية للنفط

د. علي ابراهيم*

د. عفراء زحلوط**

يارا محمد***

(تاريخ الإيداع ١٣ / ٩ / ٢٠٢٠ . قُبل للنشر في ١٨ / ١٠ / ٢٠٢٠)

□ ملخص □

يهدف هذا البحث إلى استكشاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم المطبقة من قبل الشركة السورية للنفط، ومدى التزام الشركة بمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي السادس IFRS 6. ولتحقيق أهداف البحث تم جمع نوعين من البيانات: بيانات ثانوية تم جمعها من خلال مراجعة وفحص القوائم المالية للشركة والاطلاع على نظامها المحاسبي والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبلها. وبيانات أولية تم جمعها عبر إجراء مقابلات شخصية مع بعض الموظفين في دائرة التكاليف المركزية وقسم الحسابات المالية في الشركة. وقد أظهرت الدراسة أن الشركة السورية للنفط تقوم برسمة كافة تكاليف الاستكشاف والتقييم تحت بند نفقات التأسيس ضمن الأصول غير الملموسة بغض النظر عن نتيجة الاستكشاف سواء تم العثور على نفط أم لم يتم العثور عليه، يشير ذلك إلى وجود اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط، والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي الأساسي المطبق في الشركة السورية للنفط هو نظام مالي مطبق على جميع شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وبالتالي لا يمنح ذلك لتكاليف الصناعة النفطية معالجة محاسبية خاصة تتناسب مع طبيعتها المختلفة عن التكاليف الموجودة في الصناعات الأخرى.

الكلمات المفتاحية: الصناعة النفطية، نفقات الاستكشاف والتقييم، IFRS 6، IASB

*أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (ali19692004@gmail.com)

**مدرسة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية (afraazahlout@yahoo.com)

*** طالبة دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

Accounting for the Exploration and Evaluation Costs in the light of IFRS6- Case Study on the Syrian Petroleum Company

Dr. Ali Ibrahim* ^٤
Dr. Afraa Zahlout**
Yara Mohammad***

(Received 13 / 9 / 2020 . Accepted 18 / 10 / 2020)

□ ABSTRACT □

This research aims to explore the accounting practices related to the treatment of the exploration and evaluation costs used by the Syrian Petroleum Company and the extent to which the company adheres to the requirements of the IFRS 6. To achieve the objectives of the research, two types of data were collected: Secondary data collected through examining the financial statements of the company and reviewing its accounting system and accounting policies; and primary data collected using personal interviews conducted with some employees working in the Central Costs Department and the company's Financial Accounts Department.

The study showed that The Syrian Petroleum Company capitalizes all exploration and evaluation costs under the establishment expenditures item within the intangible assets regardless of the exploration result. This indicates there is a big difference between the accounting treatment for exploration and evaluation expenditures used by the Syrian Petroleum Company, and the accounting treatment contained in the International Accounting Standard IFRS 6, in addition to the fact that the basic accounting system applied in the Syrian Petroleum Company is a financial system applied to all public sector companies of a nature. Therefore, this does not give the costs of the oil industry a special accounting treatment commensurate with its different nature from the costs found in other industries.

*Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

**Lecture , Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

***Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

مقدمة

تعد الصناعات الاستخراجية مهمة للغاية على الصعيدين الوطني والدولي على السواء، وتشمل هذه الصناعات قطاعي التعدين والنفط و

الغاز (Ocortese et al., 2010)، إذ تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من أهم الصناعات في العالم المعاصر كونها المصدر الرئيس لدخل العديد من البلدان (الطيب، ٢٠١١)، وعلى وجه الخصوص الدول النامية. تمر الصناعة الاستخراجية بالعديد من المراحل التي تتكامل معاً وصولاً لتسليم المنتج للمستهلك، ولعل أهم هذه المراحل هي مرحلة الاستكشاف والتقييم، فمن خلالها يتم تحديد مدى تواجد النفط من عدمه، بالإضافة إلى ضخامة التكاليف الموجودة فيها (البلداوي وخلف، ٢٠١٨).

إن نفقات الاستكشاف والتقييم ولاسيما المرسله منها ذات قيمة ومهمة للمستخدمين الخارجيين، إذ تعد المعرفة حول أنشطة الاستكشاف والتقييم جانباً مهماً في تقييم أداء الشركات الاستخراجية، فيمكن أن تؤدي هذه الأنشطة إلى مجموعة من النتائج المحتملة بدءاً من التخلي عن المشروع، وصولاً إلى تطوير المشروع وإنتاج النفط (Zhou et al., 2014).

غير أن المعالجة المحاسبية لنفقات هذه المرحلة كانت مسألة صعبة بالنسبة للمجمعات المهنية للمحاسبة، إذ تعددت السياسات المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة هذه النفقات (Power et al., 2017)، وقد تسبب استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب المحاسبية بالعديد من المشاكل للمستثمرين (Abdo, 2016)، نظراً لصعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات النفط والغاز التي تستخدم طرق محاسبية مختلفة (الطيب، ٢٠١١).

إن احتياجات مختلف أصحاب المصلحة للحصول على معلومات شفافة، تبرز الحاجة إلى ممارسة محاسبية مشتركة لهذه الصناعات، ويعد هذا مهماً بشكل خاص للبلدان الغنية بالنفط والغاز. (Abdo, 2016).

استجابةً لهذه المطالب قام مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) بإجراء تحسينات محدودة على ممارسات المحاسبة في الصناعة الاستخراجية (IASB, 2000). وفي عام ٢٠٠٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6) الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، وبدأ العمل به اعتباراً من بداية عام ٢٠٠٦ (IFRS 6, 2004).

يقدم المعيار الدولي IFRS 6 مزيداً من التفاصيل حول ما ينبغي إدراجه من نفقات الاستكشاف والتقييم، والقياس اللاحق لنفقات الاستكشاف والتقييم المرسله (IFRS 6, 2010). هذا بدوره يقدم معلومات أكثر قيمة بالنسبة للمستخدمين (Zhou et al., 2014). وقد سمح المعيار الدولي IFRS 6 لشركات النفط والغاز باستخدام إحدى الطريقتين إما طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة (IFRS 6, 2010).

في سورية تقوم الشركة السورية للنفط، وهي شركة قطاع عام، باستخراج النفط والغاز في أراضي الجمهورية العربية السورية، وتمارس نشاط البحث والاستكشاف. وعلى الرغم من أن الشركة شأنها شأن باقي شركات القطاع العام الاقتصادي، تخضع للنظام المحاسبي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ والذي تم وضعه بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه لا يوجد في الأدبيات المحاسبية في سورية أي دليل علمي عن كيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، وما إذا كانت هذه المعالجة تتناسب فعلاً مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6 أم لا، وما هي الصعوبات التي تعيق تطبيق متطلبات هذا المعيار في البيئة السورية.

مشكلة الدراسة

نظراً لأهمية الصناعة النفطية، ولتعدد السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

في سورية تقوم الشركة السورية للنفط باستخراج النفط في أراضي الجمهورية العربية السورية، وهي كباقي شركات القطاع العام الاقتصادية في سورية، ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الأساسي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. لذلك أتى هذا البحث لتحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة، وتقييم مدى الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6.

استناداً إلى ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات البحثية التالية:

١. كيف يتم معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة السورية للنفط؟
٢. هل تلتزم الشركة السورية للنفط بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 ؟
٣. ما هي الصعوبات التي تعوق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية

للنفط؟

أهمية البحث وأهدافه

تتجلى أهمية البحث في النواحي التالية:

١. **الناحية الأكاديمية:** تكمن أهمية هذا البحث من خلال محاولته تقديم مساهمة نظرية في مجال معرفة كيفية معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم في الصناعة النفطية. نظراً للأهمية الكبرى التي تتمتع بها هذه النفقات بالنسبة للصناعة النفطية. فنتبع أهمية هذا البحث من خلال دراسة المعالجة المحاسبية لهذه النفقات في إحدى الدول النامية وهي سورية، وهذا يشكل إضافة علمية في الأدبيات المحاسبية في ظل ندرة مثل هذه الأبحاث في الدول النامية بصفة عامة، وفي البيئة السورية بصفة خاصة.

٢. **الناحية العملية:** يسعى هذا البحث إلى تقديم مساهمة عملية من خلال اختياره للشركة السورية للنفط كدراسة حالة ل يتم تطبيق البحث عليها، كونها الشركة الحكومية الوحيدة التي تقوم بعمليات الاستكشاف والبحث عن النفط في سورية، فضلاً عن الأهمية الاقتصادية التي تتمتع بها هذه الشركة، إذ تعد عصب الاقتصاد السوري، ومعرفة مدى التزامها بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 في ظل التوجهات العالمية التي تسعى إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مختلف الدول.

ويهدف هذا البحث إلى:

- دراسة كيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة السورية للنفط.
- تقييم مدى التزام الشركة السورية للنفط بمتطلبات المعيار الدولي IFRS 6 .
- استكشاف أهم معوقات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط.

منهجية البحث

تعدّ هذه الدراسة من الدراسات الوصفية التي اعتمدت على طريقة دراسة الحالة الوصفية، التي تقوم بوصف الحالة المدروسة كما هي في الواقع، وبالتالي الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً عنها. تمّ اختيار الشركة السورية للنفط كدراسة حالة في البحث كونها الشركة الحكومية الوحيدة التي تقوم بعمليات الاستكشاف والبحث واستخراج النفط والغاز في سورية.

تم جمع نوعين من البيانات: بيانات ثانوية تم جمعها من خلال مراجعة وفحص القوائم المالية للشركة والاطلاع على نظامها المحاسبي والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبلها. وبيانات أولية تم جمعها عبر إجراء مقابلات شخصية مع بعض الموظفين في دائرة التكاليف المركزية وقسم الحسابات المالية في الشركة.

الدراسات السابقة

دراسة الطيّب (٢٠١١)

المحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف في ضوء معايير التقارير المالية (IFRS)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، بما فيها IFRS 6 في شركات النفط في السودان، وتحديد الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف. توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات تلتزم بتطبيق متطلبات المعايير الدولية IFRS وهذا يساعد في قياس قيمة الأصول طويلة الأجل، كما تقتضي سياسة الحيطة والحذر اعتبار نفقات البحث والاستكشاف مصروفات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الإنتاج، إذ أن عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة، كما أن تطبيق المعيار يساعد الشركات في تصنيف أصولها إلى ملموسة وغير ملموسة.

دراسة البلداوي وخلف (٢٠١٨)

تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي

IFRS 6 . بحث تطبيقي على شركة الاستكشافات النفطية

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم آليات النظام المحاسبي الموحد الخاصة بقياس وعرض نفقات البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز، وتطوير النظام المحاسبي الموحد ليتلاءم مع المعيار الدولي IFRS 6. تم تطبيق الدراسة على شركة الاستكشافات النفطية العراقية. اعتمد الباحثان في سبيل تحقيق أهداف الدراسة على المعلومات المستخلصة من سجلات الشركة، وعلى القوانين والأنظمة والتعليمات المالية الخاصة بالشركة، وعلى المقابلات الشخصية مع المسؤولين والخبراء في الشركة. توصلت هذه الدراسة إلى وجود قصور في النظام المحاسبي الموحد من خلال عدم توفير آلية سليمة تمكن من متابعة تكاليف الاستكشاف على مستوى الحقول، والاكتفاء برسملتها ضمن حساب نفقات إيرادية مؤجلة، وإطفاء تلك التكاليف بأقساط سنوية على أساس نسبة ثابتة ١٠%، في حين يمكن إطفاء تلك المبالغ بعد توفير شركة الاستكشافات النفطية تكاليف الاستكشاف الخاصة بكل حقل، على أساس عدد البراميل المنتجة أو وحدة القياس الخاصة بالغاز.

دراسة Karapinar et al. (٢٠١٢)

Accounting Policies in the Extractive Industry: A Global and Turkish perspective

السياسات المحاسبية في الصناعات الاستخراجية: من المنظور العالمي والمنظور التركي

تمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في تحديد درجة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6، وما إذا كان IFRS 6 يساهم في توحيد السياسات المحاسبية. تم إجراء البحث على مجموعة من الشركات العالمية ومجموعة من الشركات التركية، والهدف من هذه المقارنة هو الكشف عن الفهم المختلف بين المجموعتين لنفس المعيار. توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات العالمية التي تطبق IFRS 6 تقدم معلومات كافية عن طرق المحاسبة الخاصة بها لمستخدمي قوائمها المالية. في تركيا تبين أن الشركات المدرجة تلتزم بتطبيق IFRS 6 بينما الشركات غير المدرجة ليس لديها التزام بتطبيق المعيار، وكشفت الدراسة أن هذه الشركات لا تفصح عن أنشطتها الاستخراجية، أو تفصح بشكل غير كافٍ، كما توصلت إلى أن الخيارات المحاسبية المتضمنة في المعايير المحاسبية قد تسبب في سوء فهم المعايير.

دراسة Salendrez & Tang (٢٠١٦)

Accounting Practices for Exploration and Evaluation Expenditures in Philippine Mining Industry

الممارسات المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في صناعة التعدين الفلبينية

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل شركات التعدين الفلبينية سواء كانت طريقة التكلفة الكلية أو المجهودات الناجحة، كما هدفت إلى تحديد تأثير اختيار السياسة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم على قيمة الشركة. تألفت عينة الدراسة من ٢٠ شركة استخراجية مدرجة في بورصة الفلبين، تم تحليل الملاحظات في القوائم المالية للتحقق من السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات على نفقات الاستكشاف والتقييم. توصلت هذه الدراسة إلى أن طريقة التكلفة الكلية تستخدم على نطاق واسع في الفلبين أكثر من المجهودات الناجحة، وقد تبين أن الشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة أكبر حجماً (من حيث قيمة الشركة، الأصول، حقوق الملكية) بالمقارنة مع تلك التي تستخدم طريقة التكلفة الكلية، كما تظهر النتائج أن الشركات التي تستخدم طريقة التكلفة الكلية لها قيمة أقل من الشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة، وبالتالي إن اختيار السياسة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم لها تأثير في تقييم الشركة.

دراسة Abdo (٢٠١٦)

Accounting for Extractive Industries: Has IFRS 6 Harmonized Accounting Practices by Extractive Industries?

المحاسبة عن الصناعات الاستخراجية: هل وُجد المعيار الدولي IFRS 6 ممارسات المحاسبة من قبل

الصناعات الاستخراجية؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى نجاح IFRS 6 في توحيد ممارسات المحاسبة في الشركات الاستخراجية في جميع أنحاء العالم. ولتحقيق أغراض هذه الدراسة تم اعتماد نهج تفسيري باستخدام تحليل المحتوى النوعي للسياسات المحاسبية والقوائم المالية والملاحظات على القوائم المالية لعدد من الشركات الاستخراجية المدرجة في أسواق الأسهم الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في تقاريرها السنوية. توصلت هذه الدراسة إلى أن IFRS 6 أحدث أثراً إيجابياً في توحيد ممارسات المحاسبة في الصناعات الاستخراجية، حيث امتثلت عدداً من الشركات لتوجيهات هذا المعيار. ومع ذلك، فإن نجاح IFRS 6 في توحيد ممارسات المحاسبة في الصناعات الاستخراجية محدوداً.

دراسة (Misund, 2017)

Accounting Method Choice and Market Valuation in the Extractive Industries

اختيار أسلوب المحاسبة وتقييم السوق في الصناعات الاستخراجية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر اختيار طريقة المحاسبة عن أنشطة الاستكشاف على تقييم الشركات الاستخراجية، أي دراسة علاقة الأداء المالي للأرباح مقابل مقاييس التدفقات النقدية عبر الأساليب المحاسبية المستخدمة، وتم استخدام نموذج Ohlson لاختبار الفرضيات. خلصت هذه الدراسة إلى أن التغيرات في صافي القيمة الحالية للاحتياطات ذات قيمة بالنسبة للشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة ولكن ليست ذات قيمة بالنسبة للشركات التي تستخدم طريقة التكلفة الكلية، ويعزو ذلك إلى وجود أخطاء قياس عالية بالنسبة لشركات التكلفة الكلية، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن المستثمرين يفضلون التدفقات النقدية في قطاع النفط والغاز بدلاً من الأرباح المفصح عنها لتقييم الشركة الاستخراجية، بسبب الاختلاف في اختيار الطرق المحاسبية المستخدمة في الشركات. يختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة من كونه يتناول دراسة الواقع الحالي للشركة السورية للنفط من ناحية تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة وتقييمها، وبيان مدى انفاقها واختلافها عن السياسات المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6، إلى جانب تحديد مدى التزام الحالة المدروسة بتطبيق المعيار، خاصةً وأنها تعمل في بيئة تختلف عن البيئة التي أجريت فيها الدراسات السابقة.

الدراسة النظرية

مرحلة الاستكشاف والتقييم

هي المرحلة المتضمنة مختلف الدراسات التحليلية والأعمال التطبيقية الشاملة للجوانب الفنية والجيولوجية والاقتصادية والتكنولوجية الهادفة إلى معرفة وتحديد تواجد الثروة النفطية (جابر، ٢٠١٧). بعد تحديد المناطق ذات الرواسب النفطية التجارية المحتملة، تسعى الشركات الاستخراجية إلى الحصول على الحق في استكشاف وتطوير وإنتاج النفط (Abdo, 2016). يتطلب ذلك تكبد الشركة العديد من التكاليف. يمكن تصنيف هذه التكاليف على النحو التالي:

- تكاليف الحصول على عقد الامتياز
- تكاليف الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية
- تكاليف الحفر الاستكشافي
- تكاليف الأصول الثابتة

السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم

إن طبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز تخلق مشاكل محاسبية (الطيب، ٢٠١١)، فقد اتبعت شركات النفط طرق متعددة في معالجة هذه النفقات. ومن أهم هذه الطرق هي: طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية.

المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة المجهودات الناجحة

تتمثل الصفات الرئيسية لطريقة المجهودات الناجحة فيما يلي:

سياسة الرسملة: وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة يتم رسملة التكاليف التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر للاكتشافات الناجحة ذات الجدوى الاقتصادية. بينما يتم اعتبار التكاليف الأخرى التي لا تثمر عن اكتشافات ناجحة كمصاريف تحمّل على الفترة التي تم تكبدها فيها (Abdo, 2018).

سياسة الإطفاء: يتم إطفاء التكاليف المرسلة واستنفادها على مدى الحياة الاقتصادية المقدرة للمشروع باستخدام طريقة وحدة الإنتاج، والتي تعني احتساب الاستنفاد على أساس الكميات المنتجة من النفط الخام بالنسبة للاحتياجات النفطية (أحمد وسعيد، ٢٠١٧).

مركز التكلفة: أشارت بعض الدراسات ومنها دراسة (Mayanja، ٢٠١٤) إلى أن حجم مركز التكلفة الذي يتم تجميع التكاليف فيه واستنفادها وفقاً لهذه الطريقة أصغر مقارنةً بحجم مركز التكلفة وفق طريقة التكلفة الكلية. حيث يمكن أن يكون مركز التكلفة عقد إيجار أو حقل أو مكن نفطي.

سياسة انخفاض القيمة: إن القاعدة التي لا مناص منها هي أن التكاليف المرسلة مهما عظمت يجب ألا تزيد عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل المرسل، وهو في الأغلب الحقل. فبالنسبة لكل مركز تكلفة معتمد كأصل مستقل، يجب ألا يتجاوز المبلغ المحمل للأصل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل والتخلص النهائي منه. وإذا حصل هذا التجاوز فيجب على الشركة أن تعترف بخسارة انخفاض القيمة التي يمكن قياسها بالفرق بين المبلغ المحمل للأصل قبل الضريبة وقيمتها العادلة (عمر، ٢٠١٤).

المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة التكلفة الكلية

تتمثل الصفات الرئيسية لطريقة التكلفة الكلية فيما يلي:

سياسة الرسملة: بموجب طريقة التكلفة الكلية للمحاسبة عن الاستثمارات في الصناعات الاستخراجية، يتم تجميع تكاليف الاستحواذ والاستكشاف والتقييم والتطوير في مركز تكلفة جغرافي كبير، ويتم رسملة هذه التكاليف بغض النظر عن نتائج أنشطة الاستكشاف (Mgbame & Ukpebor, 2016).

مركز التكلفة: عادةً يكون مركز التكلفة الدولة بأكملها؛ باستثناء الحالات التي يستدعيها اختلاف كبير في العوامل الاقتصادية أو المالية أو غيرها من العوامل في البلد (Bala, 2013)، يتم بعد ذلك استنفاد مجمعات التكلفة الكبيرة على مدى العمر الاقتصادي المقدر للمشروع على أساس مركز التكلفة باستخدام طريقة وحدة الإنتاج وفقاً للكميات المنتجة والاحتياجات المؤكدة المتبقية (Abdo, 2016).

سياسة انخفاض القيمة: إن طريقة التكلفة الكلية ترسل جميع التكاليف المتعلقة بحفر الآبار المنتجة وغير المنتجة، مما يخلق احتمالاً كبيراً بأن تتجاوز القيمة الدفترية الصافية لأصول النفط والغاز إجمالي المبلغ القابل للاسترداد، وبسبب هذا الاحتمال يتوجب على جميع شركات النفط والغاز أن تعترف بخسارة انخفاض القيمة، إذا كانت القيمة الدفترية لأصول النفط والغاز أكبر من إجمالي المبلغ القابل للاسترداد (Mayanja, 2014).

إن التباين الموجود في السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم دفع هيئة وضع المعايير المحاسبية الدولية إلى وضع معيار محاسبة موحد للمحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم، وهو المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6.

المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية

صدر هذا المعيار من قبل مجلس IASB في ٩ كانون الأول عام ٢٠٠٤، وأصبح ساري المفعول اعتباراً من ١ كانون الثاني عام ٢٠٠٦. يتم تطبيقه على النفقات التي تتكبدها المنشآت للبحث عن الموارد المعدنية (IFRS 6, 2004).

قياس أصول الاستكشاف والتقييم وفق IFRS 6

• القياس عند الاعتراف

تُقاس أصول الاستكشاف والتقييم بالتكلفة، إذ تحدد المنشأة سياسة محاسبية تحدد النفقات التي يتم الاعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم، وتطبق هذه السياسة بشكل متنسق.

عند الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم كأصول في الميزانية العمومية، تنظر المنشأة إلى مدى ارتباط هذه النفقات بعملية إيجاد الموارد المعدنية، أي مدى ارتباط هذه النفقات بعمليات الاستكشاف الناجحة (IFRS 6, 2010). هكذا نجد أن المعيار الدولي (IFRS 6) يميل إلى تطبيق طريقة المجهودات الناجحة، التي تعترف فقط بنفقات الاستكشاف والتقييم التي تؤدي إلى اكتشافات ناجحة، كأصول في الميزانية العمومية.

عندما تلتزم المنشأة بإزالة مخلفات عمليات الاستكشاف والحفر، وترميم المنطقة التي تقوم بالحفر فيها. تعترف بالتكاليف الناشئة عن هذه الالتزامات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 (المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة) (IFRS 6, 2010).

• القياس اللاحق

بعد الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم يمكن أن تطبق المنشآت إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم. عند اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم تطبيق قواعد المعيار الدولي IAS 16 (الممتلكات والمباني والمعدات) على أصول الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول ملموسة، ويتم تطبيق قواعد المعيار الدولي IAS 38 على أصول الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول غير ملموسة (IFRS 6, 2004).

• تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

يجب على المنشأة أن تقوم بتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم على أنها ملموسة أو غير ملموسة وفقاً لطبيعة هذه الأصول، وأن يطبق هذا التصنيف بشكل متنسق.

من الأمثلة على أصول الاستكشاف والتقييم غير الملموسة: حقوق الحفر ومصاريف الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية والجيوكيميائية، ومن أمثلة أصول الاستكشاف والتقييم الملموسة: المركبات وأجهزة الحفر.

• انخفاض القيمة

يجب على المنشأة أن تُقيم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد الانخفاض في قيمة هذه الأصول، عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن القيمة الدفترية لأصول الاستكشاف والتقييم قد تتجاوز القيمة القابلة للاسترداد، يتوجب على المنشأة قياس أي خسارة ناتجة عن الانخفاض في القيمة، وعرضها والإفصاح عنها وفقاً للمعيار الدولي IAS 36.

• الإفصاح

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف فيها في قوائمها المالية، الناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، أي يجب على المنشأة أن تُفصح عن:

• السياسات المحاسبية المطبقة على نفقات الاستكشاف والتقييم، بما في ذلك الاعتراف

بأصول الاستكشاف والتقييم.

• الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، والتدفقات النقدية التشغيلية

والاستثمارية الناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

• يجب على المنشأة أن تعالج أصول الاستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول، وأن يتم الإفصاح المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36 بما يتوافق مع كيفية تصنيف الأصل.

الدراسة العملية:

نبذة مختصرة عن الشركة السورية للنفط:

تعد الشركة السورية للنفط إحدى شركات القطاع العام في سورية، تقوم بأعمال الاستكشاف والحفر والتنقيب عن النفط في أراضي الجمهورية العربية السورية، تقوم دائرة التكاليف في الشركة بإعداد التقارير المالية بناءً على الأسس الواردة في النظام الداخلي للشركة وعلى أحكام النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ وتعديلاته والأنظمة المالية المحاسبية النافذة في المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي. تتم عمليات الحفر والإنتاج في حقول دير الزور والحجسة والمنطقة الوسطى. تتكون منتجات الشركة من النفط الخام والغاز الحرّ والغاز المرافق والطاقة الكهربائية.

أدوات جمع البيانات:

تم الحصول على نوعين من البيانات: بيانات ثانوية تم جمعها من خلال مراجعة وفحص القوائم المالية للشركة والاطلاع على نظامها المحاسبي والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبلها. وبيانات أولية تم جمعها عبر إجراء مقابلات شخصية مع بعض الموظفين في دائرة التكاليف المركزية وقسم الحسابات المالية في الشركة. وتمّ تحليل البيانات باستخدام تحليل المحتوى.

النتائج والمناقشة:

المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في الشركة السورية للنفط

تقوم الشركة السورية للنفط بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم التي تتكبدها في سبيل البحث عن النفط واستخراجها وفق الآتي:

١. تعد كافة نفقات الاستكشاف والتقييم نفقات تأسيس تستهلك على مدار ٥ سنوات وفق

النسب التالية:

- ٥٠ % من نفقات الاستكشاف تحمّل على نفقات التأسيس كمصاريف حفر استكشافي، إذ توزع حسب قرار لجنة إدارية تابعة للإدارة العامة بدمشق على مديريات الحقول الثلاث، وفقاً لعدد الأمتار المحفورة لكل مديرية.

- ٥٠ % الأخرى تحمّل على نفقات التأسيس كدراسات جيوفيزيائية.

أي أنه يتم رسملة جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم التي تتكبدها الشركة ضمن حساب نفقات التأسيس، المندرج تحت حساب أصول غير ملموسة رقم (١١٨)، بغض النظر عن نتيجة عمليات الاستكشاف سواء تمّ العثور على نفط أم لم يتم العثور على النفط.

وهنا يمكن ملاحظة أن معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم بهذه الطريقة أمر غير عملي. فمن الممكن ألا تؤدي عمليات الاستكشاف إلى إيجاد النفط، فينتج عن ذلك وضع أصل ليس له قيمة اقتصادية في قائمة المركز المالي للشركة، وهذا يتنافى مع تعريف الأصل، إذ من شروط الاعتراف بالأصل أن يكون من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه.

الجدولان (١-١) و(١-٢) يظهران كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الخاصة بالشركة السورية للنفط، ولكن تم استبعاد الأرقام من القوائم المالية نظراً إلى سرية المعلومات، وعدم السماح للباحثة بنشر المعلومات المحاسبية الخاصة بالشركة.

يتضح من خلال هذه القوائم أن

- بالنسبة إلى قائمة المركز المالي لا يوجد بند أصول الاستكشاف والتقييم ضمن الأصول الثابتة، أي أن الشركة لا ترسم تكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول استكشاف وتقييم.
- كذلك الأمر بالنسبة إلى قائمة الدخل نلاحظ أنه لا يوجد بند مصاريف الاستكشاف والتقييم، أي أن الشركة لا تحمّل تكاليف الاستكشاف والتقييم غير الناجحة على قائمة الدخل.

الجدول (١-١) قائمة المركز المالي للشركة السورية للنفط

رقم الحساب	اسم الحساب
١١	الأصول طويلة الأجل
١١١	الأراضي
١١٢	مباني وإنشاءات ومرافق وطرق
١١٣	آلات وتجهيزات
١١٤	وسائل النقل وانتقال
١١٥	عدد وأدوات وقوالب
١١٦	أثاث ومعدات ومكاتب وحواسيب
٢١٦	مجمّع الاهتلاك
	صافي الأصول الملموسة
١١٨	الأصول غير الملموسة
٢١٦٨	اهتلاك نفقات التأسيس
	صافي الأصول غير الملموسة
١١٩	أصول سد الباسل
	الأصول الثابتة
١٢	مشروعات تحت التنفيذ
١٣	استثمارات طويلة الأجل
١٣٢	استثمارات في أسهم شركات تابعة
	توظيفات مالية قصيرة الأجل
١٤	إجمالي المخزون
١٤١	مخازن وموجودات مختلفة
١٤٣	الإنتاج التام
١٤٦	الاعتمادات المستندية

١٥	المدينون
١٥١	مدينون تجاريون

المصدر: القوائم المالية للشركة السورية للنفط
الجدول (١-٢) قائمة الدخل للشركة السورية للنفط

رقم الحساب	اسم الحساب
	<u>الإيرادات</u>
٤١١	إجمالي مبيعات الإنتاج التام
٤٣	صافي مبيع بضاعة بغرض البيع
٤٢١	
٤٢٢	خدمات مباعه
	مجموع إيرادات النشاط الأساسي
٠١	إجمالي حسابات التشغيل
٣٤١	مشتريات بغرض البيع
٧٣	مراكز مراقبة خدمات تسويقية
	تكلفة النشاط
	مجمل الربح
٤٥	
	الربح التجاري
	<u>إيرادات متنوعة</u>
٤٤٢	
٤٤٣	
٤٤٤	
٤٤٥	
٤٤٧	تعويضات وغرامات على الغير
٤٤	إيرادات متنوعة
	<u>المصاريف الإيرادية</u>
٨٣	مراكز مراقبة خدمات إدارية ومالية

المصدر: القوائم المالية للشركة السورية للنفط

٢. إن حساب نفقات التأسيس لا يشير إلى قيمة تكاليف الاستكشاف على مستوى كل حقل نفطي على حدا، وبالتالي لا يمكن تحديد تكلفة كل حقل بهدف حساب معدل النفاذ لكل حقل ليتم إطفاء هذه التكاليف باستخدام طريقة وحدة الإنتاج - المتعارف عليها عالمياً - بدلاً من إطفائها على مدار ٥ سنوات كما هو مستخدم من قبل الشركة.

٣. يتضمن حساب مباني وإنشاءات وطرق ومرافق رقم /١١٢/ حساب فرعي آبار رقم /١١٢٢/ يختص برسمة التكاليف على مستوى البئر عندما يصبح البئر منتجاً. أي يتم تحميل كل بئر بجميع التكاليف اللازمة لإنتاج النفط منه. يمكن أن نلاحظ هنا أن تكاليف الاستكشاف الخاصة بالبئر لا تحمل على تكلفة البئر حتى وإن كان البئر منتجاً، وإنما تحمل عليه تكاليف الإنتاج فقط، وهذا يتعارض مع قاعدة قياس تكلفة الأصل التي تنص على أن قيمة الأصل تتضمن كل التكاليف والنفقات اللازمة ليصبح الأصل جاهزاً للاستخدام.

٤. يتم حساب الاهتلاك للآبار بحسب طريقة القسط الثابت حيث تستهلك على ١٠ سنوات، نجد أن هذا غير موضوعي، لأن العمر الإنتاجي للآبار قد يستمر لفترة طويلة جداً أكثر من ١٠ سنوات، وهذا سيؤثر على سلامة قائمة المركز المالي، لأن استهلاك أصل قبل انتهاء عمره الإنتاجي سيؤدي إلى شطب أصل ثابت من الميزانية قبل موعده الحقيقي. كما أن قسط الاهتلاك سيكون كبيراً جداً، وسيؤثر ذلك على قائمة الدخل حيث يظهر صافي نتيجة نشاط الشركة بأقل مما هو عليه في حالة توزيع هذه النفقات على العمر الحقيقي للآبار المنتجة.

٥. لا تقوم الشركة السورية للنفط بإعادة تقييم الأصول الثابتة لديها، وبالتالي لا تُعيد تقييم تكاليف الاستكشاف والتقييم التي تمت رسملتها ولا تكلفة الآبار المنتجة وبالتالي لا تعترف بخسائر الانخفاض في القيمة، وهذا يؤثر على صحة وموضوعية قائمة المركز المالي إذ تفصح عن الأصول بأعلى من قيمتها الحقيقية.

٦. تلتزم الشركة السورية للنفط بإزالة مخلفات عمليات الاستكشاف وإعادة تأهيل وترميم المنطقة التي تتم فيها عمليات الاستكشاف والحفر، وتحمل جميع هذه التكاليف على تكلفة الآبار التي تم حفرها.

مدى توافق السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار المحاسبي

الدولي IFRS 6

❖ إن المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط تختلف تماماً عن المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6، إذ يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة المجهودات الناجحة أو التكلفة الكلية، بينما تقوم الشركة برسمة نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن الأصول غير الملموسة تحت بند نفقات التأسيس وتستهلكها على مدار ٥ سنوات.

❖ لا تصنف الشركة السورية للنفط أصول الاستكشاف والتقييم إلى أصول ملموسة وغير ملموسة. بينما يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 تصنيفها إلى أصول ملموسة وغير ملموسة.

❖ لا تقوم الشركة السورية للنفط بإعادة تقييم الأصول، وبالتالي لا تُفصح عن انخفاض القيمة الحاصل نتيجة انخفاض القيمة الدفترية لهذه الأصول عن القيمة القابلة للاسترداد. بينما يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 إعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، وأن يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق متطلبات المعيار الدولي IAS 36.

❖ تلتزم الشركة بإزالة مخلفات عمليات الاستكشاف وترميم المنطقة التي تم الحفر فيها، ولكن لا تقوم بتشكيل مخصص لمقابلة هذه النفقات، بل تقوم بتحميل هذه التكاليف جميعها على حساب البئر. وهذا يختلف عما ورد في المعيار الدولي IFRS 6 حيث يتطلب تشكيل مخصص لمواجهة هذه النفقات التي تتكبدها الشركة في سبيل ترميم المنطقة، وأن تفصح عن هذه الالتزامات وفق متطلبات المعيار الدولي IAS 37.

❖ لا تفصح الشركة السورية للنفط في قوائمها المالية عن السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم. وهذا مخالف لمتطلبات المعيار الدولي IFRS 6، حيث يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة على نفقات الاستكشاف والتقييم في القوائم المالية للمنشأة.

❖ لا تعالج الشركة السورية للنفط نفقات الاستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول، وإنما تعالجها ضمن الأصول غير الملموسة كنفقات تأسيس، وهذا يتعارض مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6 الذي يتطلب أن يتم معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول، وأن يتم الإفصاح المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 16، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 38 بما يتوافق مع كيفية تصنيف الأصل.

❖ تفصح الشركة السورية للنفط عن الدخل والمصروفات والأصول والالتزامات، والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الناشئة عن أعمال الشركة ككل. بينما يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 أن تفصح المنشأة عن الدخل والمصروفات والأصول والالتزامات، والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية بشكل خاص في القوائم المالية.

صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

بعد أن أجرت الباحثة مقابلة مع خمسة أشخاص من الموظفين في دائرة التكاليف المركزية وقسم الحسابات المالية في الشركة السورية للنفط، يمكن تلخيص أهم صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 وفق الجدول (٣-١) الذي يبين مدى توافق آراء العاملين في الشركة:

الجدول (٣-١) صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

التكرارات	صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6	
٢	عدم وجود محاسبين ذوي خبرة ومعرفة بمعايير المحاسبة الدولية	١
٣	ارتفاع تكلفة تدريب العاملين	٢
٢	عدم وجود دورات تدريبية للعاملين	٣
١	عدم تحفيز العاملين وأصحاب الكفاءات على تطوير خبراتهم	٤
٣	كون الشركة السورية للنفط شركة حكومية تخضع للقوانين والأنظمة السائدة	٥
٢	عدم تحديد التكاليف بشكل صحيح	٦
٤	اختلاف البيئة الاقتصادية للشركة السورية للنفط عن البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة	٧
٢	عدم الاستقرار الاقتصادي واختلاف سعر الصرف	٨
١	اختلاف النظام الاقتصادي السائد في سورية عن النظام الرأسمالي السائد في الدول المتقدمة	٩
١	عدم مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة	١٠

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول السابق نجد أنه يوجد العديد من الصعوبات التي تعوق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 وفقاً لرأي الموظفين في الشركة. وفيما يلي مناقشة لهذه الصعوبات وذكر بعض الصعوبات الأخرى التي لاحظتها الباحثة

- عدم وجود محاسبين ذوي خبرة في معايير المحاسبة الدولية: من خلال المقابلة التي أجرتها الباحثة وجدت أن الموظفين في الشركة ليس لديهم الفهم الكافي لمعايير المحاسبة الدولية، وليس لديهم اطلاع على المعيار الدولي IFRS 6، بالإضافة إلى ذلك ليس لديهم الإلمام الكافي بالمفاهيم والمصطلحات المحاسبية، أي غياب وجود إطار فكري للمحاسبة في الشركة. وهذا يعتبر عائق كبير أمام تطبيق المعيار الدولي IFRS 6، حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتطلب وجود محاسبين لديهم فهم كافٍ لها، ليتم تطبيقها بشكل صحيح لتفي بالغرض الذي وضعت من أجله. لكن يمكن التغلب على هذا العائق من خلال سعي الموظفين إلى توسيع معارفهم من خلال القيام بدورات لتعلم معايير المحاسبة الدولية وكيفية تطبيقها، ليصبحوا قادرين على تطبيق المعيار الدولي IFRS 6.

- ارتفاع تكلفة تدريب العاملين: نظراً لعدم وجود محاسبين ذوي خبرة لابد من إجراء العديد من الدورات التدريبية للموظفين في الشركة، ليصبحوا قادرين على تطبيق المعيار الدولي IFRS 6، هذا ما سيجعل الشركة تتحمل تكاليف إضافية، ولكن الشركة السورية للنفط غير قادرة على تحمل مثل هذه التكاليف خاصة وأن أعمالها شبه متوقفة في ظل الأزمة التي حدثت في سورية.

- عدم وجود دورات تدريبية: قبل بدء الأزمة في سورية كان يتم الاستعانة بخبراء من خارج سورية ليتم تدريب الموظفين في الشركة وزيادة خبراتهم، أو كان يتم إرسال الموظفين إلى خارج سورية للقيام بدورات تدريبية، ولكن منذ حدوث الأزمة في سورية توقفت هذه الدورات التدريبية. لكن تشير الباحثة هنا إلى أنه يمكن الاستغناء عن الخبرات الأجنبية والاستعانة بالخبرات المحلية، فالجامعات السورية تقيم دورات تعليمية لمعايير المحاسبة الدولية، حيث يمكن للموظفين في الشركة المشاركة في مثل هذه الدورات، ليصبحوا قادرين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- إن الشركة السورية للنفط هي شركة حكومية: فهي ملزمة بتطبيق القوانين المفروضة عليها، ولا تستطيع تطبيق نظام جديد إذا لم يتم فرضه من قبل أصحاب القرار.

- عدم تحديد التكاليف بشكل صحيح: حيث أن النظام المحاسبي الأساسي هو نظام مالي مطبق على جميع شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وبالتالي لا يراعي طبيعة التكاليف الخاصة الموجودة في الصناعة النفطية، وبذلك لا يتم تحديد هذه التكاليف بشكل صحيح، أي أن غياب المعلومات الصحيحة المتعلقة بالتكاليف يشكل عائق أمام تطبيق المعيار الدولي IFRS 6.

- عدم الاستقرار الأمني والحصار الاقتصادي المفروض على سورية واختلاف سعر الصرف: خاصة وأن جميع الآلات والمعدات والأجهزة ومستلزمات الحفر التي تستخدمها الشركة مستوردة من الخارج، وهذا يؤدي إلى تفاوت تكلفتها بشكل كبير بين كل فترة وأخرى في ظل اختلاف سعر الصرف. لكن برأي الباحثة هذا لا يعد عائقاً أمام تطبيق المعيار الدولي IFRS 6. حيث يوجد العديد من الشركات في سورية تقوم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في ظل العقوبات الاقتصادية، واختلاف سعر الصرف كالشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والشركات الخاضعة لأحكام هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية.

• اختلاف النظام الاقتصادي في سورية عن النظام الرأسمالي الموجود في الدول المتقدمة: لكن ترى الباحثة أنه لا يمكن اعتبار هذا أحد العوائق إذ يوجد العديد من الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية، ويختلف نظامها الاقتصادي عن النظام الرأسمالي مثل روسيا.

• اختلاف البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الشركة السورية للنفط عن البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة: إذ يوجد فرق كبير بين البيئة السورية وبيئة الدول المتقدمة التي قطعت أشواطاً كبيرة في التطور الاقتصادي، مقارنةً بسورية التي لا زالت ذات إمكانيات محدودة من ناحية المعدات والتجهيزات، ومن ناحية الكوادر المحاسبية.

• عدم مواكبة التطور الذي يحدث في مجال المحاسبة: إذ أن الشركة السورية للنفط لا زالت تطبق النظام المحاسبي الأساسي منذ عام ٢٠٠٩ حتى الوقت الحالي، برأي الباحثة يعود ذلك إما لعدم تحفيز الموظفين وعدم تشجيعهم على مواكبة هذه التطورات، أو أنهم اعتادوا على تطبيق نظام محاسبة محدد، ولا يرغبون بالتغيير وتعلم نظام محاسبي جديد.

الاستنتاجات والتوصيات

من خلال دراسة الحالة التي تم إجراؤها على الشركة السورية للنفط. توصل هذا البحث إلى النتائج التالية:

١. يوجد اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط، والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6.
٢. إن النظام المحاسبي الأساسي المطبق في الشركة السورية للنفط هو نظام مالي مطبق على جميع شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وبالتالي لا يعطي لتكاليف الصناعة النفطية معالجة محاسبية خاصة تتناسب مع طبيعتها المختلفة عن التكاليف الموجودة في الصناعات الأخرى. بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي الأساسي لا يقوم بإعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما أنه يحتسب اهتلاك الآبار وفق طريقة القسط الثابت لمدة ١٠ سنوات بغض النظر عن العمر الإنتاجي للبئر، وهذا يظهر المركز المالي للشركة بصورة تختلف عن الواقع الحقيقي.
٣. لا تعطي الشركة السورية للنفط أهمية لتكاليف الاستكشاف والتقييم ذات الخصوصية العالية والمبالغ الضخمة، فلا تصح عنها كلفة منفصلة من الأصول في القوائم المالية.
٤. صعوبة تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط نظراً لعدم وجود كادر محاسبي قادر على تطبيقه، بالإضافة إلى عدم إلزام الشركة من قبل أصحاب القرار بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6، كونها شركة حكومية فهي ملزمة بتطبيق القوانين المفروضة عليها.

استناداً لما تقدم يوصي هذا البحث:

١. أن تقوم الشركة السورية للنفط باستخدام نظام محاسبي خاص يتناسب مع الصناعة النفطية، ويعالج تكاليفها ذات الطبيعة الخاصة بشكل صحيح، حيث يوجد نظام جاهز هو المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 الذي تم تطبيقه في الشركات العالمية. ويتم ذلك من خلال إلزام الشركة السورية للنفط بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6 من قبل أصحاب القرار.
٢. أن تستخدم الشركة طريقة المجهودات الناجحة في معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم، كونها الطريقة الأكثر واقعية للتعبير عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، بالإضافة إلى تقسيم تكاليف

الاستكشاف والتقييم إلى تكاليف ملموسة وغير ملموسة، ليتم إعادة تقييمها، وحساب الانخفاض الحاصل في قيمتها وفق معايير المحاسبة الدولية.

٣. أن تقوم الشركة بإعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في قائمة الدخل.

المراجع

—أحمد، رزكار؛ سعيد، يعقوب. (٢٠١٧). مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الإقليم. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*. ٣٣ (٩٩)، ٤٤١ - ٤٦٥

—البلداوي، شاكر؛ خلف، حسنين. (٢٠١٨). تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS 6). *مجلة كلية الكوت الجامعة*. ٢ (٢). ١ - ٣١

—جابر، ابراهيم. (٢٠١٧). مخاطر الصناعة النفطية على البيئة خلال مرحلة الحفر وطرق معالجتها. رسالة ماجستير منشورة. قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح: الجزائر

— الطيب، أبو بكر. (٢٠١١). المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف في ضوء معايير التقارير المالية IFRS. *مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية*. العدد ٢٣.

— عمر، حازم. (٢٠١٤). أثر استخدام طريقة نفاذ التكاليف في دقة قياس الأرباح في الشركات النفطية المستثمرة في سورية (المقابلة). رسالة ماجستير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية

- Abdo, Hafez. (2016). Accounting for Extractive Industries: Has IFRS 6 Harmonized Accounting Practices by Extractive Industries. Nottingham Business School.

- Abdo, Hafez. (2018). Accounting for the Extractive Industries: Controversies and a Need for Harmonisation. *Energy Research Journal*, Vol (9). No (1). pp 71- 76

- Bala, Masud. (2013). Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities; The Case of Oil and Gas companies. *The Macrothem Review*. Vol (2). No (7)

- International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6) Exploration for and Evaluation of Mineral Resources . Available at: <https://www.iasplus.com/en/binary/iasplus/0501ifrs6.pdf>

-IFRS Foundation. 2010. International Financial Reporting Standard 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. Available at: <https://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2011/04/ifrs6.pdf>.

- Karapiner, Aydin; Zaif, Figen; Torun, Salih. (2012). Accounting Policies in the Extractive industry: A Global and a Turkish Perspective. *Australian Accounting Review*. Vol (22). No (60)

- Mayanja, Lugemwa. (2014). Earnings Quality of the Successful Efforts and Full Costing Accounting Methods used by Upstream Oil and Gas Companies in the U.S. PhD thesis. Aberdeen Business School, Faculty of Management, The Robert Gordon University Aberdeen

-Mgbame, C.O and Ukpebor, I.O. (2016). Determinants of the preference of accounting method of oil and gas companies in Nigeria. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*. Vol (3); Issue (2), pp 237 -242

- Misund, Bard. (2017). Accounting Method Choice and Market Valuation in the Extractive Industries. *Cogent Economics & Finance*. Available at : <https://doi.org/10.1080/23322039.2017.1408944>

- Ocortese, Corinne; Irvine, Helen; Kaidonise, Mary. (2010). Powerful Players: How Constituents Captured the Setting of IFRS 6 and Accounting Standard for the Extractive Industries. *Accounting Forum*. 34 (2010) pp 76- 88

- Power, Sean; Cleary, Peter; Donnelly, Ray. (2017). Accounting in the London Stock Exchange's Extractive Industry: The Effect of Policy Diversity on the Value Relevance of Exploration Related Disclosures. *The British Accounting Review*. 49(2017) 545- 559

- Salendrez, Herminigilda; Tang, Alger. (2016). Accounting practices for Exploration and Evaluation expenditures in Philippine Mining Industry. *Asia Pacific Business & Economics Perspectives*, Winter 2016, 4 (2)

- Zhou, Teng; Birt, Jacqueline; Rankin, Michaela. (2014). The value relevance of exploration and evaluation expenditures. *Accounting Research Journal*. Vol (28) No (3) pp 228-250

[http // www.ias plus. Com / en standards / ifrs / ifrs](http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs)