الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة طرطوس

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

المُعالجة المحاسبيَّة لنفقات الاستكشاف والتَّقييم في ظلّ المعيار الدّوليّ السّادس لإعداد التّقارير الماليّة– دراسة حالة على الشركة السوريّة للنّفط

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses under IFRS 6 - A Case Study on Syrian Petroleum Company

(رسالة أعدّت استكمالاً لمتطلّبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد الطّالبة

يارا سليمان مُحمَّد

إشراف

المشرف الرَّئيس	المشرف المشارك
د. علي ابراهيم	د. عفراء زحلوط
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة– جامعة طرطوس	مدرس في قسم المحاسبة– جامعة طرطوس

2020

قال الله تعالى

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بسم الله الرحمن الرحيم

وقل رب زدني علماً

صدق الله العلي العظيم

(سورة طه، الآية 114)

كلمة شكر وتقدير

الحمدلله حمداً كثيراً على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، ومنها أنه قد وفقني في إتمام هذا العمل حيث كان فضله عليَّ عظيماً.

وعرفاناً بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الصادق إلى كل من الدكتورين المشرفين

الدكتور علي ابراهيم الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس

الدكتورة عفراء زحلوط المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس

على قبولهما الإشراف على هذه الدراسة المتواضعة وعلى توجيهاتهما العلمية السديدة، فكانا خير عوناً لي طيلة مدة البحث، فلهما مني فائق الاحترام والتقدير وسائلة الله عزّ وجل أن يمدهما بوافر الصحة والسلام.

كما أتقدم بخالص الشكر والامتنان والاحترام لأعضاء لجنة الحكم السادة:

الدكتور علي جديد المدرس في قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة طرطوس، الذي أحاطني بإرشاداته وملاحظاته، والتي أغنت البحث في القراءة الأولية والنهائية. أستاذي الفاضل لك مني خالص الاحترام والشكر والتقدير على اهتمامك.

الدكتور عيسى حسن المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد– جامعة طرطوس، الذي أحاطني بملاحظاته وتوجيهاته القيّمة والتي حسّنت من جودة العمل. أستاذي الفاضل لك مني خالص الاحترام والشكر والتقدير على اهتمامك.

أساتذتي جميعاً ولكل من علمني حرفاً، شكراً لكم وحفظكم الله.

وأتوجه بأسمى مشاعر الحب والامتنان إلى زوجي وابنتي وأهلي وأهل زوجي الذين كانوا خير عون وسند لي وأحاطوني بدعمهم وتشجيعهم الدائم. كل الشكر والامتنان حفظكم الله ورعاكم.

كما أتوجه بخالص الشكر والعرفان إلى كل من ساهم بتقديم المعلومات والبيانات في الجانب العملي في هذه الرسالة. كل الشكر إلى موظفي الشركة السورية للنفط على حسن تعاملهم ومساعدتهم لي.

وأخيراً أدعو الله أن يساهم عملي هذا في دفع دفة العلم والمعرفة إلى الأمام.

الباحثة

يارا سليمان محمد

الملخص

يهدف البحث إلى التعرف على الممارسات المحاسبية المتعلقة بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم المطبقة من قبل الشركة السورية للنفط، ومدى التزام الشركة بمتطلبات المعيار الدولي IFRS 6، واستكشاف أهم الصعوبات التي تقف عائقاً في وجه تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة. ولتحقيق أهداف البحث تمَّ جمع نوعين من البيانات: بيانات ثانوية تم جمعها من خلال مراجعة الأدبيات 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 مديرية الحسابات المالية في الشركة. حيث تم تحليل البيانات باستخدام طريقة تحليل المحتوى.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركة السورية للنفط تقوم برسملة 50% من 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، و 50% تحمل على الحفر الاستكشافي ثم تقفل في حساب مشروعات تحت التنفيذ، في حال كان البئر منتجاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار منتجة، وإذا كان البئر جافاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار مهجورة. يشير ذلك إلى وجود اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط، والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6، كما أن الشركة السورية للنفط لا تفصح عن نفقات الاستكشاف والتقييم بشكل منفصل ضمن الأصول الثابتة، بالإضافة إلى وجود قصور في النظام المحاسبي الأساسي المطبق في الشركة، كما توصلت الدراسة إلى وجود بعض الصعوبات التي تعيق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة متمثلة بعدم وجود كادر محاسبي قادر على تطبيقه، بالإضافة إلى عدم جدية الجهات الوصائية التي تتبع لها الشركة في إلزامها بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6، على الرغم من كونها شركة حكومية ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الأساسي الذي يقضي بضرورة تطبيق الشركات العامة لمعايير المحاسبة الدولية، ومعايير التقرير المالي الدولية.

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

فهرس المحتويات

Contents

الآية الكريمة.....II

كلمة شكر وتقدير.....III

الملخص.....VI

فهرس المحتويات.....VII

قائمة الجداول.....IX

قائمة الأشكال.....X

قائمة المصطلحات.....XI

قائمة الاختصارات.....XIII

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.....1

1-1 مقدمة.....2

1-2 الدراسات السابقة.....4

الدراسات العربية:.....4

الدراسات الأجنبية:.....5

1-3 التعقيب على الدراسات السابقة:.....9

1-4 مشكلة البحث.....11

1-5 أهمية البحث.....12

1-5-1 الأهمية العلمية.....12

1-5-2 الأهمية العمليّة.....12

1-6 أهداف البحث.....12

1-7 منهجية البحث.....13

1-8 مخطط البحث.....14

الفصل الثاني: تكاليف الاستكشاف والتقييم في الصناعة النفطية.....15

2-1 تمهيد.....16

2-2 مفهوم النفط (البترول) 16

2-3 لمحة تاريخية عن النفط 16

2-4 الصناعة النفطية 17

2-4-1 مفهوم الصناعة النفطية 17

2-4-2 خصائص الصناعة النفطية 17

2-4-3 مراحل الصناعة النفطية 18

2- 5 مرحلة الاستكشاف والتقييم 21

2- 5- 1 طرق الاستكشاف 24

2-5-2 السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم 25

2-5-2-1 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة المجهودات الناجحة 26

2-5-2-2 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة التكلفة الكليّة 32

2-5-2-3 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً للطريقة الإيرادية 36

2-5-2-4 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً لطريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي 39

الفصل الثالث **تكاليف الاستكشاف والتقييم من منظور المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية (IFRS 6)** 42

3-1 تمهيد 46

3-2 المحاولات التاريخية لوضع معيار للصناعة الاستخراجية 46

3-3 المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية 47

3-3-1 هدف المعيار 48

3-3-2 نطاق المعيار 48

3-3-3 الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتقييم 48

3-3-4 قياس أصول الاستكشاف والتقييم 49

3-3-4-1 القياس عند الاعتراف 49

3-3-4-2 القياس اللاحق 50

3-3-5 التغييرات في السياسات المحاسبية 50

3-3-6 العرض 50

3-3-6-1 تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم 50

3-3-6-2 إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم 51

3-3-7 انخفاض القيمة 51
3-3-7-1 المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد انخفاض القيمة 52
3-3-8 الإفصاح 52
الفصل الرابع: دراسة الحالة 53
4-1 تمهيد 54
4-2 لمحة تاريخية عن النفط السوري 54
4-3 أدوات جمع البيانات 55
4-4 الشركة السورية للنفط 56
4-4-1 أهداف الشركة ومهامها 56
4-4-2 أهمية الشركة السورية للنفط 56
4-4-3 الحقول التابعة إلى الشركة السورية للنفط 57
4-4-4 نشاطات الشركة في مجال استكشاف النفط والغاز 57
4-4-5 آلية العمل في الشركة السورية للنفط 57
4-4-6 الهيكل التنظيمي للشركة السورية للنفط 58
4-4-7 مديرية الاستكشاف 60
4-4-8 التكاليف التي تتكبدها الشركة السورية للنفط في مرحلة الاستكشاف والتقييم 60
4-4-9 النظام المحاسبي المطبّق في الشركة السورية للنفط 62
4-4-10 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في الشركة السورية للنفط 62
4-6 مدى توافق السياسات المحاسبية المطبّقة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6 67
4-7 صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 70
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات 74
5-1 النتائج 75
5-2 التوصيات 75
5-3 الاتجاهات المستقبلية للبحث 76
المراجع 77
المراجع العربية 78
المراجع الأجنبية 80

الملاحق 86

الملحق 1 87

الملحق 2 87

Abstract 90

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة	9
1-2	أهم الاختلافات بين طرق المحاسبة الأربعة	42
1-4	أهم الفروق بين المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6	69
2-4	صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6	70

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-2	مخطط التدفق يوضح معالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة	29
2-2	مخطط التدفق يوضح معالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة التكلفة الكلية	34
1-4	الهيكل التنظيمي للشركة السورية للنفط	59
2-4	قائمة المركز المالي للشركة السورية للنفط	64
3-4	قائمة الدخل للشركة السورية للنفط	65

قائمة المصطلحات

Extractive Industry	الصناعة الاستخراجية
Oil Industry	الصناعة النفطية
Exploration and Evaluation Resources	استكشاف وتقييم الموارد
Full Cost	التكلفة الكلية
Successful Efforts	المجهودات الناجحة
Oil	النفط
The Organic Theory	النظرية العضوية
The Non- Organic Theory	النظرية اللاعضوية
Upstream Stage	مرحلة المنبع
The Exploration and Evaluation Stage	مرحلة الاستكشاف والتقييم
The Dirlling and Development	مرحلة الحفر والتطوير
The Production Stage	مرحلة الإنتاج
Downstream Stage	مرحلة المصب
The Refining Stage	مرحلة التكرير
The Marketing and Distribution Stage	مرحلة التسويق والتوزيع
The Petrochemical Manufacturing Stage	مرحلة التصنيع البتروكيماوي

Acquisition Costs	تكاليف الحصول على عقد الامتياز
Revenue Method	الطريقة الإيرادية
Reservoir Recognition Accounting	محاسبة الاعتراف بالاحتياطي
Cost Center	مركز التكلفة
Amortization Policy	سياسة الإطفاء
Capitalization Policy	سياسة الرسملة
Geochemical Survey	المسح الجيوكيمائي
Magnetic Survey	المسح المغناطيسي
Seismic Survey	المسح الزلزالي
Geophysical Survey	المسح الجيوفيزيائي
Geological Survey	المسح الجيولوجي
Exploratory Drilling Costs	تكاليف الحفر الاستكشافي

قائمة الاختصارات

(IASC) International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
(IASB) International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
(IFRS 6) International Financial Reporting Standard 6	المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية
(SEC) Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصة
(AICPA) American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
(FASB) Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

Chapter 1

General Framework of the Research

1-1 مقدمة

2-1 الدراسات السابقة

3-1 التعقيب على الدراسات السابقة

4-1 مشكلة البحث

5-1 أهمية البحث

6-1 أهداف البحث

7-1 منهجية البحث

8-1 مخطط البحث

1-1 مُقدّمة Introduction

تعد الصناعات الاستخراجية مهمّة للغاية على الصعيدين الوطني والدّولي، وتشمل هذه الصناعات قطاعي التعدين والنفط والغاز (Ocortese et al., 2010)، إذ تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من أهم الصناعات في العالم المعاصر نتيجة لاعتبارهما المصدر الرئيس لدخل العديد من البلدان (الطيّب، 2011)، وعلى وجه الخصوص الدول النامية.

وتتميز الصناعة النفطية بخصائص تختلف عن باقي الصناعات الأخرى، وأبرزها عامل الخطورة وعدم التأكّد لاسيّما في مرحلة البحث والاستكشاف (البلداوي وخلف، 2018)، حيث لا يوجد ارتباط بين مبلغ الإنفاق وقيمة الاحتياطي الّذي يمكن استخراجه، علاوةً على ذلك قد تنتظر الشركات المشاركة في النشاط التجاري فترة طويلة حتى تبدأ في الحصول على عائد من استثماراتها (Adere, 2011).

وتمرّ الصناعة الاستخراجية بالعديد من المراحل الّتي تتكامل معاً وصولاً لتسليم المنتج للمستهلك، وهذه المراحل هي: مرحلة الاستكشاف والتقييم ومرحلة الحفر والتطوير ومرحلة الإنتاج، وأخيراً مرحلة التكرير (البلداوي وخلف، 2018)، أي تعدّ مرحلة الاستكشاف والتقييم هي المرحلة الأولى الّتي تبدأ بها الصناعة الاستخراجية.

وتشير بعض الدراسات ومنها دراسة .Zhou et al (2015) إلى أنّ نفقات الاستكشاف والتقييم ولاسيّما المرسملة منها ذات قيمة ومهمة للمستخدمين الخارجيين، حيث تعدّ 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 للمجمعّات المهنية للمحاسبة، حيث تعدّدت السياسات المحاسبية المستخدمة في تحديد قيمة هذه النفقات (Power et al., 2017)، وقد تسبّب استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب المحاسبية بالعديد من المشاكل للمستثمرين (Abdo, 2016)، نظراً لصعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات النفط والغاز الّتي تستخدم طرق محاسبية مختلفة (الطيّب، 2011).

إنَّ احتياجات مختلف أصحاب المصلحة للحصول على معلومات شفافة تبرز الحاجة إلى ممارسة محاسبية مشتركة لهذه الصناعات، ويعدّ هذا مهم بشكل خاص، للبلدان الغنيّة بالنفط والغاز التي تفتقر إلى رأس المال (Abdo, 2016).

استجابةً لهذه المطالب، بدأت لجنة معايير المحاسبة الدّوليّة International Accounting Standards Committee (IASC) مشروعاً بشأن "الصناعات الاستخراجيّة"، والتي نظرت في مجموعة واسعة من القضايا بما في ذلك تقدير الاحتياطيات والموارد ونفقات إزالة مخلفات عملية التنقيب وانخفاض قيمة الأصول. ثم قام مجلس معايير المحاسبة الدوليّة International Accounting Standards Board (IASB) بإجراء تحسينات محدودة على ممارسات المحاسبة (IASC, 2000)، وفي عام 2004 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدوليّة IASB المعيار الدّولي السادس لإعداد التقارير الماليّة International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6) الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، وبدأ العمل به اعتباراً من بداية عام 2006 (IFRS 6, 2004).

يقدّم المعيار الدولي IFRS 6 مزيداً من التفاصيل حول ما ينبغي إدراجه من نفقات الاستكشاف والتقييم، والقياس اللاحق لنفقات الاستكشاف والتقييم المرسملة (IFRS 6, 2010). هذا بدوره يقدّم معلومات أكثر قيمة بالنسبة للمستخدمين (Zhou et al., 2014). وقد سمح المعيار الدولي IFRS 6 لشركات النفط والغاز باستخدام إحدى الطريقتين إمّا طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة، حيث تعد هاتان الطريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات استخراج النفط والغاز (حميدات، 2014) .

وقد توصلت بعض الدراسات ومنها دراسة Zakari (2014) إلى أنّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية في البلدان النامية يواجه بعض الصعوبات التي تعرقل هذا التطبيق، مثل تكلفة تدريب الموظفين باعتبار أن هذه المعايير جديدة وغير مألوفة بالنسبة للموظفين المحليين، فيجب القيام بالعديد من البرامج التدريبية لضمان أن هؤلاء المحاسبين أصبحوا قادرين على التعامل مع هذه المعايير الجديدة، كما تتطلب شراء خدمات الاستشاريين حتى يكتمل الامتثال للمعايير الجديدة المعتمدة بشكل صحيح والتي تزيد أيضاً من تكلفة الاستشارات بشكل كبير، وكذلك اختلاف النظام القانوني وثقافة المجتمع، كما تتطلب معايير المحاسبة الدولية الكثير من التنظيم المحاسبي والشفافية.

وفي 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 490 لعام 2007 والذي تمّ 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، وماهي الصعوبات التي تعيق تطبيق متطلبات هذا المعيار في البيئة السورية.

لذلك أتى هذا البحث لاستكشاف كيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم في الشركة السورية للنفط، ومدى التزامها بالمعالجة المحاسبية التي يقترحها المعيار الدولي IFRS 6، ودراسة مدى توفر متطلبات تطبيق هذا المعيار، واستكشاف أهم الصعوبات التي تعرقل تطبيقه في الحالة المدروسة.

2-1 الدراسات السابقة Previous Studies

أولاً: الدراسات العربية:

دراسة (الطيّب، 2011)

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

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بما فيها IFRS 6 في شركات النفط في السودان، وتحديد الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف. توصلت 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 أنَّ عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة، كما أن تطبيق المعيار يساعد الشركات في تصنيف أصولها إلى ملموسة وغير ملموسة.

دراسة (أحمد وسعيد، 2017)

مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الإقليم

هدفت الدراسة إلى تحديد طبيعة المتغيرات والتحديات التي تواجهها شركات النفط، والتعريف بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن ضمنها المعيار الدولي IFRS 6 لخلق بيئة عمل متميزة تستجيب للمتغيرات المستجدة، وإبراز مدى توافق بيئة إقليم كردستان مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. تألفت عينة الدراسة من الشركات النفطية العاملة في الإقليم. توصلت هذه الدراسة إلى أن عدم استخدام معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى قصور في الإفصاح في التقارير المالية، مسبباً ثغرات في إعداد تلك التقارير، بالإضافة إلى وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في شركات النفط ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية، متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

دراسة (البلداوي وخلف، 2018)

تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي IFRS 6 . بحث تطبيقي على شركة الاستكشافات النفطية

هدفت الدراسة إلى تقييم آليات النظام المحاسبي الموحد الخاصة بقياس وعرض نفقات البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز في العراق، وتطوير النظام المحاسبي الموحد ليتلاءم مع المعيار الدولي IFRS 6. تم تطبيق الدراسة على شركة الاستكشافات النفطية. 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 10%، 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.

الدراسات الأجنبية:

دراسة (Karapinar et al., 2012)

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

السياسات المحاسبية في الصناعات الاستخراجية: من المنظور العالمي والمنظور التركي

هدفت الدراسة إلى 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 الدراسة إلى أنّ 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 لا تلتزم بتطبيق المعيار، بالإضافة إلى 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 (Bala, 2013)

Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The Case of Oil and Gas Companies

تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التقارير المالية للشركات النيجيرية المدرجة: حالة شركات النفط والغاز

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ومن ضمنها IFRS 6 على نفقات الاستكشاف والتقييم، ونفقات إزالة مخلفات عملية التنقيب والنفقات الأخرى المهمة المتكبدة في عمليات التنقيب وإنتاج النفط والغاز. تألفت عينة الدراسة من 14 شركة نفط وغاز مدرجة في بورصة نيجيريا التي أعدت وعرضت تقاريرها المالية وفقاً لأحكام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. توصلت هذه الدراسة إلى أنه بموجب IFRS 6 يتم إجراء المزيد من الإفصاحات فيما يتعلق باحتياطيات الشركة واكتشافاتها وغيرها من المتغيرات الأساسية اللازمة لاتخاذ قرار الاستثمار، وبالتالي تقوم الشركات بالإفصاح عن المزيد من معلوماتها المالية عند تطبيق IFRS 6.

دراسة (Zhou et al., 2014)

The Value Relevance of Exploration and Evaluation Expenditures

ملاءمة القيمة لنفقات الاستكشاف والتقييم

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من ملاءمة قيمة المكونات المختلفة لنفقات الاستكشاف والتقييم في الصناعة الاستخراجية الاسترالية، وما إذا كانت هذه النفقات ذات قيمة أكبر بعد اعتماد IFRS 6. أجريت هذه الدراسة على مئة شركة استخراجية في عام 2009 وتم استبعاد 6 شركات من العينة بسبب عدم اكتمال البيانات. تم استخدام نموذج Ohlson كمقياس لاختبار الفرضيات. توصلت هذه الدراسة إلى أن نفقات الاستكشاف والتقييم وعدد المشروعات التي تشارك فيها الشركات يعتمد عليها المستثمرون عند تقييم قيمة الشركات الاستخراجية، علاوةً على ذلك، أدى تطبيق IFRS 6 إلى تحسن في ملاءمة قيمة معلومات الاستكشاف والتقييم في تقييم قيمة الشركة.

دراسة (Zakari, 2014)

Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Libya

تحدّيات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ليبيا

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التحديات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل الشركات الليبية من خلال دراسة أثر الهياكل القانونية والاقتصادية والمحاسبية والثقافية على تبني المعايير الدولية (IFRS). تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات. توصلت هذه الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية (IFRS) يواجه بعض العقبات مثل حاجة المحاسبين للتعليم والتدريب لتمكنهم من مواكبة التطورات الدولية في المهنة بما في ذلك تطبيق المعايير الدولية، كما تتطلب شراء خدمات الاستشاريين حتى يكتمل الامتثال للمعايير الجديدة المعتمدة بشكل صحيح والتي تزيد أيضاً من تكلفة الاستشارات بشكل كبير، وكذلك اختلاف النظام القانوني وثقافة المجتمع، كما تتطلب معايير المحاسبة الدولية الكثير من التنظيم المحاسبي والشفافية.

دراسة (Salendrez & Tang, 2016)

Accounting Practices for Exploration and Evaluation Expenditures in Philippine Mining Industry

الممارسات المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في صناعة التعدين الفلبينية

هدفت 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 20 شركة استخراجية مدرجة في بورصة الفلبين، تم تحليل الملاحظات في القوائم المالية للتحقق من السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات على نفقات الاستكشاف والتقييم، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن طريقة التكلفة الكلية تستخدم على نطاق واسع في الفلبين أكثر من طريقة المجهودات الناجحة، وقد تبين أن الشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة أكبر حجماً (من حيث قيمة الشركة والأصول وحقوق 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, 2016)

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

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

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

دراسة (Power et al,. 2017)

Accounting in the London Stock Exchange' s Extractive Industry: The Effect of Policy Diversity on the Value Relevance of Exploration – Related Disclosures

المحاسبة في الصناعة الاستخراجية في بورصة لندن: تأثير تنوع السياسات على ملاءمة القيمة للإفصاحات المتعلّقة بالاستكشاف

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى ملاءمة قيمة معلومات التكلفة المتعلقة بالاستكشاف المفصح عنها في القوائم المالية لعينة شاملة من الشركات الاستخراجية المدرجة في بورصة لندن. وتمّ تحليل ممارسات المحاسبة في مرحلة الاستكشاف للشركات الاستخراجية، وجُمعت المعلومات المالية من التقارير المالية للشركات، ولتحقيق أغراض هذه الدراسة تم استخدام نموذج Ohlson 1995. توصلت النتائج إلى أنّ أرقام الدخل التشغيلي الصافي المفصح عنها في إطار طريقة المجهودات الناجحة ذات قيمة ملاءمة أكبر بكثير من تلك المفصح عنها في إطار طريقة التكلفة الكلية، تنبع هذه النتيجة من فشل شركات النفط والغاز في التقرير عن أرقام الدخل باستخدام طريقة التكلفة الكلية.

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. توصلت هذه الدراسة إلى أن التغيرات في صافي القيمة الحالية للاحتياطيات 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.

يعرض الجدول (1-1) أوجه التشابه والاختلاف بين هذا البحث والدراسات السابقة

1-3 التعقيب على الدراسات السابقة:

الجدول (1-1) أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة (الطيّب، 2011)	تقييم مدى تطبيق المعيار الدولي IFRS 6	هدف هذا البحث إلى تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم والسياسات المحاسبية الواردة في المعيار، بينما الدراسة السابقة هدفت إلى تحديد درجة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6
دراسة (أحمد وسعيد، 2017)	دراسة إمكانية تطبيق المعيار الدولي IFRS 6	في هذا البحث تم التطبيق على شركة واحدة كدراسة حالة، بينما في الدراسة السابقة تم التطبيق على جميع الشركات العاملة في إقليم كردستان
دراسة (البلداوي وخلف، 2018)	تقييم المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في ظل المعيار الدولي IFRS 6	هدف هذا البحث إلى تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6، بينما الدراسة السابقة لم تتطرق إلى تحديد الصعوبات التي تعرقل تطبيق المعيار الدولي IFRS 6
دراسة (Karapinar et al,. 2012)	تحديد درجة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6	درس هذا البحث إمكانية تطبيق المعيار الدولي IFRS 6، بينما الدراسة السابقة هدفت إلى تحديد درجة الالتزام بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6

دراسة (Bala, 2013)	تحليل السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف	هدف هذا البحث إلى تحديد واقع السياسات المحاسبية في الشركة ومدى توافقها مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6، بينما الدراسة السابقة قامت بالتحقق من تأثير تطبيق المعايير الدولية IFRS 6 على نفقات البحث والاستكشاف
دراسة (Zhou et al,. 2014)	يكمن التشابه في مكان التطبيق وهو الشركات الاستخراجية	هدف هذا البحث إلى تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، بينما الدراسة السابقة قامت بالتحقق من ملاءمة قيمة نفقات الاستكشاف والتقييم وتأثير تطبيق IFRS 6 عليها
دراسة(2014, Zakari)	دراسة التحديات التي تواجه الشركات في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	في هذا البحث تم الاعتماد على المقابلات، بينما الدراسة السابقة اعتمدت على الاستبيان
دراسة (Salendrez & Tang, 2016)	تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم	هدف هذا البحث إلى المقارنة بين السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة والسياسات المحاسبية الواردة في المعيار IFRS 6، بينما الدراسة السابقة هدفت إلى تحديد تأثير اختيار السياسة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم على قيمة الشركة
دراسة (Abdo, 2016)	التعريف بالمعيار الدولي IFRS 6	هدف هذا البحث إلى دراسة إمكانية تطبيق المعيار الدولي IFRS 6, بينما الدراسة السابقة هدفت إلى معرفة مدى نجاح المعيار الدولي IFRS 6 في توحيد ممارسات المحاسبة في الشركات الاستخراجية
دراسة (Power	تحليل ممارسات المحاسبة	هدف هذا البحث إلى تحديد السياسات المحاسبية الحالية

et al,. 2017)	لمرحلة الاستكشاف	المستخدمة من قبل الشركة ومدى توافقها مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية IFRS 6، بينما الدراسة السابقة هدفت إلى دراسة مدى ملاءمة قيمة معلومات التكلفة المتعلقة بالاستكشاف والمفصح عنها في القوائم المالية
دراسة (Misund, 2017)	يكمن التشابه في مكان التطبيق	هدف هذا البحث إلى تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، بينما الدراسة السابقة قامت بدراسة أثر اختيار طريقة المحاسبة عن أنشطة الاستكشاف على تقييم الشركات

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتبين أن أغلب هذه الدراسات ركزت على السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف في الشركات الاستخراجية، وأثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 على هذه الشركات.

بينما تناول هذا البحث دراسة الواقع الحالي للشركة السورية للنفط وتحديد السياسات المحاسبية المستخدمة وتقييمها، وبيان مدى اتفاقها 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، واستكشاف الصعوبات التي تعترض هذا التطبيق. كما أن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها في البيئة السورية في حدود ما اطلعت عليه الباحثة.

1-4 مشكلة البحث Research Problem

يعدّ النفط من أهم مصادر الطاقة في العالم، ويمثل مادة أولية أساسية للعديد من الصناعات الكيميائية والبتروكيميائية، ومن هنا برزت أهمية صناعة استخراج النفط، واحتلت مركز الصدارة بوصفها مصدراً مهمّاً للدخل القومي في البلدان المنتجة. ونظراً لهذه الأهمية قام IASB بإصدار المعيار الدولي IFRS 6 الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

انطلاقاً من هذه الأهمية التي تتمتع بها الصناعة النفطية، ولعدم وجود دليل في الأدبيات المحاسبية في سورية حول كيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم. أتى هذا البحث لتحديد السياسات المحاسبية المستخدمة

في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة السورية للنفط، وتقييم مدى الالتزام بمتطلبات المعيار الدولي IFRS 6. واستكشاف أهم صعوبات التطبيق.

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

1. كيف يتم معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة السورية للنفط؟
2. هل تتوافق المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6؟
3. ما هي الصعوبات التي تعوق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط؟

1-5 أهمية البحث Research Importance

1-5-1 الأهمية العلمية Scientific Importance

تكمن أهمية هذا البحث من خلال محاولته تقديم مساهمة نظرية حول كيفية معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم في الصناعة النفطية، نظراً للأهمية الكبرى التي تتمتع بها هذه النفقات بالنسبة للصناعة النفطية. حيث يستمد أهميته 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.

1-5-2 الأهمية العمليّة Practical Importance

يستمد البحث أهميته من خلال مساعدته في تحديد الصعوبات الّتي تحول دون تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط، والعمل على إيجاد الحلول المناسبة لها، وبالتالي تقديم التوجيهات لأصحاب العلاقة، بهدف تحديد أفضل السياسات المحاسبية المستخدمة في هذه الصناعة ليتم تطبيقها في الشركة، مما يساهم في تحسين جودة الإفصاح وتحديد أرباح الشركة بشكل صحيح، وجعل قوائمها المالية قابلة للمقارنة دولياً.

1-6 أهداف البحث Research Objective

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

1. دراسة كيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة السورية للنفط.
2. تقييم مدى توافق المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6.

3. الوقوف على أهم معوقات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط.

1-7 منهجية البحث Research Methodology

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. حيث تسهل استكشاف الظاهرة ضمن سياقها باستخدام مجموعة متنوعة من مصادر البيانات. وهذا يضمن عدم استكشاف المشكلة من خلال عدسة واحدة، بل مجموعة متنوعة من العدسات التي تسمح بكشف وجوه متعددة للظاهرة وفهمها (Baxter & Jack, 2008).

يعدّ المنهج الوصفي أكثر المناهج ملاءمة لمثل هذه الدراسة، حيث يقوم بدراسة الظواهر والأحداث كما هي من حيث خصائصها وأشكالها، كما يقوم بدراسة الحالة بشكل متعمّق من خلال جمع بيانات ومعلومات شاملة ومفصلة عنها، بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة أو الحدث المدروس (دشلي، 2016).

خطوات المنهج الوصفي وفقاً لطريقة دراسة الحالة:

يتضمن مجموعة من الخطوات على النحو التالي:

1. تحديد أهداف البحث: تتطلب هذه الخطوة تحديداً لموضوع الدراسة، أو الظاهرة أو الحدث، وكذلك تحديداً لوحدة الدراسة وخصائصها.
2. إعداد مخطط البحث: وهذه الخطوة ضرورية لأنها تساعد الباحث في تحديد مساره واتجاه سيره، حيث تمكنه من تحديد أنواع البيانات والمعلومات المطلوبة، والطرق المناسبة لجمعها وأساليب تحليلها.
3. جمع المعلومات من مصادرها وبالوسائل التي تم تحديدها سابقاً.
4. تنظيم وعرض وتحليل البيانات بالأساليب التي يرى الباحث أنها تخدم أهداف بحثه.
5. النتائج والتوصيات: في هذه المرحلة يوضح الباحث النتائج التي تم التوصل إليها، وأهميتها وإمكانية الاستفادة منها في دراسات أخرى (دشلي، 2016).

تمَّ اختيار الشركة السورية للنفط كدراسة حالة في البحث كونها الشركة الحكومية الوحيدة التي تقوم بعمليات الاستكشاف والبحث واستخراج النفط والغاز في سورية.

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 مديرية الحسابات المالية في الشركة. وتم تحليل البيانات باستخدام طريقة تحليل المحتوى.

1-8 مخطط البحث Research Plan

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: تكاليف الاستكشاف والتقييم في الصناعة النفطية.

الفصل الثالث: تكاليف الاستكشاف والتقييم من منظور المعيار الدولي السادس للتقارير المالية (IFRS 6)

الفصل الرابع: دراسة الحالة.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات.

الفصل الثّاني: تكاليف الاستكشاف والتقييم في الصّناعة النّفطيّة

Chapter 2

Exploration and Evaluation Costs in Oil Industry

2-1 تمهيد

2-2 مفهوم النفط

2-3 لمحة تاريخية عن النفط

2-4 الصناعة النفطية

2-5 مرحلة الاستكشاف والتقييم

2-1 تمهيد Smoothing

يعد النفط من أهم مصادر الطاقة، حيث يشكل أساس الاقتصاد الصناعي الحديث، هذا ما يجعل الصناعة النفطية تتمتع بأهمية كبيرة. تختلف هذه الصناعة عن بقية الصناعات، فلها خصائصها المميزة عن غيرها، كما تتضمن العديد من المراحل المختلفة.

تعد مرحلة الاستكشاف والتقييم بداية هذه الصناعة وأساسها. يتم من خلالها تحديد مدى تواجد النفط بعد إجراء العديد من الدراسات اللازمة، كما تتضمن هذه المرحلة حفر الآبار الاستكشافية وآبار التقييم، هذا ما يجعل الشركات الاستخراجية تتكبد تكاليف ضخمة تتمثل بجميع المصروفات التي تنفقها الشركة في سبيل الحصول على النفط، وبناءً على المعلومات الواردة في هذه المرحلة يتم البدء بعملية الحفر واستخراج النفط وإنتاجه.

سيقوم هذا الفصل بالتعريف أولاً وبشكل مبسّط عن مفهوم النفط وأصله وخصائص الصناعة النفطية ومراحلها، وبعد ذلك سيتم توضيح السياسات المحاسبية المستخدمة في مرحلة الاستكشاف والتقييم.

2-2 مفهوم النفط (البترول) The Concept of Oil

كلمة بترول (Petroleum) هي مصطلح لاتيني مشتق من كلمتين هما (Petro) التي تعني الصخر و(Oleum) التي تعني الزيت، وبذلك يعني مصطلح بترول زيت الصخر، الذي يعبر عن كون هذه المادة توجد بين الصخور (Hook et al., 2010). أما الكلمة العربية المقابلة للبترول هي النفط.

النفط عبارة عن مزيج من الهيدروكربونات التي تتكون بشكل رئيس من الكربون والهيدروجين إضافة إلى بعض الشوائب العضوية وغير العضوية الأخرى، بالإضافة إلى ذلك فإن النفط يحتوي على كميات ضئيلة من موارد أخرى ومركبات معقدة من النتروجين والكبريت والأوكسجين (رحمان وطواهر، 2013)، وقد وجد النفط الخام بأعماق متفاوتة في باطن الأرض بمكامن نفطية، ونتيجة لطبيعة تكوينه وكونه مادة زيتية لزجة أدى ذلك إلى اختلاف نظريات تكوينه سيتم التطرق إليها في الصفحة (17) (كيسو، 2005).

2-3 لمحة تاريخية عن النفط History of Oil

تعود معرفة الإنسان للنفط إلى آلاف السنين، لكنه لم يكلف نفسه عناء البحث عنه، بل كان يستعمله حيث وجده وعلى الحال التي وجده عليها (بورحلة، 2017)، حيث كان الأقدمون يقومون بجمع النفط المتسرّب من المنافذ والشقوق الأرضية (مخلفي، 2014).

بالرغم من قدم استخدام النفط في عدة دول إلا أن اكتشاف مكامن النفط لم يحدث إلا في النصف الثاني من القرن التاسع عشر.

ففي عام 1830 تدفق النفط أثناء استخراج الملح في الولايات المتحدة الأمريكية، واكُتشف مكمناً للنفط في روسيا عام 1856 وآخراً في بريطانيا سنة 1858 (مخلفي، 2014)، ولكن أول بئر نفطي تجاري تمّ حفره في الولايات المتحدة الأمريكية بواسطة " إدوين دريك" عام 1859، الذي حفر بئر بعمق 69 قدماً (21 متراً) في مدينة تيتوسفيل بولاية بنسلفانيا، ويعدّ هذا الحدث بداية تاريخ عهد الصناعة النفطية (Speight, 2019).

2-4 الصناعة النفطية The Oil Industry

تهتم الصناعة النفطية باستخراج النفط والغاز، وتتضمن العديد من المراحل، كما تتميز بالعديد من الخصائص التي سيتم التعرّف عليها فيما يلي.

2-4-1 مفهوم الصناعة النفطية The Concept of the Oil Industry

تعرّف الصناعة النفطية بأنها: مجموعة الفعاليات الاقتصادية أو العمليات الصناعية المتعلّقة باستغلال الثروة النفطية، سواء باستخراج النفط كمادة خام، أو تحويله إلى منتجات سلعية صالحة للاستعمال المباشر أو غير المباشر من قبل الإنسان (جابر، 2017).

2-4-2 خصائص الصناعة النفطية Characteristics of the Oil Industry

تتميز صناعة إنتاج النفط والغاز بطبيعة خاصة تجعلها مختلفة عن بقية الصناعات، ولعلّ أبرز خصائصها ما يلي:

- وجود علاقة ضعيفة بين التكاليف الأولية المتكبدة على الاستكشاف والفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بها (Power et al., 2017)، أي إن النفقات الكبيرة التي تتكبدها الشركات النفطية غالباً ما تؤدي إلى إنتاج ضئيل نسبياً، أو إلى الإخفاق في الحصول على احتياطيات تجارية. وبالمقابل قد تؤدي بعض عمليات الإنفاق الصغيرة التي تجريها الشركات إلى اكتشاف احتياطيات بترولية تزيد قيمتها بمرات عديدة عن النفقات المنفقة (عمر، 2014).
- تتطلب توفير رؤوس أموال كبيرة وضخمة من أجل استغلال الثروة النفطية بسبب تعدد وتنوع وتعقيد المراحل التي تتضمنها هذه الصناعة (جابر، 2017).
- يوجد فترة زمنية طويلة بين الحصول على التراخيص والتصاريح بالموافقة على بدء الاستكشاف والإنتاج اللاحق للاحتياطيات (Misund, 2017).
- تسبب الصناعة النفطية تلوث البيئة، وذلك من خلال النفايات الناتجة عن عمليات الحفر وبقايا الحفر المستخرجة من باطن الأرض، والتي قد تحتوي على مجموعة من الملوثات كالنفط والمعادن والمواد المشعّة، كما أن الغازات المنبعثة أثناء عملية الاستخراج تضر بالبيئة (بوشعالة، 2015).

- وجود تحدّيات تواجه الشركات النفطية متمثلة في تقييم قيمة الاحتياطيات بشكل موثوق (Misund, 2017).
- تتميز الصناعة النفطية بالتكامل الرأسي، حيث تتداخل مراحل إنتاج النفط بصورة يصعب معها أحياناً الفصل بين نفقات بعض المراحل وبعضها الآخر (مخلفي، 2014).
- تتطلب مهارات عالية وتدريب خاص وتحصيل علمي متقدّم وعالٍ، وهذا يؤدي إلى اعتماد معظم الدول المنتجة للنفط على الشركات العالمية في بدء إنتاج النفط لكون معظم هذه الدول نامية، وتفتقر للتكنولوجيا ورؤوس الأموال اللازمة لإقامة مثل هذه الصناعة (بورحلة، 2017).

يتضح مما تقدم أن الصناعة النفطية تختلف اختلافاً كليّاً عن بقية الصناعات، فخصائصها المميزة تتطلب الكثير من الوقت والجهد للشركات العاملة في هذه الصناعة، مما يحتم عليها استخدام أحدث التقنيات لتتمكن من استخراج كميات تجارية من النفط الخام لمواجهة الخسائر المحتملة، وهذا ما يشير إلى أهمية مرحلة الاستكشاف والتقييم في هذه الصناعة.

2-4-3 مراحل الصناعة النفطية Stages of the Oil Industry

تمرّ الصناعة النفطية بالعديد من المراحل، وقد اختلف الباحثون بتقسيم هذه المراحل؛ فقد قسّمها Abdo (2016) إلى خمس مراحل وهي: مرحلة الحصول على عقد الامتياز والاستكشاف والتقييم والتطوير والإنتاج. في حين قسّمها Bala (2013) إلى أربع مراحل هي: مرحلة الحصول على عقد الامتياز والاستكشاف والتطوير والإنتاج. ولكن أجمع أغلب الباحثين على أن هناك ست مراحل أساسية ومرحلة سابعة مكمّلة يمكن دمجها أو فصلها عن المراحل السابقة وهي مرحلة التصنيع البتروكيماوي، ويمكن أن تندرج هذه المراحل تحت فئتين رئيستين وهما مرحلة المنبع ومرحلة المصب (جابر، 2017). ستعرض الباحثة فيما يلي شرح مبسّط لكل من هذه المراحل.

<u>أولاً: مرحلة المنبع Upstream Stage</u>: تتضمن مرحلة الاستكشاف والتقييم ومرحلة الحفر والتطوير ومرحلة الإنتاج

1-مرحلة الاستكشاف والتقييم The Exploration and Evaluation Stage

تعدّ المرحلة الأولى والأساسية لهذه الصناعة، فمن خلالها يتم تحديد مدى تواجد النفط من عدمه، وتمَّ تناول هذه المرحلة بشكل مفصّل في موضع لاحق في البحث.

2-مرحلة الحفر والتطوير The Drilling and Development Stage

هي المرحلة التي تلي مرحلة الاستكشاف، ومن خلالها يتم التأكد بشكل قطعي من وجود النفط، حيث يجب التزام الدقة في اختيار مواقع الحفر لضمان الوصول الصحيح إلى المكامن النفطية (جميل، 2007).

قبل البدء بعملية الحفر يجب تنظيف المكان وإعداده حتى تجري فيه عمليات الحفر من حيث التسوية للأرض، وشق الطرق اللازمة لنقل مواد وأجهزة وعمال الحفر إليه، وتثبيت أجهزة الحفر، ثمّ تبدأ عملية الحفر (بورحلة، 2014).

بعد ذلك تأتي أنشطة التطوير التي تتضمن إنشاء البنية التحتية اللازمة لاستخراج ونقل البترول.

بمعنى آخر تتضمن استكمال حفر الآبار، وشراء وشحن المعدّات وتركيبها (Abdo, 2016)، كما يتم مدّ الأنابيب ووضع خطوط التجميع وإنشاء المنصّات والمنشآت البحرية، وتركيب المضخات والرافعات الصناعية وغيرها من مرافق الإنتاج والحقن اللازمة لإنتاج ومعالجة ونقل النفط والغاز، استعداداً للبدء بالإنتاج (Bala,2013).

3-مرحلة الإنتاج The Production Stage

بعد تطوير الحقل والتأكد من وجود النفط بكميّات تجارية يمكن البدء بعملية الإنتاج (Abdo,2016). تهدف هذه المرحلة إلى استخراج النفط الخام من باطن الأرض ورفعه إلى سطح الأرض ليكون جاهزاً للنقل والتصدير والتكرير (جابر، 2017).

يتم دفع النفط بإحدى طرق الدفع التالية (جميل، 2007):

1. **الدفع بطريقة طبيعية:** وذلك عندما يكون الضغط داخل الأرض كافياً لدفع النفط تلقائياً.
2. **الدفع بوساطة المضخات:** وذلك بتركيب مضخات على البئر لضخ النفط الخام إلى الأعلى.
3. **الدفع بوساطة الغاز:** وذلك عن طريق حقن كميات من الغاز تحت ضغط عالٍ في باطن الأرض، مما يحدث ضغطاً على مادة البترول الخام ودفعها إلى أعلى البئر.
4. **الدفع بوساطة الماء:** ويكون ذلك بحقن كميات كبيرة من الماء في البئر أو الحقل مما يولد ضغطاً يدفع النفط إلى أعلى البئر.

تشمل التكاليف المتكبدة في أنشطة الإنتاج على تكاليف رفع النفط والغاز إلى السطح، والتكاليف المباشرة وغير المباشرة المتكبدة لتشغيل وصيانة الآبار، وتكاليف التجميع والمعالجة الميدانية للنفط الخام، وتكاليف الأجور والإصلاح والصيانة والمواد واللوازم والوقود والكهرباء وضرائب الملكية والتأمين وما إلى ذلك (Bala,2013).

ثانياً: مرحلة المصب Downstream Stage تتضمن مرحلة النقل والتكرير ومرحلة التسويق والتوزيع.

1-مرحلة النقل The Transfer Stage

تهدف إلى نقل النفط الخام من مراكز أو مناطق إنتاجه إلى مناطق تصديره أو تكريره، وقد تكون مناطق تصديره وتكريره قريبة وداخلية، أو قد تكون بعيدة وخارجية، ويمكن أن تكون برية أو بحرية (بوشعالة، 2015).

2-مرحلة التكرير The Refining Stage

في هذه المرحلة يتم تنقية النفط الخام تنقية نهائية، إذ يحتوي النفط على الشوائب العضوية واللاعضوية، وهي موجودة مع النفط الخام، إما طبيعياً قبل إنتاجه من الأرض، أو يمتزج به أثناء عمليات النقل والتخزين (جميل، 2007). وبعد تنقية النفط الخام يتم استخلاص المنتجات النفطية منه ذات الاستخدامات المختلفة، بعضها أساسي وبعضها ثانوي، ومنها الخفيف كالبنزين والكيروسين، ومنها الثقيل كالإسفلت والشمع (بورحلة، 2017).

3-مرحلة التسويق والتوزيع The Marketing and Distribution Stage

وهي المرحلة الهادفة إلى تسويق وتوزيع النفط، سواء منتجاً خاماً أو منتجات نفطية مشتقة إلى مناطق استهلاكه القريبة والبعيدة، وعلى النطاق المحلي أو الإقليمي أو العالمي. تكون مراكز التوزيع مراكز رئيسة أو فرعية، ويتم توفير كافة معدّات وأدوات وأماكن الاستلام والتخزين وإعادة التوزيع (جابر، 2017).

- **مرحلة التصنيع البتروكيماوي The Petrochemical Manufacturing Stage**

تهدف هذه المرحلة إلى تحويل المنتجات السلعية النفطية إلى منتجات سلعية بتروكيماوية، كالأسمدة الزراعية والمنظفات والمبيدات والأصباغ والمواد البلاستيكية والأنسجة الصناعية (مخلفي، 2014).

وتقتصر الصناعة النفطية في العديد من دول العالم على المراحل الستة الأولى كالدول العربية، وأخرى تمتد إلى المرحلة السابعة وهي التصنيع البتروكيماوي ككندا والولايات المتحدة الأمريكية، بينما تقتصر في دول أخرى فقط على مرحلة التصنيع البتروكيماوي كدول أوروبا، وهذا قد يكون بسبب افتقارها للثروة النفطية على أراضيها (بورحلة، 2017).

يتضح كيف يختلف الباحثون في تقسيم مراحل الصناعة النفطية كونها متداخلة فيما بينها ومكمّلة لبعضها البعض، ويتطلب ذلك الكثير من الدقة والخبرة فهي من أكثر الصناعات تعقيداً، وتحتاج لفترة زمنية طويلة نسبياً لتصبح هذه المنتجات النفطية قابلة للاستهلاك البشري.

بعد أن تمّ التعريف بأصل النفط والصناعة النفطية وخصائصها ومراحلها المتعددة، ستعرض الباحثة مرحلة الاستكشاف والتقييم بشكل أكثر تفصيلاً لأنها محور هذا البحث.

2- 5 مرحلة الاستكشاف والتقييم The Exploration and Evaluation Stage

هي المرحلة المتضمنة مختلف الدراسات التحليلية والأعمال التطبيقية الشاملة للجوانب الفنية والجيولوجية والاقتصادية والتكنولوجية الهادفة إلى معرفة وتحديد تواجد الثروة النفطية (جابر، 2017).

وعادةً لا تطلب الشركة التي ترغب في اكتشاف واستغلال آبار النفط حق الحصول على الامتياز، إلا بعد إجراء الدراسات المبدئية عن طبيعة المنطقة. وتتم هذه الدراسة الأولية بدراسة ظروف المنطقة، والعوامل التاريخية المحيطة بها، وإذا ما تمّ إجراء بحوث استكشافية بها أم لا. وقد تجري عملية فحص ظاهري للتربة بغرض معرفة الأماكن التي يتواجد فيها النفط، وقد تقوم الشركة بإجراء عمليات بحث جوي أو سطحي كرسم خرائط توضيحية مبدئية لإظهار احتمال وجود النفط أم لا (جميل، 2007).

وبعد تحديد المناطق ذات الرواسب النفطية التجارية المحتملة، تسعى الشركات الاستخراجية إلى الحصول على الحق في استكشاف وتطوير وإنتاج النفط (Abdo, 2016). ويتطلّب ذلك تكبد الشركة العديد من التكاليف. يمكن تصنيف هذه التكاليف على النحو التالي:

1. **تكاليف الحصول على عقد الامتياز (تكاليف الاستحواذ)Acquisition Costs** (FASB, 2010)

تتضمن العديد من التكاليف ومنها:

- رسوم السماسرة
- رسوم التسجيل
- التكاليف القانونية
- تكلفة الامتلاك المؤقت للأرض، بما في ذلك تعويضات المحاصيل المدفوعة للمزارعين (Bala, 2013)
- التكاليف الأولية المتكبدة للحصول على رخصة الاستكشاف.

يتم رسملة هذه التكاليف مبدئياً كتكاليف اقتناء للمنطقة غير المبرهنة. ويشير مصطلح المنطقة غير المبرهنة للمنطقة غير المقيّمة بعد، أي المنطقة التي لم تقيم بعد فيما إذا كانت تحتوي على احتياطيات مبرهنة. وتبقى ضمن حساب المناطق غير المبرهنة إلى أن تقيم المنطقة من خلال الاستكشاف والحفر (عمر، 2014).

2. **تكاليف الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية Costs of Geological and Geophysical Studies** (FASB, 2010)

تتضمن ما يلي:

- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجغرافية والجيوفيزيائية
- حقوق الدخول إلى المنطقة لإجراء تلك الدراسات
- الرواتب وغيرها من مصاريف الجيولوجيين والطواقم الجيوفيزيائية، وغيرهم ممن يجرون تلك الدراسات.

3. تكاليف الحفر الاستكشافي Exploratory Drilling Costs (كيسو، 2005)

تتضمن العديد من التكاليف ومنها:

- مصاريف تهيئة محطات الحفر المتنقلة والمؤقتة
- مصاريف تشغيل وصيانة هذه المحطات
- مصاريف تسوية الأراضي
- مصاريف تجهيز الماء لمحطات الحفر
- المصاريف الخاصة بوضع وفك جهاز الحفر
- مصاريف الحفر من قبل الشركة مباشرة، أو من قبل المقاولين
- تكاليف الفحص المخبري لنوعية الطين الموجودة في الآبار
- تكاليف صيانة الآبار

4. **تكاليف الأصول الثابتة Fixed Assets Costs** (جميل، 2007)

تحتاج الشركة في هذه المرحلة إلى أصول ثابتة ومنها:

- الأراضي المستخدمة في تسهيل مهام الحفر والاستكشاف
- الأراضي التي يتم الاستكشاف والمسح فيها
- آلات المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي (الوسيلة، 2018)
- سيارات النقل
- المعامل ومعدات المختبرات الخاصة بمرحلة الاستكشاف
- المباني
- معدات المكتبة (خليل وآخرون، 2016)
- عربات سكنية (كرافانات)

- كراجات (مرآب السيارات)
- مخازن

يجري استهلاك هذه الأصول على أساس إحدى طرق الاستهلاك المتعارف عليها، أي أن المعالجة المحاسبية لهذه الأصول لا تختلف عن تلك المعالجة المتبعة لأي أصل ثابت (الوسيلة، 2018).

5. **التكاليف المحملة على المناطق غير المبرهنة والمحتفظ بها Costs Charged for Unproven and Maintained Areas** (كيسو، 2005)

من هذه التكاليف:

- الإيجار المتأخر: يدفع مقابل التأخير في الحفر، وينتهي إما بتسليم الإيجار أو البدء في الاستغلال، فهو عبارة عن عقوبة لعدم البدء في الحفر. إن الرأي الغالب لمعالجة هذه التكاليف هي عدّها تكاليف إيرادية لأنها لا تضيف إلى قيمة الإيجار شيئاً.
- الضرائب المفروضة على المنطقة
- التكاليف القانونية
- صيانة سجلات الأرض وعقد الإيجار

6. **تكلفة المساهمة في آبار الاختبار The Cost of Contributing to the Test Wells**

من التطبيقات العملية الشائعة أن الشركة التي تقوم بعمليات الاستكشاف تساهم في مصروفات الحفر الاستكشافي للآبار التي تقوم بها جهة أخرى على مساحة مجاورة للمساحة التي تمتلكها الشركة الأولى، إذ يؤدي هذا الحفر إلى تزويد الشركة الأولى بشكل كافٍ بمعلومات جيولوجية مفيدة، وهذه المساهمات إما أن، تكون مساهمات نقدية، بأن تدفع الشركة المستفيدة إلى الشركة القائمة بالحفر الاستكشافي مبلغاً من النقود، أو أن تكون مساهمات على شكل تبرع بمساحة معينة (خليل وآخرون، 2016). تصنف المساهمات النقدية إلى:

- مساهمات الآبار التجريبية:. إن هذه المساهمات تمنح بغض النظر عن النتيجة، أي بصرف النظر عما إذا كان الحفر قد أسفر عن وجود نفط أم لم يسفر (كيسو، 2005).
- مساهمات الآبار الجافة: تمنح هذه الإعانات من قبل إحدى الشركات إلى الأخرى في حالة إذا ما برهنت آبار الاستكشاف عن عدم وجود النفط. تعد هذه المساعدات من وجهة نظر المانح أنها مصروفات إيرادية حين صرفها لأنها لا تضيف قيمة للممتلكات (خليل وآخرون، 2016).

ويمثل العنصر البشري المحرّك الأساس لمرحلة الاستكشاف والتقييم (البلداوي وخلف، 2018). يقصد بالعنصر البشري هنا علماء الجيولوجيا العاملين في البحث عن النفط والغاز، ويندرجون في واحد من ثلاثة

اختصاصات فرعية. وعلى الرغم من وجود الكثير من التداخل، إلا أنّ هذه الاختصاصات الفرعية الثلاثة هي كما يلي: الجيولوجيين الذين يقع على عاتقهم فهم الصخور ودراستها، والجيوفيزيائيين الذين يقومون بتفسير بنية سطح الأرض أو التكوين تحت سطح الأرض، والجيوكيميائيين الذين يترتب عليهم فهم طبيعة السوائل تحت سطح الأرض (Taylor, 2009).

2- 5- 1 طرق الاستكشاف Exploration Methods

تعددت طرق الاستكشاف على مر التاريخ، بدءاً من تحديد المواقع النفطية من خلال التسرّب النفطي على سطح الأرض، وصولاً إلى دراسة الطبقات المختلفة في باطن الارض، وعلى مستوى أعماق تصل إلى عشرات الكيلومترات للكشف عن المكامن النفطية (البلداوي وخلف، 2018)، ومن أهم الطرق المتبعة في البحث عن النفط هي:

1) **المسح الطبوغرافي والجوي Topographic and Meteorological Survey**: يستخدم في المناطق الشاسعة لتي لم يسبق استكشافها، وهو تصوير المناطق بواسطة الطائرات، ثم تدرس الصور وتحلل وتحضر الخرائط التضاريسية والخرائط الجيولوجية وتجمع العينات، ثم ترسم خرائط طوبوغرافية وجيولوجية مفصلة عن الصخور وأنواعها (كيسو، 2005).
2) **المسح الجيولوجي Geological Survey**: تنحصر مهمة المسح الجيولوجي في رسم خرائط مختلفة، توضح تراكيب الصخور وأنواعها للمنطقة المراد مسحها بعد أخذ النماذج والعيّنات وتحليلها مخبرياً (جابر، 2017).
3) **المسح الجيوفيزيائي Geophysical Survey**: نتيجةً للتقدّم العلمي والتكنولوجي في مجال الصناعة البترولية، فقد اهتدى العلماء إلى طرقٍ أكثر تعقيداً إلا أنها أكثر جدوى (جابر، 2017)، حيث يعدّ المسح الجيوفيزيائي الأداة العمليّة لاستكمال المعلومات، ويعدّ الحاسوب الأفضل في معالجة المعلومات الجيوفيزيائية (كيسو، 2005) و من أهم طرق المسح الجيوفيزيائي:

أ) المسح الزلزالي Seismic Survey: إن المبدأ الأساسي فيه هو إرسال موجات صوتية أو نبضة زلزالية قرب سطح الأرض، وتسجيل الارتفاعات وأوقات الأمواج العائدة إلى السطح بعد أن تكون قد انعكست أو انكسرت من الحدّ الفاصل أو الحدود الفاصلة لطبقة أو عدّة طبقات من الصخور، ويتم تسجيل هذه الأمواج على أشرطة مغناطيسية (السعدوني، 1992)، ويتم معالجتها بوساطة الآلات وبتفسير هذه المعلومات يمكن التعرّف على التراكيب الصخرية وأنواعها (مخلفي، 2014).

ولقد أحدث التطور التكنولوجي تحولاً في عمليات الاستكشاف كاستخدام المسح الزلزالي ثلاثي الأبعاد، فأصبح بمقدور الجيولوجيين أن يجمعوا ويفسروا بيانات المسح الزلزالي ليقدموا صورة ثلاثية الأبعاد أشدّ

وضوحاً لتكوينات أكثر عمقاً، فضلاً عن أن المسح الثلاثي الأبعاد خفّض من تكاليف التقييم والتطوير (كيسو، 2005).

ب) المسح المغناطيسيMagnetic Survey : ترتكز هذه التقنية على قياس المجال المغناطيسي في مناطق مختلفة، لمعرفة سمك الصخور الرسوبية، أي بعد الصخور القاعدية (النارية) عن سطح الأرض، وهذا يعطي صورة لوضع الطبقات الصخرية يمكن من خلالها الاستدلال على وجود المكمن من عدمه (بورحلة، 2017).

4) **المسح الجيوكيميائي Geochemical Survey:** يعد أحد أساليب الاستكشاف الجيوكيميائي، يتكون من جمع نماذج من التربة وتحليلها، ثم دراسة نتائج التحليلات ورسم الخرائط الجيوكيميائية التي تظهر التوزيع السطحي لبقايا الهيدروكربونات والشمع الهيدروكربوني والبكتريا (كيسو، 2005).

يتضح مما تقدّم أن مرحلة الاستكشاف والتقييم هي الأهم في الصناعة الاستخراجية، نظراً لضخامة التكاليف التي تتكبّدها الشركة، وحاجتها لأصحاب الخبرة والكفاءات العالية، كما يسودها عنصر المغامرة والمخاطرة بشكل كبير، فمن المحتمل ألا تجد الشركة النفط بكميات تجارية، وهذا يعرّضها لخسارة كبيرة.

من هنا تم إثارة موضوع معالجة هذه النفقات المتكبدة في كلتا الحالتين، لذا سيتم فيما يلي مناقشة طرق معالجة هذه التكاليف من الناحية المحاسبية.

2-5-2 السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم Accounting Policies Used to Treatment Exploration and Evaluation Expenses

إن طبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز تخلق مشاكل محاسبية (الطيّب، 2011)، فقد اتبعت شركات النفط طرق متعددة في معالجة هذه النفقات. من هذه الطرق ما يستند إلى مبادئ أساسية سليمة ومتعارف عليها، ومنها ما لا يستند إلى ذلك وإنما يقتضي اتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة أعمالها وحجمها، أو تتطلب اتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط (جميل، 2007). وأهم هذه الطرق هي: طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية.

وتعدّ هاتين الطريقتين الأكثر شيوعاً في معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم، حيث ظهر جدل كبير عبر التاريخ حولهما. ويوجد بعض الطرق الأخرى المستخدمة في هذه الصناعة، ولكن لم تنل الاهتمام الذي نالته الطريقتين السابقتين، ومن هذه الطرق: الطريقة الإيرادية وطريقة الاعتراف بالاحتياطي. تستعرض الباحثة فيما يلي كل طريقة من هذه الطرق بشكل منفصل.

2-5-2-1 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة المجهودات الناجحة
Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses According to the Method of Successful Efforts

استخدمت شركات النفط والغاز طريقة المجهودات الناجحة بشكل كلي قبل عام 1959 (Mayanja, 2014)، حيث ظهرت مفاهيمها النظرية وشاع استخدامها قبل حوالي 60 عاماً (أحمد وسعيد، 2017).

تتمثل الصفات الرئيسة لطريقة المجهودات الناجحة فيما يلي:

أ) سياسة الرسملة Capitalization Policy

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). أي أنه بموجب هذه الطريقة يتم إقامة علاقة مباشرة بين السبب والنتيجة، أي بين التكاليف المتكبدة والاحتياطيات المكتشفة (Mayanja, 2014).

عندما تكون نتيجة هذه التكاليف غير معروفة في وقت تكبدها يتم تسجيلها على أنها أعمال رأسمالية قيد التنفيذ (عمليات تحت التشغيل) يتم شطبها عندما يتم تحديد التكاليف على أنها غير منتجة، وفي حال كانت منتجة يتم رسملتها (Bala, 2013).

ب) سياسة الإطفاء Amortization Policy

يتم إطفاء التكاليف المرسملة واستنفادها على مدى الحياة الاقتصادية المقدّرة للمشروع باستخدام طريقة وحدة الإنتاج، والتي تعني احتساب الاستنفاد على أساس الكميات المنتجة من النفط الخام بالنسبة للاحتياطيات النفطية (أحمد وسعيد، 2017).

إن قسط النفاد هو عبارة عن معدل النفاد مضروباً في إنتاج العام المعني من النفط الخام، حيث يبين قسط النفاد نصيب السنة من التكاليف الإنتاجية. أما في حالة تغير في كمية الاحتياطي النفطي المقدّر، يتطلب ذلك احتساب معدل نفاد جديد على ألّا يكون للتقديرات الجديدة أثر على النفاد المحسوب في السنوات السابقة، فيحسب معدل النفاد على أساس صافي المبالغ المستثمرة بعد طرح النفاد المجمع في السنوات السابقة مقسمة على الاحتياطيات المقدرة في نهاية الفترة المعنية زائداً إنتاج الفترة نفسها، ويظهر قسط النفاد محاسبياً مديناً في حساب نفاد الآبار المنتجة، ويظهر دائناً في حساب مخصص نفاد الآبار المنتجة (كيسو، 2005).

ت) مركز التكلفة Cost Center

أشارت بعض الدراسات ومنها دراسة Mayanja (2014) إلى أن حجم مركز التكلفة الذي يتم تجميع التكاليف فيه واستنفادها وفقاً لهذه الطريقة أصغر مقارنةً بحجم مركز التكلفة وفق طريقة التكلفة الكلية. إذ ممكن أن يكون مركز التكلفة عقد إيجار أو حقل أو مكمن نفطي. يتم احتساب تكاليف الحصول على عقد الامتياز لحقول النفط والغاز غير المبرهنة على أساس كل منطقة على حدا، وتصنف على أنها منطقة غير مبرهنة، مما يعني ضمناً أن كل بئر أو حقل للنفط والغاز يعاملان كمركز تكلفة. في حالة العثور على احتياطيات يتم إعادة تصنيف المناطق غير المبرهنة على أنها مناطق مبرهنة ويتم استنفادها على أساس الإنتاج، وإذا لم يتم اكتشاف أي احتياطيات فيتم التخلي عن هذه المناطق غير المبرهنة وتعتبر نفقات في قائمة الدخل.

ث) سياسة انخفاض القيمة Impairment Policy

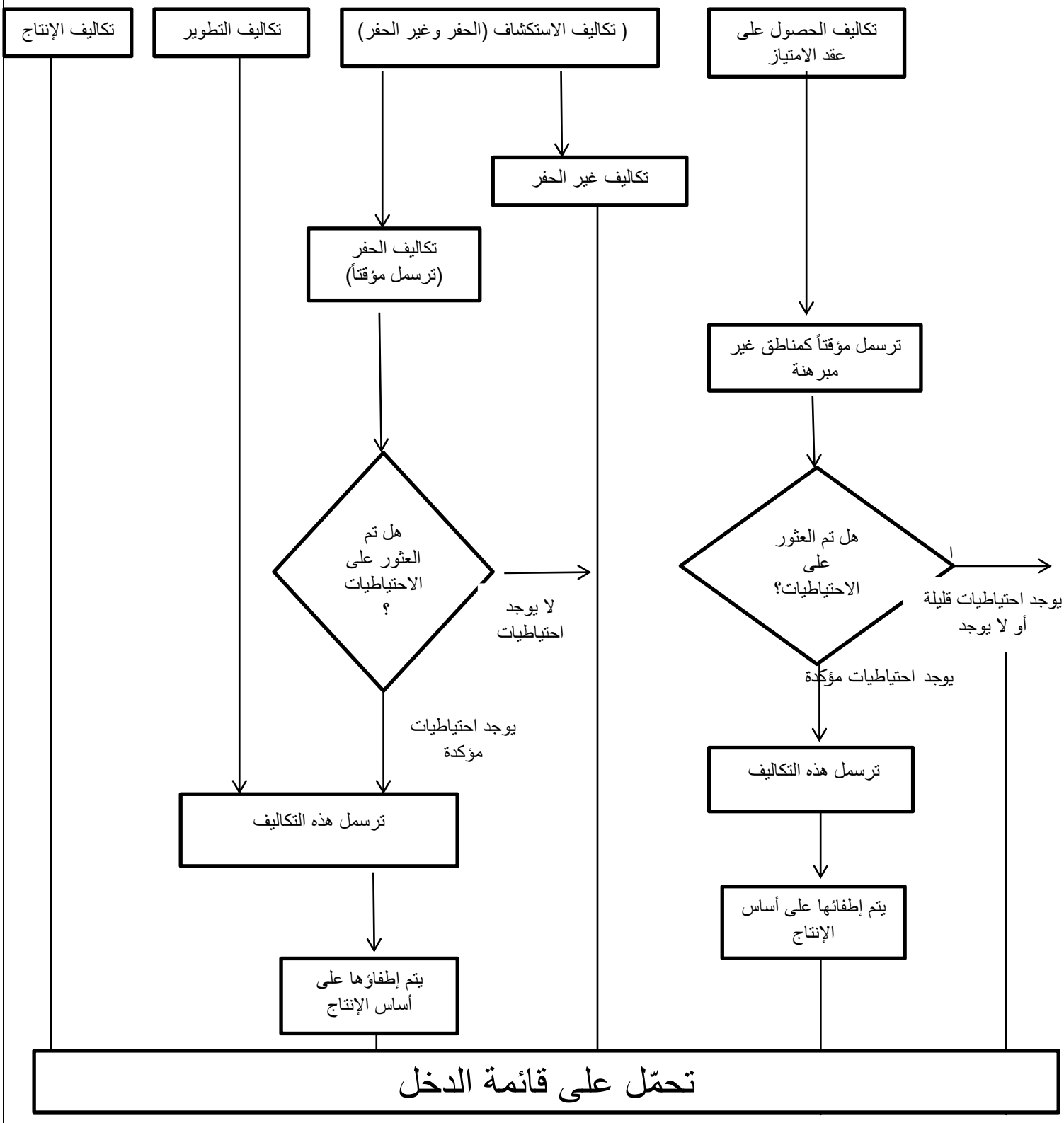
إن القاعدة التي لا مناص منها هي أن التكاليف المرسملة مهما عظمت يجب ألا تزيد عن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل المرسمل، وهو في الأغلب الحقل. فبالنسبة لكل مركز تكلفة معتمد كأصل مستقل، يجب ألا يتجاوز المبلغ المحمّل للأصل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل والتخلص النهائي منه. وإذا حصل هذا التجاوز فيجب على الشركة أن تعترف بخسارة انخفاض القيمة التي يمكن قياسها بالفرق بين المبلغ المحمل للأصل قبل الضريبة وقيمته العادلة (عمر، 2014).

وقد وضّح Mayanja (2014) كيفية معالجة تكاليف استخراج النفط المختلفة وفق طريقة المجهودات الناجحة من خلال الشكل (2-1) الذي يوضح مخطط التدفق لمعالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة.

حيث يتضّح من الشكل 2-1 أن طريقة المجهودات الناجحة ترسمل مؤقتاً تكاليف الحصول على عقد الامتياز وتكاليف الاستكشاف المتعلّقة بحفر الآبار، وفي حال وجود الاحتياطيات ترسمل هذه التكاليف وتستنفد على أساس وحدة الإنتاج، أمّا في حال عدم وجود الاحتياطيات تحمّل على قائمة الدخل.

بالنسبة لتكاليف الاستكشاف الأخرى غير تكاليف الحفر وتكاليف الإنتاج تحمّل على قائمة الدخل، أما تكاليف التطوير يتم رسملتها وتستنفد على أساس وحدة الإنتاج.

الشكل (2-1) مخطط التدفق يوضح معالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة



المصدر: Mayanja (2014) Page 11

لقد كانت هذه الطريقة محط جدل عبر التاريخ فكان لها مؤيدون ومعارضون ولكل منهم حججه ومبرراته، حيث يركز الكثير من النقاش على اختلاف وجهات النظر الفلسفية.

الحجج المؤيدة لطريقة المجهودات الناجحة

Theoretical Arguments for Successful Efforts Accounting Method

1. الانسجام مع تعريف الأصل:

أشار Abdo (2018) إلى أن التكاليف المرسملة وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة تتوافق مع تعريف الأصل كما هو محدد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو " مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة للأحداث الماضية ويتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه إلى المنشأة". فبحسب هذه الطريقة تكاليف العمليات غير الناجحة لا تؤدي إلى فوائد اقتصادية مستقبلية على النحو المحدد في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي لا تتوافق مع تعريف الأصل، فيتم اعتبارها نفقات في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

2. التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية:

بيّن Umobong (2015) أن طريقة المجهودات الناجحة تعتمد على مبدأ الحيطة والحذر، وتؤكد أن اعتبار تكاليف المجهودات غير الناجحة كمصروفات تحمّل على قائمة الدخل خلال الفترة، يتماشى مع المفهوم الذي يتطلب الاعتراف بالخسائر على الفور. كما أوضح الوسيلة (2018) بأن الوضوح والدقة هما من ركائز التقارير المحاسبية، لذلك فإن إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معيّنة أساس لا غنى عنه في المحاسبة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة أثناء حياة المشروع، ولذلك التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون خلط بينهما أمر في منتهى الأهمية.

3. مقابلة الإيرادات بالنفقات:

وفقاً لخليل وآخرون (2016) إن العمليات الناجحة التي تؤدي إلى اكتشاف النفط لا تتعلق بفترة زمنية واحدة من فترات حياة المشروع، بل تتعلق بسنوات متعددة، لذلك فإن اعتبار هذه النفقات إيرادية وتحميلها دفعة واحدة على أرباح فترة واحدة يعتبر مخالفة لمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، وسبباً في عدم ظهور الربح الحقيقي في القوائم المالية لمثل هذه المشروعات.

4. التعبير بشكل أفضل عن الواقع:

أيّد Umobong (2015) طريقة المجهودات الناجحة لأنها تجعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل حيث لا يتم رسملة التكاليف التي لا تنتج فوائد اقتصادية مستقبلية. من جهة أخرى أشار جميل (2007) أن الهدف الرئيس من التقارير المالية المنشورة هو بيان النتائج المتحققة، أي المجهودات التي قامت بها الشركة خلال مدة محاسبية معينة، وتطبيقاً لذلك لا يمكن أن تعامل تكاليف الأنشطة الناجحة والفاشلة المعاملة نفسها، بل يجب إبراز نتائج المجهودات الناجحة.

5. التماشي مع قوانين ضريبة الدخل:

أشار Abdo (2018) إلى أن طريقة المجهودات الناجحة تتماشى مع قوانين ضريبة الدخل فيما يتعلّق بالنفقات المسموح بها، وبالتالي فهي مناسبة للشركات التي لديها الرغبة في توفيق سجلاتها المحاسبية قدر الإمكان مع قوانين الضرائب.

6. الاستخدام من قبل الشركات الكبيرة:

بيّن Abdo (2016) أن الشركات الاستخراجية الكبيرة والمتكاملة والراسخة تستخدم عموماً طريقة المحاسبة هذه، وذلك لأن شطب تكاليف الاستكشافات غير الناجحة لهذه الشركات لا يؤثر بشكل كبير على أدائها المفصح عنه بسبب إمكاناتها المالية.

7. المساعدة في معرفة أداء الإدارة:

وفقاً لرأي خليل وآخرون (2016) إن هذه الطريقة تعكس إلى حد بعيد نجاح الإدارة أو فشلها فيما تقوم به من عمليات الاستكشاف للحصول على الاحتياطيات. فلو أن تكاليف العمليات غير الناجحة لسنة معينة أُضيفت إلى التكاليف المرّحلة من السنوات السابقة ، فإنه يكون من الصعب تقييم أداء الإدارة ، ولن يظهر ذلك التقييم في قائمة الدخل، لأن التكلفة سيتم إهلاكها على عدد من السنوات.

الحجج المعارضة لطريقة المجهودات الناجحة

Theoretical Arguments Against Successful Efforts Accounting Method

1. تسبب تقلب الأرباح:

أشار Abdo (2018) إلى أن الزيادة في تكاليف الاستكشاف غير الناجحة تؤدي إلى انخفاض الأرباح المفصح عنها وزيادة التباين في دخل الشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة. وبحسب Collins & Dent (1979) أن هذا المزيج سيؤثر سلباً على تقييم المستثمرين لهذه الشركات، وهذا بدوره سيضعف من وصول الشركات إلى أسواق رأس المال ويؤدي في النهاية إلى الحد من أنشطة الاستكشاف، حيث تقوم الشركات المستقلة والصغيرة إما بالانسحاب من أنشطة الاستكشاف ذات المخاطر العالية، أو الاندماج مع شركات أكبر وأكثر قدرة على استيعاب تقلبات الأرباح.

2. لا تمثل صورة دقيقة لصناعة البترول:

وفقاً ل Umobong (2015) إن استخدام طريقة المجهودات الناجحة لا يمثل صورة اقتصادية دقيقة لصناعة البترول، حيث يدور نظام شركات إنتاج النفط والغاز حول البحث عن النفط والغاز، عندما تبحث الشركات عنهم تتوقع أن بعض الآبار ستنتج احتياطيات وأن الآبار الأخرى لن تنتج احتياطيات، وبالتالي في ظل هذا الرأي يبدو من غير المعقول عدم تضمين جميع التكاليف المرتبطة بإيجاد الاحتياطيات.

3. تعدّ وسيلة لإدارة الأرباح:

أوضح Mayanja (2014) أن طريقة المجهودات الناجحة توفر وسيلة لإدارة الأرباح بسبب تأثيرها على صافي الربح أو الخسارة من خلال زيادة او تقليل نفقات الاستكشاف، حيث يمكن للإدارة أن تمهّد الدخل إلى حد ما عن طريق ضبط توقيت نفقات الاستكشاف.

4. تساعد في إدارة التكاليف الضريبية:

بيّن Umobong (2015) أن الشركات التي تستخدم هذه الطريقة تستفيد منها في إدارة التكاليف الضريبية، نظراً لأن المصروفات الناتجة عن عمليات الاستكشاف غير الناجحة ستحمّل على قائمة الدخل، وبالتالي يتم تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

2-5-2-2 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة التكلفة الكليّة

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses According to the Full Cost Method

كانت طريقة المجهودات الناجحة هي الطريقة الوحيدة المستخدمة قبل أواخر الخمسينات، ثم ظهرت فكرة التكلفة الكلية لأول مرة في أواخر الخمسينات من القرن الماضي مع أول شركة أمريكية تستخدم طريقة المحاسبة هذه وهي Belco Petroleum في عام 1957 (Mayanja, 2014).

تتمثل الصفات الرئيسة لطريقة التكلفة الكلية فيما يلي:

أ) سياسة الرسملة Capitalization Policy

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).

ب) مركز التكلفة Cost Center

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 مجمّعات التكلفة الكبيرة على مدى العمر الاقتصادي المقدّر للمشروع على أساس مركز التكلفة باستخدام طريقة وحدة الإنتاج وفقاً للكميات المنتجة والاحتياطيات المؤكدة المتبقية (Abdo, 2016).

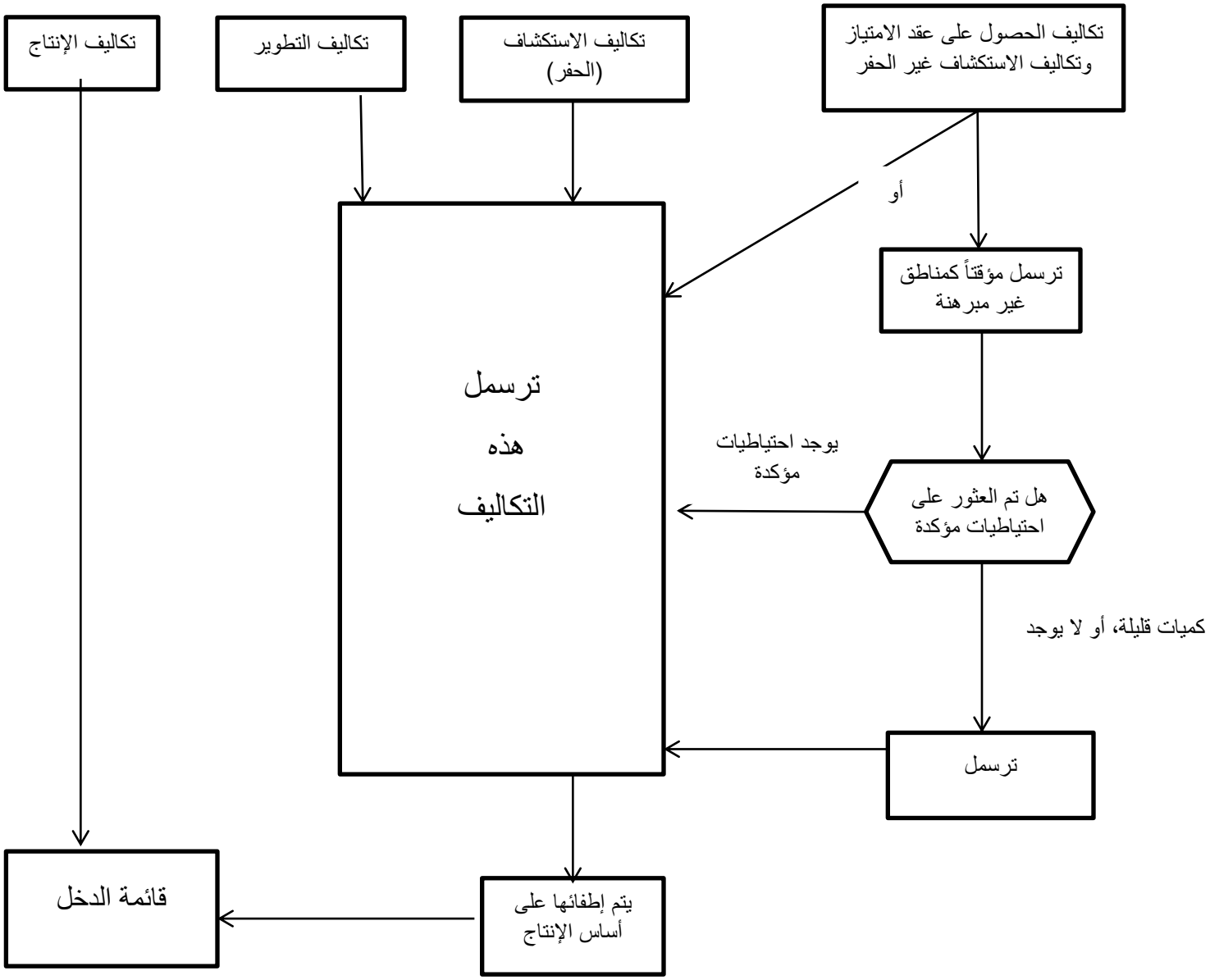
ت) سياسة انخفاض القيمة Impairment Policy

إن طريقة التكلفة الكليّة ترسمل 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).

وقد وضّح Mayanja (2014) كيفية معالجة تكاليف استخراج النفط المختلفة وفق طريقة التكلفة الكلية من خلال الشكل (2-2) الذي يوضح مخطط التدفق لمعالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة التكلفة الكلية.

يتضّح من الشكل 2-2 أن طريقة التكلفة الكلية ترسمل تكاليف الحصول على عقد الامتياز والاستكشاف والتطوير في حال وجود الاحتياطيات أو عدم وجودها، أما بالنسبة لتكاليف الإنتاج فتحمّل على قائمة الدخل.

الشكل (2–2) مخطط التدفق يوضح معالجة التكاليف المختلفة وفقاً لطريقة التكلفة الكلية



المصدر : Mayanja (2014) Page 15

إن طريقة التكلفة الكلية حالها حال طريقة المجهودات الناجحة لها أنصارها ومعارضيها ولكل منهم حججه ومبرراته:

الحجج المؤيدة لطريقة التكلفة الكلية

Theoretical Arguments for Full Cost Accounting Method

1. تحقق مطابقة أفضل بين التكاليف الحقيقية لاحتياطيات النفط والغاز والعائدات التي تنشأ من إنتاجهم:

لقد أوضح Abdo (2018) أن فلسفة طريقة التكلفة الكلية هي أن جميع تكاليف الإنتاج الأولي في الواقع جزء من عملية العثور على الموارد المعدنية، حيث أن هذه التكاليف لن تؤدي مباشرةً إلى اكتشاف ناجح، ولكن بدونها لا يمكن تنفيذ الأعمال، فالآبار الجافة لشركات النفط والغاز تشبه النفايات في شركات التصنيع، وأن النفايات هي استخدام طبيعي للموارد في هذه الشركات.

وبناءً على هذا الرأي يرى Abdo (2018) أن تكاليف الآبار الجافة وغيرها من الجهود غير الناجحة يجب رسملتها في الاستخدام العادي للموارد كتكلفة إنتاج ضرورية.

كما بيّن Mayanja (2014) أن التعرض للمخاطر في مرحلة الاستكشاف هو جزء ضروري من تكلفة العثور على احتياطيات تجارية، وأن رسملة كل من الآبار الناجحة وغير الناجحة يحقق مقابلة أفضل بين التكاليف الحقيقية لاحتياطيات النفط والغاز والعائدات التي تنشأ في النهاية من إنتاجها.

2. تظهر خسائر أقل في بداية عمر الشركة:

أشار الوسيلة (2018) إلى أن اعتبار هذه المصروفات إيرادية سوف يظهر خسارة في بداية عمر الشركة، وليس من المؤكد أن مناطق الاستكشاف ستكون غير منتجة، لذلك يجب رسملتها وإهلاكها في سنوات الإنتاج.

3. تفصح عن وضع مالي وأداء مالي أفضل:

أوضح Abdo (2016) أن طريقة التكلفة الكلية تؤدي إلى التقرير عن وضع مالي أقوى وأداء مالي أفضل من طريقة المجهودات الناجحة، لذلك من الناحية النظرية قد ينظر إلى الشركات التي تستخدم طريقة التكلفة الكلية كأداء أقوى، وأنه من السهل الوصول إلى التمويل الخارجي أكثر من الشركات التي تستخدم طريقة المجهودات الناجحة.

4. التقليل من احتكار الشركات الكبيرة للاستكشاف:

وفقاً ل Umobong (2015) إن هذه الطريقة تشجع الشركات الصغيرة على أن تكون أكثر مغامرة في الاستكشاف والاكتشاف اللاحق للآبار الأكثر قابلية للتوسع. علاوةً على ذلك، تعدّ رسملة التكلفة وفقاً لطريقة التكلفة الكلية بمثابة تشجيع للمنافسة اللازمة لنمو الصناعة، حيث يمكن للشركات الكبرى استيعاب الخسائر بسهولة وإبعاد الشركات الصغيرة عن العمل، ولكن باستخدام هذه الطريقة يتم منع الخروج المفاجئ للشركات الصغيرة واحتكار الشركات الكبيرة، وبالتالي خلق منافسة في هذه الصناعة.

5. تمنع المحاسبة الإبداعية:

بيّن Mayanja (2014) أن هذه الطريقة تمنع المحاسبة الإبداعية، حيث لا تتطلب من الإدارة استخدام أسلوبها الخاص في تحديد ما إذا كان ينبغي حساب تكلفة معيّنة كمصروفات ضمن قائمة الدخل، أو رسملتها في الميزانية العمومية لأن هذه الطريقة تتطلب رسملة جميع تكاليف الاستكشاف.

6. سهولة التطبيق المحاسبي:

أوضح جميل (2007) أن هذه الطريقة تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي، إذ تقلل من حجم العمل المحاسبي بالتحليل والتوزيع على المناطق المنتجة وغير المنتجة بالمقارنة مع طريقة المجهودات الناجحة.

7. تستخدم من قبل الشركات الصغيرة:

أشار Umobong (2015) إلى أن الشركات التي تميل إلى التقرير عن أرقام الدخل الضخمة تفضّل استخدام طريقة التكلفة الكليّة، لأن رسملة جميع النفقات المتكبّدة سيؤدي إلى زيادة رأسمال الشركة وتأجيل تسجيل المصروفات، فتسجل الشركة إيرادات أفضل في السنة المحاسبية الأولى. تجسّد هذه الظاهرة باختصار سبب ميل الشركات الأصغر إلى استخدام هذه الطريقة في المحاسبة، إذ أن الأرباح الأعلى تضعها في وضع أفضل عند التفاوض مع المستثمرين.

الحجج المعارضة لطريقة التكلفة الكليّة

Theoretical Arguments Against Full Cost Accounting Method

1. تُضخّم الأرباح:

يوجد العديد من الحجج المعارضة لطريقة التكلفة الكلية، ومن هذه الحجج ما وضّحه Umobong (2015) أن الأرباح وفقاً لهذه الطريقة يتم تضخيمها بسبب رسملة التكاليف التشغيلية غير الناجحة في البحث عن الاحتياطيات، وهذا ما يؤثر سلباً على المركز المالي للشركة حيث يعطي معلومات غير دقيقة للمستثمرين الذين لا يستطيعون الاعتماد على الأرباح المفصح عنها لاتخاذ القرارات، كما أن هذه الطريقة تضع أصول غير موجودة لا قيمة اقتصادية لها في قائمة المركز المالي.

2. تؤدي إلى تآكل رأس المال وتوزيع أرباح غير محققة:

بيّن التمي وكيسو (2006) أن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى الإفصاح عن قيم دفترية أعلى في الميزانية العمومية، وأرباح أعلى في قائمة الدخل، على الرغم من وجود خسائر رأسمالية تم إخفاؤها بوصفها استثماراً في الآبار النفطية. مما يؤدي إلى تآكل رأس المال وتوزيع أرباح غير محققة على مالكي المنشأة (جميل، 2007).

3. لا تقيس أنشطة الاستكشاف والتقييم بشكل فعّال:

وفقاً ل Mayanja (2014) إن هذه الطريقة لا تسمح بالقياس الفعال لأنشطة الاستكشاف والتقييم الخاصة بالمشروع، وذلك لأن تكاليف الأنشطة الناجحة وغير الناجحة يتم التعامل معها بالطريقة نفسها، وتتم مقارنتها بالإيرادات المستقبلية الناتجة عن جميع أنشطة الاستكشاف والتقييم الناجحة. على سبيل المثال قد تقوم الإدارة في سنة معينة بإجراء أنشطة استكشاف غير ناجحة لكن قائمة الدخل لا تكشف هذه الحقيقة.

4. تتجاهل معالجة نفقات الاستكشاف للمناطق غير المنتجة:

بحسب رأي جميل (2007) إن هذه الطريقة لا تفرض وجود علاقة بين التكلفة التي تتحملها الشركة والإيراد المحقق منها، كما أنها تتجاهل معالجة النفقات التي تتحملها المنشأة في البحث عن النفط في منطقة معينة لم يعثر على النفط فيها واستبعدت من منطقة البحث، فهذه النفقات الضائعة تخص منطقة غير منتجة، لذلك تعد خسارة تخص المدة التي تم فيها استبعاد المنطقة التي لم يُكتشف فيها النفط.

2-5-2-3 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً للطريقة الإيرادية

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses According to Revenue Accounting Method

وفقاً لهذه الطريقة تُعد جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم تكاليف إيرادية عند إنفاقها بغض النظر عن النتائج المتحققة سواء كانت ناجحة أم فاشلة، وتحمّل في نهاية السنة المالية على قائمة الدخل (جميل، 2007).

وتشكل أنشطة الاستكشاف والتقييم أنشطة جارية تؤديها المنشأة غالباً عن طريق موظفيها، فهي لا تتأثر بمنطقة البحث وحجم الاستكشاف أو الفترة الزمنية، فتكون تلك التكاليف بمثابة تأكيد لفرض استمرار المنشأة، فيتم عدّها نفقات إيرادية تسترد من قائمة الدخل في فترة حدوثها، ويرجح ذلك كل من خاصية عدم التأكد من جدوى تلك النفقات وخاصية البعد الزمني ما بين إنفاقها وبدء ظهور عوائد النفط، إذ يصعب إيجاد أساس مناسب لتوزيعها على الحقول أو الآبار المنتجة (كيسو، 2005).

أشارت كيسو (2005) إلى أن هذه الطريقة تؤدي إلى انخفاض الأرباح في السنوات التي يتم فيها إنفاق مبالغ كبيرة على عمليات الاستكشاف والتقييم، أما في السنوات التي لا تحمل مثل هذه النفقات تزداد الأرباح، مما يؤدي إلى عدم انتظام معدل الربح المحقق، وبحسب هذه الطريقة لا يظهر قسط نفاد في قائمة الدخل لعدم وجود رصيد للحسابات الرأسمالية المتعلقة بتكاليف الاستكشاف والتقييم.

الحجج المؤيدة للطريقة الإيرادية

Theoretical Arguments for Revenue Accounting Method

1. لا تؤثر على الأرباح والخسائر في نهاية عمر المشروع:

أوضح الطيّب (2011) أن تأثير هذه المصروفات على الأرباح والخسائر في نهاية عمر المشروع الإنتاجي لن يختلف سواء تم تحميلها على قائمة الدخل سنة فسنة، أو تمت رسملتها في كل السنوات ثم أعيد تقسيمها وتحميلها للسنوات المختلفة من خلال عملية الاستنفاد.

2. صعوبة تحديد النفقات التي يجب رسملتها:

بيّن جميل (2007) أن نسبة كبيرة من هذه النفقات يصعب تحديد ما يرسمل منها بحيث لا يمكن نسبتها بدقة إلى أصل معين دون غيره، لذا يفضّل عدّها إيرادية.

كما أشار خليل وآخرون (2016) إلى أن مصاريف البحث والاستكشاف تنفق على أراضي ومساحات مؤجرة بموجب عقد، وسوف تعود ملكية هذه الأراضي مع احتياطيها من النفط إلى الجهة المالكة بعد الانتهاء من العقد، وبالتالي يجب اعتبارها إيرادية لأنه لن يقابلها أصل في المستقبل.

3. تقلل من حجم العمل المحاسبي:

وفقاً للطيب (2011) إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية أمر عملي أكثر من اعتبارها رأسمالية، لأنه يقلل من حجم العمل المحاسبي بتحليلها وتوزيعها على المناطق المختلفة.

4. تتماشى مع سياسة الحيطة والحذر:

وضّح الوسيلة (2018) أن سياسة الحيطة والحذر تقتضي اعتبار هذه النفقات إيرادية، إلى أن يتم التأكد من الإنتاج على اعتبار أن عمليات البحث والتنقيب قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.

5. تعتبر تكاليف الاستكشاف والتقييم ضرورية لاستمرار المنشأة:

بحسب رأي كيسو (2005) أن تكاليف الاستكشاف والتقييم ضرورية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية لآبار النفط، إذ إنها تؤدي لاكتشاف احتياطيات نفطية جديدة تعوض النقص في الاحتياطيات النفطية التي تم

اكتشافها في الماضي، فهي بمثابة تكاليف صيانة الطاقة الإنتاجية في المنشأة المستمرة، لذلك تعدّ مصروفات إيرادية.

الحجج المعارضة للطريقة الإيرادية

Theoretical arguments against revenue accounting method

1. تعامل المشروعات الناجحة والفاشلة معاملة واحدة:

وفقاً ل التمي وكيسو (2006) لا يمكن معاملة مصاريف المشروعات الناجحة والفاشلة معاملة واحدة، حيث أن المبالغ المنفقة في أنشطة المسح والاستكشاف قد ينتج عنها آبار ناجحة فيتولد أصل من الأصول الثابتة، أو قد ينتج آبار جافة وبالتالي لا ينتج عنها إيراداً في المستقبل، فإن إجراء معالجة محاسبية واحدة لنتائج مختلفة غير صحيح محاسبياً، ولا يعكس الواقع الاقتصادي.

2. تُظهر خسائر في بداية عمر الشركة:

أشار جميل (2007) إلى أن معالجة هذه النفقات بوصفها نفقات إيرادية سوف يظهر خسارة لا مبرر لها في بداية عمر الشركة لأنه من غير المؤكد أن تكون مناطق البحث جميعها مناطق غير منتجة، كما أن هذه الطريقة لا تعتمد على المبادئ المحاسبية السليمة التي تقتضي عد النفقات الخاصة باقتناء أصل من هذه الأصول جزءاً من نفقات هذا الأصل.

3. تتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

أشارت كيسو (2005) إلى أنه لا يوجد علاقة سببية بين تكاليف البحث عن النفط في فترة محاسبية معينة وبين الدخل المتحقق من إنتاج النفط في الفترة المحاسبية نفسها، لذلك فإن عدّها مصروفات إيرادية بغض النظر عن النتائج التي تم التوصل إليها يتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

كما أن عدّ هذه التكاليف مصروفات إيرادية بالرغم من اكتشاف النفط في حقل معيّن نتيجة لأعمال البحث يترتب عليه انخفاض التكلفة الرأسمالية لاكتشاف الاحتياطي النفطي، والتي ينبغي تحميلها لحساب الأصول الثابتة المنتجة (آبار النفط).

2-5-2-4 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً لطريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses According to the Method of Reservoir Recognition Accounting

تقوم هذه الطريقة على فكرة مفادها أنَّ القوائم المالية المعدّة وفق التكلفة التاريخية في شركات النفط والغاز تعدّ أقل فائدة مقارنة بالقوائم المماثلة للشركات في صناعات أخرى، بسبب وجود ارتباط ضئيل بين التكاليف المتكبّدة في التنقيب عن النفط والغاز وقيمة احتياطيات المعادن المكتشفة. وبالتالي فإن التكلفة التاريخية تعكس نفقات إيجاد وتطوير الاحتياطيات الرئيسة المؤكدة من أصول الهيدروكربونات بدلاً من القيمة العادلة لهذه الاحتياطيات (Raman & Tripathy,1993).

هذا ما دفع هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية Securities and Exchange Commission (SEC) إلى إصدار سلسة المحاسبة رقم (253) في آب عام 1978، التي خلصت إلى أن طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تقدمان قوائم مالية غير مفيدة، لأن كل من الطريقتين لا تعترفان بقيمة احتياطيات النفط والغاز المكتشفة، ولا تعكسان الدخل الحقيقي لنشاط الاكتشاف (Mayanja, 2014).

لهذا السبب اقترحت SEC طريقة جديدة للمحاسبة تسمى محاسبة الاعتراف بالاحتياطي Reservoir Recognition Accounting (RRA)؛ وهي طريقة محاسبية تتضمن تقييم الإضافات الجديدة إلى احتياطيات النفط المبرهنة واحتياطيات الغاز في الفترة الحالية، والتغييرات في تقييم احتياطيات النفط والغاز المبرهنة في الفترات السابقة (SEC,1978).

كما تتطلب هذه الطريقة أن يتم عرض جميع التكاليف المتعلقة باكتشاف وتطوير الإضافات الجديدة لاحتياطيات النفط والغاز المبرهنة، وكذلك عرض جميع التكاليف التي تَحددّ أنها غير منتجة خلال الفترة الحالية في قائمة الدخل (الوسيلة، 2018).

وتشير هذه الإفصاحات التكميلية إلى القيم الحالية للاحتياطيات على أساس التدفقات النقدية التي من المتوقع أن يتم توليدها عن طريق الاحتياطيات المبرهنة، بدلاً من التكاليف المتكبدة في العثور على الاحتياطيات وتطويرها(Ghicas& Pastena, 1989).

وقد كانت SEC تنوي في الأصل أن تحلّ محاسبة الاعتراف بالاحتياطي محل طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة، ولكن في البداية تكون مطلوبة كمعلومات تكميلية فقط خلال مرحلة التجربة، وبعد ذلك كأساس لإعداد القوائم المالية (Mayanja, 2014).

ولقد تعرّضت طريقة المحاسبة هذه للعديد من الانتقادات من قبل الباحثين ومنهم Ghicas& Pastena (1989) حيث أشارا إلى وجود قدر كبير من الذاتية في تقدير الاحتياطيات المؤكدة، بالإضافة إلى

المشكلات في تقدير الكمية الفعلية المؤكدة، كما أنها تفترض أن تبقى أسعار البيع في المستقبل دون تغيير. لكن يبقى هذا افتراض، ومن الممكن أن يتغير في المستقبل.

كما لاحظت SEC وجود تعديلات كبيرة في كميات الاحتياطيات المؤكدة المقدرة في الإفصاحات التكميلية، وأشارت النتائج المنشورة لعدة دراسات إلى درجة كبيرة من عدم اليقين في تقدير احتياطيات النفط والغاز (Ghicas& Pastena, 1989).

وبعد تقييم تطور طريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي منذ أيلول 1978 قررت SEC أنه بسبب عدم اليقين الكامن في الكميات القابلة للاسترداد من احتياطيات النفط والغاز المؤكدة، لا تمتلك طريقة المحاسبة هذه درجة اليقين المطلوبة لتكون مفيدة كطريقة أساسية للمحاسبة، لذلك في شباط 1981أعلنت SEC أنه لم تعد هذه الطريقة طريقة محتملة للمحاسبة لاستخدامها في القوائم المالية، ولا يمكن أن تحل محل طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة (SEC, 1981).

يعرض الجدول (2−1) تلخيصاً لأهم الاختلافات بين طرق المعالجة المحاسبية الأربع

الجدول (2-1) أهم الاختلافات بين طرق المحاسبة الأربع

وجه المقارنة	الطريقة الإيرادية	طريقة التكلفة الكلية	طريقة المجهودات الناجحة	طريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي
القاعدة الأساسية	تعدّ جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم مصروفات إيرادية	ترسمل جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم	ترسمل تكاليف الاستكشاف والتقييم الناجحة وتعدّ تكاليف الاستكشاف غير الناجحة مصروفات إيرادية	تفصح عن القيم الحالية للاحتياطيات على أساس التدفقات النقدية التي من المتوقع أن يتم توليدها عن طريق الاحتياطيات المؤكدة بدلاً من التكاليف المتكبدة في العثور على الاحتياطيات
قسط النفاد	لا يظهر قسط النفاد في قائمة الدخل بسبب عدم وجود رصيد لتكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة	يظهر قسط النفاد في قائمة الدخل وتكون قيمته كبيرة بسبب رسملة جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم	يظهر قسط النفاد في قائمة الدخل وتكون تكلفة النفاد تمثل التكلفة الفعلية لآبار النفط بسبب رسملة تكاليف الاستكشاف الناجحة فقط	لا يظهر قسط النفاد في قائمة الدخل بسبب عدم رسملة تكاليف الاستكشاف والتقييم
مركز التكلفة	لا يوجد مركز تكلفة	مركز التكلفة كبير على مستوى الدولة بأكملها	مركز التكلفة صغير على مستوى الحقل أو العقد أو المنطقة	لا يوجد مركز تكلفة
أهم المزايا	تتماشى مع سياسة الحيطة والحذر وبالتالي تراعي المخاطر الموجودة في صناعة النفط	تُظهر الشركة بوضع مالي وبأداء مالي أفضل	تُظهر التكلفة الفعلية لآبار النفط	تُظهر قيمة احتياطيات النفط والغاز المكتشفة وبالتالي تعكس الدخل الحقيقي لنشاط الاستكشاف

أهم العيوب	تُظهر خسائر كبيرة لا مبرر لها	تضع أصول لا قيمة لها في المركز المالي وتظهر الربح أعلى مما هو عليه في الواقع	تؤدي إلى زيادة التباين في دخل الشركات	صعوبة تقدير الكمية الفعلية لاحتياطيات النفط والغاز

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال استعراض مختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في مرحلة الاستكشاف والتقييم، ترى الباحثة أن طريقة المجهودات الناجحة قد تكون الطريقة المحاسبية الأفضل لمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، لأنها تأخذ جميع الخسائر التي تتعرض لها المنشأة في الحسبان، وبالتالي تراعي المخاطر الموجودة في الصناعة النفطية.

كما تقوم بتحميل المصاريف التي تتكبدها الشركة خلال فترة معينة على السنة المالية التي حدثت فيها هذه النفقات، وهذا يساعد الشركة في تحديد أرباحها بشكل دقيق. بالإضافة إلى أنها تتجنب تضخيم الأصول أو وضع أصول غير موجودة في الميزانية العمومية، وهذا يجعل المركز المالي يمثل الواقع الحقيقي للمنشأة، وتكون القوائم المالية أكثر مصداقية ووضوح، وبالتالي تزداد ثقة المستثمرين بالشركة، الأمر الذي يساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

خلاصة الفصل

إن الصناعة النفطية من الصناعات المعقدة التي تتميز بخصائص تجعلها تختلف عن بقية الصناعات. تتكون هذه الصناعة من مراحل متعددة متكاملة فيما بينها بطريقة يصعب فيها الفصل بين نفقاتها. تعد مرحلة الاستكشاف والتقييم المرحلة الأولى التي تبدأ بها هذه الصناعة، وقد تعددت الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات هذه المرحلة، إذ كان لكل طريقة مؤيدون ومعارضون، سبّب هذا التعدد في السياسات المحاسبية مشاكل لدى المستثمرين نظراً لصعوبة مقارنة القوائم المالية. لكن حاجة مختلف أصحاب المصلحة للحصول على معلومات شفافة دعت إلى ضرورة وجود معالجة محاسبية مشتركة لهذه النفقات هذا ما دفع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار المعيار الدولي IFRS 6 الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. وهذا ما سيتم التعرف عليه في الفصل التالي.

الفصل الثالث

تكاليف الاستكشاف والتقييم من منظور المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية (IFRS 6)

Chapter 3

Exploration and Evaluation Costs from the Perspective of IFRS 6

3-1تمهيد

3-2 المحاولات التاريخية لوضع معيار للصناعة الاستخراجية

3-3 المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية

3-1 تمهيد Smoothing

إن الطبيعة الدوليّة للصناعة الاستخراجية تطلّبت وجود معيار محاسبي يوحد السياسات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الصناعة، وذلك للحدّ من تنوع الممارسات المحاسبية، الذّي جعل من الصعب على حملة الأسهم والمستثمرين اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة. هذا ما دفع هيئات وضع المعايير المحاسبية إلى العمل على وضع معيار محاسبي موحّد لهذه الصناعة بهدف توحيد الممارسات المحاسبية.

انطلاقاً من أهمية المعايير المحاسبية ودورها في توحيد السياسات المحاسبية، يتناول هذا الفصل معيار المحاسبة الدولي السادس لإعداد التقارير المالية الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، ومحاولات هيئات وضع المعايير المحاسبية عبر التاريخ لوضع هذا المعيار.

3-2 المحاولات التاريخية لوضع معيار للصناعة الاستخراجية

Historical Attempts to Set a Standard for the Extractive Industry

كانت الممارسات المحاسبية في الصناعة الاستخراجية موضوع نقاش أكاديمي قوي عبر التاريخ (Power et al., 2017)، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بإجراء دراسة في عام 1964 لدراسة طريقة التكلفة الكلية مقابل المجهودات الناجحة، والتي دعمت نتائجها استخدام طريقة المجهودات الناجحة.

ثم تمّت مراجعة الدراسة مرة أخرى في عام 1970 بهدف تضييق الممارسات البديلة. وعندما تولّى مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) مسؤولية وضع معايير المحاسبية من AICPA في عام 1973 رفض إضافة محاسبة النفط والغاز إلى جدول أعماله. وهي خطوة تمّ وصفها على أنّها ممارسة "توخي الحذر" أو حتى الحكمة " (Cortese et al., 2009).

لكن حدوث أزمة النفط عام 1973 والتي أدت إلى نقص في صادرات النفط من الشرق الأوسط (Power et al., 2017)، أظهرت الحاجة إلى تنظيم وتخطيط موحّد للطاقة، وأصبح من الواضح أنه سيتم سنَ تشريع يخص الطاقة للمحافظة عليها(Cortese et al., 2009).

نتيجةً لذلك تمّ تكليف SEC بمهمة تطوير معيار للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية الذي من شأنه دعم صناعة النفط والغاز في البلاد. بعد ذلك قامت SEC بتفويض مسؤولية وضع المعيار إلى FASB، لكنّها احتفظت بحق الموافقة النهائية(Cortese & Irvine, 2010) .

وفي عام1977 نشر FASB مسودة بعنوان "المحاسبة المالية لشركات إنتاج النفط والغاز" حيث اقترح فيها ألّا يسمح إلّا باستخدام طريقة المجهودات الناجحة، وإيقاف العمل بطريقة التكلفة الكلية بشكل فعال (Misund, 2017).

ولكّن بعد إصدار هذه المسودة أطلقت شركات صناعة النفط والغاز جهود ضغط مكثفة ضد هذه المقترحات، وتم قيادة جهود الضغط هذه من قبل شركات النفط الصغيرة والمستقلة، التي استخدمت طريقة التكلفة الكلية للمحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم، وأكّدوا على أهمية هذه الطريقة في المحاسبة، التي عززت برامج الاستكشاف بالنظر إلى نقص الطاقة في الولايات المتحدة في ذلك الوقت (Cortese et al., 2009).

وقد أجرى FASB دراسات عديدة لدعم مسودته. وفي كانون الأول 1977 أصدر المعيار رقم 19 "المحاسبة المالية وإعداد التقارير من قبل الشركات المنتجة للنفط والغاز "، والذي ألغى فعلياً طريقة التكلفة الكليّة، إلّا أنّ الضغط على هذا المعيار استمرّ حتى سحبت SEC دعمها للمعيار 19، وسمحت باستمرار استخدام طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلّية (Cortese& Irvine, 2010).

وفي عام 1988 بدأت المحاولة لتوحيد الممارسات المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم في الصناعة الاستخراجية على المستوى الدولي من قبل IASC (Power et al., 2017)، حيث تمّ إضافة مشروع الصناعات الاستخراجية إلى جدول أعمالها الرسمي(Cortese & Irvine , 2010).

وفي عام 2000 نشرت IASC ورقة بعنوان " ملخص القضايا: الصناعات الاستخراجية"، وفضّلت هذه الورقة طريقة المجهودات الناجحة باعتبارها الطريقة الإلزامية للمحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم، كما تناولت العديد من القضايا الأساسية مثل تقدير الاحتياطيات وتقييمها، والإفصاح عن القوائم المالية (Cortese et al., 2009). كانت ورقة القضايا هذه هي المرحلة الأولى في عملية تطوير معيار محاسبي دولي للصناعات الاستخراجية (Cortese et al., 2007).

وفي عام 2004 أصدر IASB المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية (IFRS 6) الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، وكان الهدف منه إدخال تحسينات للممارسات المحاسبية لأنشطة الاستكشاف والتقييم، والذّي عُدّ تدبيراً مؤقتاً بدلاً من معيار محاسبي شامل يتم طرحه مستقبلاً (البلداوي وخلف، 2018).

3-3 المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية

International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6)

صدر هذا المعيار من قبل IASB في 9 كانون الأول عام 2004، وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 1 كانون الثاني عام 2006. يتم تطبيقه على النفقات التي تتكبّدها المنشآت للبحث عن الموارد المعدنية (IFRS 6, 2004).

3-3-1 هدف المعيار Objective

- إدخال تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.
- أن تقوم المنشآت التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم، بتقييم هذه الأصول لتحديد انخفاض قيمتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وقياس أي انخفاض في القيمة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 36 (انخفاض قيمة الأصول).
- بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة، الناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية، ومساعدة مستخدمي تلك القوائم على فهم مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن أصول الاستكشاف والتقييم المعترف بها (IFRS 6, 2010).

3-3-2 نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم، التي تتكبدها المنشأة في البحث عن الموارد المعدنية.

لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل المنشآت العاملة في استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها.

لا يجوز للمنشأة تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 على النفقات المتكبّدة:

- قبل استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية لاستكشاف منطقة معينة.
- بعد إثبات الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية لاستخراج الموارد المعدنية (IFRS 6, 2010).

وهكذا نجد أن المعيار الدولي (IFRS 6) يقتصر فقط على مرحلة الاستكشاف والتقييم، ولا يتطرق إلى مراحل الصناعة النفطية الأخرى.

3-3-3 الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتقييم

Recognition of Exploration and Evaluation Assets

لا يتطلب المعيار الدولي (IFRS 6) ولا يحظر أي سياسات محاسبية محددة، للاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها، بل يسمح للمنشآت بمواصلة استخدام سياساتها المحاسبية الحالية، بشرط أن تمتثل لمتطلبات الفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 (السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء) (IFRS 6, 2010)، التي تنص أنه " في حالة عدم وجود معيار أو تفسير

ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث معين، تستخدم الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية، تؤدي إلى معلومات تتصف بالملاءمة والموثوقية" (IAS 8, 2005).

يعفي المعيار الدولي (IFRS 6) المنشآت من تطبيق الفقرتين 11، 12 من المعيار الدولي (IAS 8)، اللتان تحددان مصادر المتطلّبات الرسمية والتوجيهات التي يتعين على الإدارة مراعاتها عند وضع سياسة محاسبية لأي عنصر، إذا لم تنطبق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على هذا العنصر تحديداً (IFRS 6, 2010).

وقد أشار Abdo (2016) إلى أن المعيار الدولي (IFRS 6) وفّر درجة محدودة من التنسيق في الممارسات المحاسبية للشركات الاستخراجية، لأنه لم يلزم الشركات بتطبيق سياسة محاسبية محددة.

ووفقاً لرأي Karapinar (2012) إن المعيار الدولي (IFRS 6) مجرد تدوين لممارسات المحاسبة الحالية في الصناعة الاستخراجية، أي أنَّ IASB فشل في تضييق البدائل المحاسبية في الصناعة النفطية.

3-3-4 قياس أصول الاستكشاف والتقييم

Measurement of Exploration and Evaluation Assets

3-3-4-1 القياس عند الاعتراف Measurement at Recognition

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

عند الاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم كأصول في الميزانية العمومية، تنظر المنشأة إلى مدى ارتباط هذه النفقات بعملية إيجاد الموارد المعدنية (IFRS 6, 2010) .

وهكذا 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.

وذكر المعيار الدولي (IFRS 6) أمثلة على النفقات التي يمكن إدراجها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقييم (هذه القائمة ليست شاملة) وهي:

- تكاليف الحصول على حقوق الاستكشاف
- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية
- تكاليف الحفر الاستكشافي
- تكاليف حفر الخنادق
- تكاليف أخذ العينات
- تكاليف الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية لاستخراج الموارد المعدنية

لا تعدّ النفقات المتعلّقة بتطوير الموارد المعدنية من ضمن أصول الاستكشاف والتقييم، إذ يتم الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير وفق المعيار الدولي IAS 38 (الأصول غير الملموسة) (IFRS 6,2010).

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

3-3-4-2 القياس اللاحق Measurement after Recognition

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) .

3-3-5 التغييرات في السياسات المحاسبية Change in Accounting Policies

يجوز للمنشأة تغيير سياستها المحاسبية المطبّقة على نفقات الاستكشاف والتقييم، إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر صلة باحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ولا تقل موثوقية وملاءمة لتلك الاحتياجات. يجب على المنشأة أن تحكم على مدى ملاءمتها وموثوقيتها، بحسب المعيار الدولي8 IAS، ويجب على المنشأة أن تبرر سبب تغيير سياستها المحاسبية المطبقة على نفقات الاستكشاف والتقييم، بأن التغيير يجعل قوائمها المالية أقرب لتلبية متطلبات المعيار الدولي IAS 8 (IFRS 6, 2010).

3-3-6 العرض Presentation

3-3-6-1 تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

Classification of Exploration and Evaluation Assets

يجب على المنشأة أن تقوم بتصنيف أصول الاستكشاف والتقييم على أنها ملموسة أو غير ملموسة وفقاً لطبيعة هذه الاصول، وأن يطبّق هذا التصنيف بشكل متّسق.

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

عندما يتم استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس، فإن قيمة استهلاك الأصل الملموس تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس. إن استخدام أصل ملموس لتطوير أصل غير ملموس لا يغير طبيعة الأصل إلى أصل غير ملموس(IFRS 6,2010).

3-3-6-2 إعادة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم

Reclassification of Exploration and Evaluation Assets (IFRS 6, 2010)

لا يجوز تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم على هذا النحو، عندما تكون الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية لاستخراج الموارد المعدنية قابلة للإثبات. أي يجب تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد انخفاض القيمة وأي خسائر انخفاض في القيمة، ليتم الاعتراف بها قبل إعادة التصنيف (IFRS 6, 2010).

3-3-7 انخفاض القيمة Impairment (IFRS 6, 2010)

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.

ويحدد المعيار الدولي IFRS 6 الحقائق والظروف التي تستدعي أن تقوم المنشأة باختبار انخفاض القيمة لأصول الاستكشاف والتقييم، حيث تختلف هذه الحقائق عن تلك الواردة في المعيار الدولي IAS 36.

ومن الأمثلة على هذه الحقائق والظروف التي حددها المعيار الدولي IFRS 6:

- انتهاء الفترة الزمنية المحددة للمنشأة للقيام بعمليات الاستكشاف والتقييم في منطقة محددة، أو أنها ستنتهي في وقت قريب ولا يتوقع تجديدها.
- زيادة النفقات الفعلية على عمليات الاستكشاف والتقييم في منطقة معينة عن النفقات المخطط لها من قبل المنشأة.
- إن عمليات الاستكشاف والتقييم في منطقة محددة لم تؤدِ إلى اكتشاف النفط بكميات تجارية، وقررت المنشأة إيقاف أنشطة الاستكشاف في هذ المنطقة.
- وجود بيانات كافية تشير إلى أنه على الرغم من احتمال تطوير منطقة معينة، فإنه من غير المرجح استرداد القيمة الدفترية لأصول الاستكشاف والتقييم بالكامل من التطوير الناجح أو البيع.

وعند حدوث إحدى هذه الحالات أو حالات مماثلة، يتوجب على المنشأة إجراء اختبار انخفاض القيمة وفقاً للمعيار الدولي IAS 36، وأن تعترف المنشأة بأي خسارة انخفاض في القيمة كمصروف في قائمة الدخل.

3-3-7-1 المستوى الذي يتم عنده تقييم أصول الاستكشاف والتقييم لتحديد انخفاض القيمة

Specifying the level at which Exploration and Evaluation Assets are Assessed for Impairment

يجب أن تقوم المنشأة بتحديد سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقييم لوحدات توليد النقد، أو مجموعات الوحدات المولدة للنقد لغرض تقييم انخفاض قيمة هذه الأصول.

يجب ألا تكون الوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد، التي يتم تخصيص أصل الاستكشاف والتقييم لها أكبر من قطاع التشغيل المحدد وفقاً للمعيار الدولي IFRS 8 (قطاعات التشغيل).

من الممكن أن يشمل المستوى الذي حددته المنشأة لتقييم انخفاض قيمة أصول الاستكشاف التقييم واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد (IFRS 6, 2010).

3-3-8 الإفصاح Disclosure (IFRS 6, 2010)

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعُترف 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 الدولي IAS 16، والمعيار الدولي IAS 36 بما يتوافق مع كيفية تصنيف الأصل.

وبعد استعراض المعيار الدولي IFRS 6 يتضح أن نطاقه محدود، إذ يقتصر على التكاليف التي تتكبدها المنشأة في مرحلة الاستكشاف والتقييم، ويتجاهل التكاليف التي تحدث قبل البدء بالاستكشاف، والتكاليف التي تتكبدها المنشأة بعد مرحلة الاستكشاف والتقييم. كما يتبين أن المعيار الدولي IFRS 6 يفضّل طريقة المجهودات الناجحة لمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، ولكن لم يلزم الشركات بتطبيقها، ويعد هذا أحد جوانب قصوره. حيث من المفترض أن يكون معيار الصناعة الاستخراجية شامل لجميع مراحل هذه الصناعة، نظراً لضخامة التكاليف الموجودة في كل مرحلة، وأن يلزم الشركات الاستخراجية بتطبيق سياسة محاسبية محددة، بهدف توحيد الممارسات المحاسبية، خاصةً وأنَّ هذه الصناعة ذات طبيعة دوليّة.

الفصل الرابع: دراسة الحالة

Chapter 4: Case Study

4-1 تمهيد

4-2 لمحة تاريخية عن النفط السوري

4-3 أدوات جمع البيانات

4-4 الشركة السورية للنفط

4-5 مدى توافق السياسات المحاسبية المطبّقة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6

4-6 صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

4-1 تمهيد Smoothing

يتضمن هذا الفصل لمحة تاريخية عن واقع النفط السوري، كما يتضمن لمحة عن الشركة السورية للنفط، وكيفية معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم من قبل الشركة محل الدراسة. ومن ثمَّ مقارنة المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة مع المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي السادس لإعداد التقارير المالية، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين الطريقتين. ثم تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6.

4-2 لمحة تاريخية عن النفط السوري History of Syrian Oil

إنَّ وضع سورية الجغرافي والجيولوجي لفت أنظار الباحثين عن الثروة البترولية منذ عام 1892، وذلك في ضوء الاكتشافات التي تحققت في الدول المجاورة (العراق – إيران)، حيث حصلت الشركات الأجنبية على امتيازات للبحث والتنقيب عن النفط والغاز في سورية (مؤتمر الطاقة العربي العاشر، 2014). فقامت شركة نفط العراق وبعدها شركة نفط سوريّة بحفر بئر نفط خلال الفترة الممتدة من 1923 إلى 1950. ثم تمَّ حفر آبار واستكشاف النفط للمرة الأولى في حقل كراتشوك الذي يقع في مدينة الحسكة خلال الفترة من 1951 إلى 1956.

وفي عام 1956 قامت شركة Concordia بتوقيع عقد استكشاف وحفرت 12 بئر. حيث تدفق النفط من حقل السويدية الذي يبعد حوالي 15 كيلو متراً إلى الاتجاه الجنوبي من حقل كراتشوك.

وفي عام 1957 أجرت الحكومة السورية تعاوناً فنياً اقتصادياً مع الاتحاد السوفييتي Techno Export السوفيتية التي وضعت أول خريطة جيولوجية للبلاد. حفرت بموجبها عدة آبار استكشافية في شمال شرق سورية (رهبان، 2009). http://www.spc.com.sy[1]/. حيث تمَّ التعاقد مع مؤسسة

أعقب ذلك تأسيس الهيئة العامة للبترول بموجب المرسوم 132 لعام 1964، حيث أوكل لها مهام الاستكشاف والتنقيب عن النفط والغاز في تراكيب متعددة، تم اختيارها في ضوء نتائج المسوحات الاهتزازية والثقلية المنفذة من قبل عدد من الشركات المختصة. وفي عام 1968 تم تصدير أول شحنة نفط من ميناء طرطوس (مؤتمر الطاقة العربي العاشر، 2014).

بعد ذلك تمَّ تأسيس الشركة السورية للنفط عام 1974 بموجب المرسوم التشريعي رقم (9)، التي أخذت على عاتقها القيام بتنفيذ عمليات استكشاف النفط والغاز في كل أجزاء سورية.

[1] الموقع الالكتروني للشركة السورية للنفط http://www.spc.com.sy/

وفي الفترة 1975 إلى 1985 دخلت مجموعة من شركات النفط إلى سورية، ونفذت أعمال جيولوجية وجيوفيزيائية على كل أراضي سورية تقريباً، وتم حفر 270 بئر استكشافي، ولقد سجلت الشركة السورية للنفط عدة استكشافات بينما لم تحقق تلك الشركات أي استكشافات.

وقد تميزت الفترة الممتدة من 1986 إلى 1995 بزيادة النشاط الاستكشافي للشركة السورية للنفط والشركات الأخرى التي وقعت معها الشركة عقود متل شركة Shell و Total، حيث اكتشفت الشركة السورية 15 حقل نفط وغاز http://www.spc.com.sy/

وأخذ الإنتاج السوري بالتراجع منذ عام 1996، واستمرّ في الانخفاض حتى عام 2000، وعلى الرغم من ارتفاع الإنتاج خلال الأعوام 2001 و2002 و2003، إلا أنه ما لبث أن عاود الانخفاض بشكل كبير خلال عام 2004 والأعوام اللاحقة، وذلك بسبب هرم آبار الإنتاج وانخفاض مستوى الطبقات الخازنة للنفط، وعدم تطوير تكنولوجيا الاستخراج من الآبار (عمر، 2014).

وبلغ عدد التراكيب المكتشفة في سورية لغاية عام 2012 /869/ تركيباً موزعاً على أراضيها منها 615 تركيباً ضمن مناطق الأمل حُفر منها 424 تركيباً. حفرت الشركة السورية للنفط منها 210 تركيباً، وحققت اكتشافات تجارية في 112 تركيباً. بينما حفرت الشركات التعاقدية 214 تركيباً وحققت من خلالها 65 اكتشافاً ناجحاً (مؤتمر الطاقة العربي العاشر، 2014).

وخلال فترة الأزمة التي تعرضت لها البلاد توقفت أعمال الحفر والإنتاج في حقول الجبسة بشكل كامل بسبب أعمال التخريب والسلب، وما زالت متوقفة حتى الآن.

أما في حقول الحسكة (الرميلان) فقد انخفضت كميات الإنتاج وأعمال الحفر الاستكشافي والإنتاجي بسبب الأزمة السورية ، وقد تمَّ تعويض ذلك من حقول المنطقة الوسطى التي بدأت أعمال التنقيب والحفر فيها خلال عام 2014 أي في فترة الأزمة السورية.

3-4 أدوات جمع البيانات Data Collection Tools

تمَّ الحصول على البيانات من خلال:

- القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بالشركة السورية للنفط.
- النظام المحاسبي الأساسي والقوائم المالية للشركة محل الدراسة.
- المقابلات الشخصية مع بعض الموظفين في الشركة السورية للنفط.

قامت الباحثة بإجراء مقابلات غير منتظمة مع خمسة أشخاص من العاملين في مديرية الحسابات المالية. حيث قامت الباحثة بالذهاب إلى الشركة السورية للنفط وإجراء المقابلات داخل الشركة. تمَّ اختيار هذا النوع

من المقابلات كونها تتناسب مع طبيعة الدراسة، حيث يتم استخدامها لاستكشاف فكرة عامة معمّقة ومكثفة، حيث لا توجد قائمة من الأسئلة معدّة مسبقاً، لكن لابدَّ من وجود فكرة واضحة عن الجوانب التي يرغب الباحث في استكشافها، ويمنح المستجيب فرصة التحدث بحرية حول الأحداث والسلوكيات والاعتقادات المتعلقة بفكرة الدراسة (الطويل، 2015).

وتمَّ استخدام المقابلات لدعم المعلومات التي تم استخراجها من القوانين والأنظمة، وبهدف الحصول على معلومات لا يمكن الحصول عليها من الوثائق المحاسبية، بسبب سرية المعلومات الخاصة بالشركة، إذ لم يكن ممكناً الحصول على الوثائق المحاسبية. كما تمَّ استخدام المقابلة للتعرّف على الصعوبات التي تعيق تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط. تم توجيه الأسئلة حسب الإجابات التي تمَّ تلقيها. وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق تحليل المحتوى. (الملحق 1)

4-4 الشركة السورية للنفط Syrian Petroleum Company

إن الشركة السورية للنفط هي شركة حكومية. تشرف عليها المؤسسة العامة للنفط وترتبط بوزارة النفط والثروة المعدنية. أُنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم /9/ لعام 1974.

4-4-1 أهداف الشركة ومهامها Company Objectives and Tasks

تتولى الشركة السورية للنفط القيام بجميع الأعمال الهادفة إلى اكتشاف الثروة النفطية والغازية في القطر العربي السوري، واستثمارها وتطويرها وذلك ضمن المهام المحددة لها في القوانين والأنظمة النافذة. إذ تسعى بشكل خاص إلى رفع مستوى الأداء وتخفيض التكلفة ومنع الهدر والإسراف والضياع، وتحسين الخدمات وجودة الإنتاج. ومن مهامها وفق المادة (2) من النظام الداخلي للشركة السورية للنفط:

- القيام بأعمال المسح بكافة طرقه في مناطق عملها.
- القيام بأعمال الحفر الاستكشافي والتطويري والإنتاجي.
- القيام بالأعمال اللازمة لإنتاج النفط ومعالجته وإنتاج الغاز.
- استثمار الثروتين النفطية والغازية.

4-4-2 أهمية الشركة السورية للنفط

The Importance of the Syrian Petroleum Company

تحتل الشركة محل الدراسة أهم المراكز الاقتصادية في سورية سواء من الناحية المادية، إذ أن وارداتها تشكل أكثر من 50% من الدخل القومي، أو من الناحية الاجتماعية، إذ تستقطب حوالي /16000/ عاملاً

موزعين على مديرياتها وفق هيكلها الإداري، تقدّم لهم ولأسرهم الخدمات السكنية والرعاية الصحية الكاملة (القوائم المالية للشركة السورية للنفط).

4-4-3 الحقول التابعة إلى الشركة السورية للنفط The Fields Belonging to the Syrian Petroleum Company

تمتلك الشركة العديد من الحقول وهي:

حقول الحسكة (الرميلان): تنتج النفط الخام والغاز الحر والغاز المرافق بالإضافة إلى إنتاج الطاقة الكهربائية التي تقوم ببيعها إلى وزارة الكهرباء. ولا يوجد فيها أي عمليات حفر حالياً .

حقول الجبسة: تنتج النفط الخام والغاز الحر فقط. ولا يوجد فيها أي عمليات حفر حالياً.

حقول المنطقة الوسطى: تنتج النفط الخام والغاز الحر، بالإضافة إلى أعمال الحفر الاستكشافي والإنتاجي.

قبل بدء الأزمة في سورية كانت أعمال الحفر الاستكشافي تتركز بشكل أوسع في حقول الجبسة.

4-4-4 نشاطات الشركة في مجال استكشاف النفط والغاز

The Company's Activities in the Field of Oil and Gas Exploration

قامت الشركة منذ تأسيسها بالمشاركة والإشراف على وضع الخارطة الجيولوجية، وتنفيذ المسح الثقلي والمغناطيسي لكل مساحات القطر، مما ساهم بتوجيه أعمال المسح الزلزالي بكثافات مختلفة وفق درجات الأمل البترولية. وقد تم التوصل من خلال هذه الأعمال إلى:

- اكتشاف المئات من التراكيب التي من المتوقع أن تحتوي على البترول.
- تحديد الصخور المولدة والخازنة للنفط وتوزعها على كامل مساحة القطر.

كما تقوم الشركة بأعمال المسح الاهتزازي من خلال امتلاكها لفرقتين للمسح إحداها للمسح ثنائي الأبعاد وأخرى للمسح ثلاثي الأبعاد. http://www.spc.com.sy/

4-4-5 آلية العمل في الشركة السورية للنفط

Mechanism of Work in the Syrian Petroleum Company

بعد القيام بعمليات الاستكشاف وإجراء الدراسات اللازمة وتحديد المنطقة التي سيتم الحفر فيها، تقوم دائرة الحفر بحفر البئر حتى العمق المقرر. في حال إيجاد النفط تقوم دائرة الإنتاج بتركيب المضخات وتجهيز البئر للبدء بعملية الإنتاج، ليتم تجميع إنتاج كل عدة آبار في محطة فرعية وكل مجموعة من المحطات

الفرعية تضخ النفط إلى محطة رئيسة، ثم يتم الضخ من المحطة الرئيسة إلى المصفاة (مصفاة بانياس أو مصفاة حمص) ليتم تكرير النفط والحصول على المشتقات النفطية.

4-4-6 الهيكل التنظيمي للشركة السورية للنفط

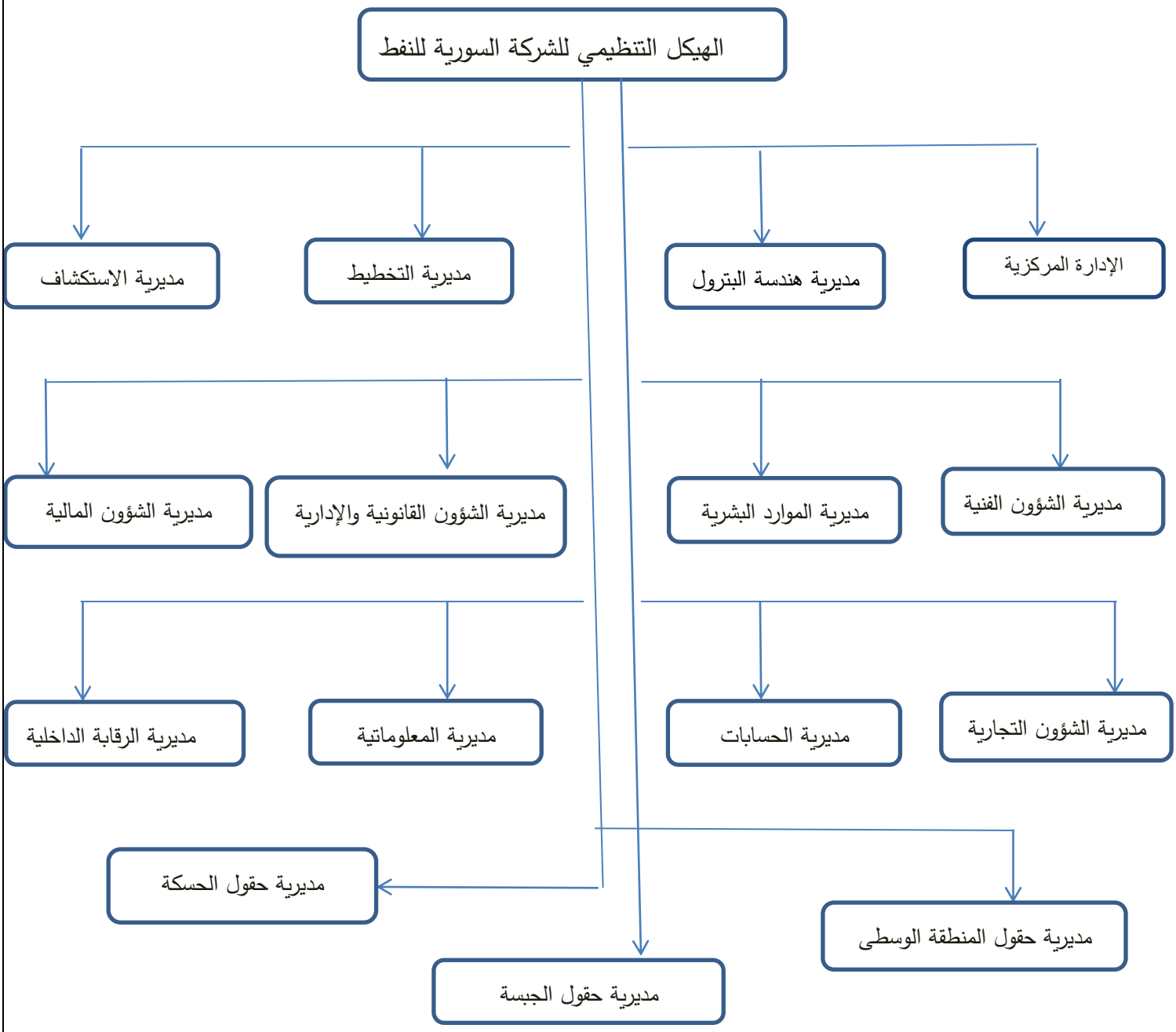
The Organizational Structure of the Syrian Petroleum Company

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للشركة وفق الشكل (4-1) الذي يبين أن الشركة السورية للنفط تتألف من 15 مديرية موضحة في الشكل (4-1)

يتبع للشركة معمل الغضار في حلب الذي يتولى إنتاج الغضار(البيلون السوري) وهو المادة الأساسية في سائل الحفر، يستخدم لصالح حقول الشركة.

كما يتبع لها دائرة فرع طرطوس ودائرة فرع اللاذقية اللتان تتوليان أعمال التخليص الجمركي للمواد الخاصة بالشركة في المرفأين والقيام بأعمال الشحن.

الشكل (4-1) الهيكل التنظيمي للشركة السورية للنفط



المصدر: الموقع الالكتروني للشركة السورية للنفط http://www.spc.com.sy/

تعد مديرية الاستكشاف هي المسؤولة عن جميع عمليات الاستكشاف والتقييم في الشركة السورية للنفط، لذلك سيتم فيما يلي تناولها بشكل منفصل.

4-4-7 مديرية الاستكشاف Exploration Directorate

توجد هذه المديرية في الإدارة العامة بدمشق. تقوم بالإشراف على جميع أعمال الحفر الاستكشافي والإنتاجي في جميع المديريات، حيث تتولى المهام التالية كما ورد في المادة (24) من النظام الداخلي للشركة السورية للنفط :

- إعداد الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية والمخبرية بهدف التنقيب عن المواد الهيدروكربونية.
- تعيين الآبار التنقيبية والاستكشافية ومتابعة تنفيذها ووضع برامج إنهائها.
- تشغيل الفرق الجيوفيزيائية الوطنية والإشراف على الفرق الجيوفيزيائية المتعاقدة.
- تشغيل مركز المعاملة ومعاملة المعطيات الزلزالية والإشراف على معاملة المعطيات الزلزالية.
- تشغيل محطة التفسيرات وتفسير المعطيات الزلزالية لتوضيح البنى الجيولوجية والتركيبية.
- تفسير القياسات الكهربائية وتوفير مستلزمات فرق القياسات الكهربائية والتنقيب الوطنية والإشراف على الفرق التعاقدية.
- تشغيل المخابر وإجراء التحاليل المخبرية على العينات الصخرية والسائلة والغازية.
- الإطلاع على نتائج أعمال البحث والتنقيب عن المواد الهيدروكربونية من قبل شركات عقود الخدمة والاستفادة منها.
- الإشراف الفني على دوائر الجيولوجيا في مديريات الحقول.

4-4-8 التكاليف التي تتكبدها الشركة السورية للنفط في مرحلة الاستكشاف والتقييم

Costs Incurred by the Syrian Petroleum Company in the Exploration and Evaluation Stage

يوجد العديد من التكاليف التي تتكبدها الشركة السورية للنفط في مرحلة الاستكشاف والتقييم. وهي:

1. تكاليف الدراسات. التي تشمل على:

- تكاليف إعداد الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية والطبوغرافية وتفسيرها، وإعداد التقارير الخاصة بنتائجها.
- مصاريف الفرق الجيوفيزيائية ومصاريف الجيولوجيين الذين يقومون بهذه الدراسات من رواتب وسكن وغذاء وعلاج ولباس وخدمات ثقافية وتكاليف نقل العاملين وغيرها من التكاليف المتعلقة بهم.

2. تكاليف أخذ العينات. التي تتضمن ما يلي:

- تكاليف أخذ العينات الصخرية والسائلة والغازية.
- تكاليف تشغيل المخابر وإجراء الدراسات المخبرية على العينات المأخوذة.

3. تكاليف الحفر الاستكشافي. والتي تتضمن على العديد من التكاليف ومنها:

- مصاريف تركيب وإصلاح معدات الحفر.
- مصاريف تركيب وإصلاح وصيانة مواسير التغليف.
- مصاريف فرز وترقيم واختبار مواسير التغليف.
- مصاريف تشغيل وصيانة محركات الحفارات.
- مصاريف تشغيل وصيانة مضخات المياه.
- مصاريف صيانة الوحدات المساعدة والمبرّدات.
- مصاريف صيانة أجهزة الحفر.
- مصاريف فك معدات الحفر ونقلها إلى المواقع الجديدة وتركيبها.

4. تكاليف الأصول الثابتة:

تحتاج الشركة السورية للنفط إلى أصول ثابتة لإتمام عملها، ومنها:

- الأراضي التي يتم الاستكشاف فيها، والأراضي اللازمة لإتمام عمليات الاستكشاف.
- المباني والمرافق والطرق.
- الآلات والمعدات والتجهيزات اللازمة لعمليات الاستكشاف.
- وسائل النقل والانتقال.
- الأثاث والمكاتب والحواسيب.
- الآبار.
- محطات النفط والغاز.
- الشبكات الكهربائية.

يتم استهلاك هذه الأصول وفق طريقة القسط الثابت. فمثلاً:

يتم استهلاك الآبار والأثاث على مدار 10 سنوات.

محطات الغاز والنفط، والشبكات الكهربائية تستهلك على مدار 7 سنوات.

المباني يتم استهلاكها على مدار 20 سنة.

نلاحظ أنَّ الشركة السورية للنفط لا تحتاج إلى الحصول على رخصة أو حقوق قانونية للقيام بأعمال الاستكشاف كونها شركة حكومية ، حيث يتم تحديد المواقع التي يوجد فيها نفط أو غاز بوساطة دائرة الفرق الجيوفيزيائية التابعة لمديرية الاستكشاف، وعلى ضوئها يحدد موقع البئر ثمَّ تبدأ عمليات الحفر مباشرةً من قبل الشركة.

4-4-9 النظام المحاسبي المطبّق في الشركة السورية للنفط

The Accounting System Applied in the Syrian Petroleum Company

تطبق الشركة النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم /490/ وتعديلاته. إذ تقوم دائرة التكاليف في الشركة بإعداد التقارير المالية بناءً على الأسس الواردة في النظام الداخلي للشركة، وعلى أحكام النظام المحاسبي الأساسي وتعديلاته، والأنظمة المالية المحاسبية النافذة في المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.

4-4-10 المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم في الشركة السورية للنفط

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses in the Syrian Petroleum Company

بعد أن اطلعت الباحثة على النظام المحاسبي الأساسي المطبّق من قبل الشركة محل الدراسة، وعلى القوائم المالية الخاصة بالشركة، وعلى القوانين والأنظمة التي تخضع لها الشركة وإجراء المقابلات مع الموظفين في الشركة. تمَّ التوصل إلى أنَّ

الشركة السورية للنفط تقوم بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم التي تتكبدها في سبيل البحث عن النفط واستخراجه، بناءً على المادة رقم 7 من المرسوم التشريعي رقم 490 لعام 2007 التي تنص على أنه " تقوم الجهة العامة الاقتصادية والتي تقتضي طبيعة عملها تطبيق نظام محاسبة التكاليف الاستمرار بنظام محاسبة التكاليف المطبق لديها أو تعديله وفق ما تراه مناسباً، وبما لا يتعارض مع أحكام هذا النظام مراعية في ذلك معايير المحاسبة الدولية". وفق الآتي:

- 50% من نفقات الاستكشاف والتقييم تحمل على نفقات التأسيس كدراسات جيوفيزيائية ضمن الأصول غير الملموسة رقم (118)، ويتم استهلاكها على مدار 5 سنوات.
- 50% الأخرى من نفقات الاستكشاف والتقييم تحمل على الحفر الاستكشافي، وتقفل في حساب مشروعات تحت التنفيذ رقم (12)، في حال كان البئر منتجاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار منتجة ويستهلك لمدة 10 سنوات، وإذا كان البئر جافاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار مهجورة ويستهلك لمدة 5 سنوات.

أي أنه يتم رسملة نصف قيمة تكاليف الاستكشاف والتقييم التي تتكبدها الشركة ضمن حساب نفقات التأسيس، المندرج تحت حساب أصول غير ملموسة رقم (118)، بغض النظر عن نتيجة عمليات الاستكشاف سواء تمَّ العثور على نفط أم لم يتم العثور على النفط.

وهنا يمكن ملاحظة أن معالجة جزء من 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، حيث من شروط الاعتراف بالأصل أن يكون من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه.

بالنسبة للمعالجة المحاسبية للنصف الآخر من نفقات الاستكشاف والتقييم تتشابه بشكل جزئي مع المعالجة المحاسبية وفق طريقة المجهودات الناجحة فقط عند اعتبار هذه التكاليف على أنها عمليات تحت التشغيل إلى حين ظهور نتيجة الاستكشاف إذا كان البئر منتجاً أم لا.

لكن الشركة السورية للنفط لا تقوم بتحميل التكاليف غير المنتجة على قائمة الدخل، بل تقوم برسملتها ضمن الأصول تحت بند آبار مهجورة ويتم استهلاكها لمدة 5 سنوات، وفي هذه الحالة أيضاً تقوم بوضع أصل ليس له قيمة اقتصادية في قائمة المركز المالي.

كما تتشابه المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة مع طريقة التكلفة الكلية من ناحية رسملة جميع تكاليف الاستكشاف والتقييم، ولكن تختلف عن طريقة التكلفة الكلية بكيفية رسملة هذه النفقات، فوفقاً لطريقة التكلفة الكلية يتم رسملة جميع هذه التكاليف تحت بند أصول الاستكشاف والتقييم، بينما تقوم الشركة برسملة نصف هذه النفقات تحت بند الأصول غير الملموسة والنصف الآخر تحت بند مشروعات تحت التنفيذ.

تعرض الباحثة كلّاً من قائمة المركز المالي الشكل (4-2) وقائمة الدخل الشكل (4-3) الخاصة بالشركة السورية للنفط، ولكن تم اقتطاع الأرقام من القوائم المالية نظراً إلى سرية المعلومات، وعدم السماح للباحثة بنشر المعلومات المحاسبية الخاصة بالشركة.

يتضح من خلال هذه القوائم ما يلي:

- بالنسبة إلى قائمة المركز المالي لا يوجد بند أصول الاستكشاف والتقييم ضمن الأصول الثابتة، أي أن الشركة لا ترسمل تكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول استكشاف وتقييم، بل تقوم برسملة نصف قيمة هذه النفقات ضمن الأصول غير الملموسة والنصف الآخر ضمن مشروعات تحت التنفيذ.
- 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.

الشكل (4-1) قائمة المركز المالي للشركة السورية للنفط

اسم الحساب	رقم الحساب
الأصول طويلة الأجل	11
الأراضي	111
مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	112
آلات وتجهيزات	113
وسائل النقل وانتقال	114
عدد وأدوات وقوالب	115
أثاث ومعدات ومكاتب وحواسيب	116
مجمّع الاهتلاك	216
صافي الأصول الملموسة	
الأصول غير الملموسة	118
اهتلاك نفقات التأسيس	2168
صافي الأصول غير الملموسة	
أصول سد الباسل	119
الأصول الثابتة	
مشروعات تحت التنفيذ	12
استثمارات طويلة الأجل	13
استثمارات في أسهم شركات تابعة	132
توظيفات مالية قصيرة الأجل	
إجمالي المخزون	14
مخازن وموجودات مختلفة	141
الإنتاج التام	143
الاعتمادات المستندية	146
المدينون	15
مدينون تجاريون	151

المصدر: القوائم المالية للشركة السورية للنفط

الشكل (4–2) قائمة الدخل للشركة السورية للنفط

اسم الحساب	رقم الحساب
الإيرادات	
إجمالي مبيعات الإنتاج التام	411
صافي مبيع بضاعة بغرض البيع	43
	421
خدمات مباعة	422
مجموع إيرادات النشاط الأساسي	
إجمالي حسابات التشغيل	01
مشتريات بغرض البيع	341
مراكز مراقبة خدمات تسويقية	73
تكلفة النشاط	
مجمل الربح	
	45
الربح التجاري	
إيرادات متنوّعة	
	442
	443
	444
	445

تعويضات وغرامات على الغير	447
إيرادات متنوعة	44
المصاريف الإيرادية	
مراكز مراقبة خدمات إدارية ومالية	83

المصدر: القوائم المالية للشركة السورية للنفط

1. إن الشركة السورية للنفط لا تقوم بتحديد تكاليف الاستكشاف على مستوى كل حقل نفطي على حدى، بهدف حساب معدل النفاد لكل حقل ليتم إطفاء هذه التكاليف باستخدام طريقة وحدة الإنتاج – المتعارف عليها عالمياً – بدلاً من إطفائها وفق الطريقة المستخدمة من قبل الشركة.
2. يتضمن حساب مباني وإنشاءات وطرق ومرافق رقم /112/ حساب فرعي آبار رقم /1122/ الذي يتضمن بند آبار منتجة يختص برسملة التكاليف على مستوى البئر عندما يصبح البئر منتجاً، أي يتم تحميل كل بئر بجميع التكاليف اللازمة لإنتاج النفط منه، بالإضافة إلى تحميله بنصف قيمة نفقات الاستكشاف الخاصة به. يمكن أن نلاحظ هنا أنه لا تحمل كل تكاليف الاستكشاف الخاصة بالبئر على تكلفة البئر حتى وإن كان منتجاً، وهذا يتعارض مع قاعدة قياس تكلفة الأصل التي تنص على أن قيمة الأصل تتضمن كل التكاليف والنفقات اللازمة ليصبح الأصل جاهزاً للاستخدام.
3. يتم حساب الاهتلاك للآبار بحسب طريقة القسط الثابت حيث تستهلك على 10 سنوات، نجد أن هذا غير موضوعي، لأن العمر الإنتاجي للآبار قد يستمر لفترة طويلة جداً أكثر من 10 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.
4. بعد أن يتم استهلاك البئر بالكامل في القوائم المالية خلال 10 سنوات يتم شطبه من قائمة المركز المالي، ولكن في الواقع البئر مستمر بالإنتاج ويعود إنتاجه للشركة بالكامل دون أن يتم دفع ضرائب للمالية. وهذا يقلل من قيمة الضريبة المفروضة على الشركة وبالتالي زيادة في دخل الشركة. مما يؤدي إلى عرض القوائم المالية بشكل يختلف عن الواقع الحقيقي لها.

5. إذا توقف إنتاج البئر قبل انتهاء 10 سنوات تحمّل تكلفته المتبقية على حساب أرباح وخسائر، أي تعتبر التكاليف المتبقية كاهتلاك للبئر، وهذا يؤدي إلى انخفاض في نتيجة أعمال الشركة في العام الذي تحدث فيه مثل هذه الحالة.
6. 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 حيث تفصح عن الأصول بأعلى من قيمتها الحقيقية.
7. نتيجةً للظروف الراهنة وتوقف أعمال الاستكشاف بسبب الأزمة التي مرت على البلاد، يتم تحميل نفقات مديرية الاستكشاف بالكامل على إنتاج النفط والغاز الحر لتغطية نفقاتها. حيث اقتصرت نفقات الاستكشاف خلال فترة الأزمة على المصاريف المتعلقة في العاملين من رواتب وأجور وعلاج ولباس وسكن ومصاريف وخدمات ثقافية ومزايا مختلفة.
8. تلتزم الشركة السورية للنفط بإزالة مخلفات عمليات الاستكشاف وإعادة تأهيل وترميم المنطقة التي تتم فيها عمليات الاستكشاف والحفر وتحمّل جميع هذه التكاليف على تكلفة الآبار التي تم حفرها.

6-4 مدى توافق السياسات المحاسبية المطبّقة من قبل الشركة السورية للنفط مع متطلبات المعيار الدولي IFRS 6

The Conformity of the Accounting Policies Applied by the Syrian Petroleum Company with the Requirements of 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، حيث يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم وفق طريقة المجهودات الناجحة أو التكلفة الكلية، بينما تقوم الشركة برسملة نصف قيمة نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن الأصول غير الملموسة تحت بند نفقات التأسيس، والنصف الآخر من نفقات الاستكشاف تحمل على الحفر الاستكشافي وتقفل في حساب مشروعات تحت التنفيذ، في حال كان البئر منتجاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار منتجة، وفي حال كان البئر جافاً يقفل حساب مشروعات تحت التنفيذ في حساب آبار مهجورة.
- لا تفصح الشركة السورية للنفط عن نفقات الاستكشاف والتقييم بشكل واضح في القوائم المالية، بينما يتطلب المعيار الدولي IFRS 6 أن يتم الإفصاح عنها بشكل واضح، ففي ظل طريقة التكلفة الكلية يتم رسملة جميع نفقات الاستكشاف والتقييم تحت بند أصول الاستكشاف والتقييم.

أمّا وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة يتم رسملة نفقات الاستكشاف الناجح تحت بند أصول الاستكشاف والتقييم بينما نفقات الاستكشاف التي لم تؤدِ إلى اكتشافات ناجحة تحمّل على قائمة الدخل تحت بند مصاريف الاستكشاف والتقييم.

- ❖ 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.
- ❖ لم يذكر النظام المحاسبي الأساسي المستخدم من قبل الشركة السورية للنفط أمثلة عن نفقات الاستكشاف والتقييم. بينما ذكر المعيار الدولي IFRS 6 أمثلة عن نفقات الاستكشاف والتقييم التي يمكن إدراجها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقييم، مثل تكاليف الدراسات الجيوفيزيائية والدراسات الجيولوجية وتكاليف أخذ العينات وغيرها من التكاليف الأخرى.
- ❖ 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 عمّا 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، 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 الدولي IAS 16، والمعيار 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.

يعرض الجدول (4-1) توضيحاً لأهم الفروق بين المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6 من خلال الجدول التالي:

الجدول (4-1) أهم الفروق بين المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6

أوجه المقارنة	المعالجة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة	المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي IFRS 6
المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم	يتم رسملة نصف تكاليف الاستكشاف والتقييم تحت بند نفقات التأسيس ضمن الأصول غير الملموسة، والنصف الآخر يحمل على الحفر الاستكشافي ثم يقفل في حساب مشروعات تحت التنفيذ في حال كان البئر منتجاً يقفل في حساب آبار منتجة، وإذا كان البئر جافاً يقفل في حساب آبار مهجورة	يتم استخدام طريقة المجهودات الناجحة أو التكلفة الكلية لمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم
تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم	لا يصنف نفقات الاستكشاف والتقييم إلى أصول ملموسة وأصول غير ملموسة	يصنف أصول الاستكشاف والتقييم إلى أصول ملموسة وأصول غير ملموسة
إعادة تقييم الأصول	لا يقوم بإعادة تقييم الأصول وبالتالي لا يعترف بخسائر انخفاض القيمة	يتطلب إعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة
معالجة نفقات ترميم المنطقة التي تمت عمليات الاستكشاف والحفر فيها	يتم تحميل كافة النفقات على تكلفة البئر	يتم تشكيل مخصص لمواجهة نفقات إعادة تأهيل المنطقة

الإفصاح عن السياسات المحاسبية	لا يفصح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم	يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم
الإفصاح عن نفقات الاستكشاف والتقييم	لا يفصح عن نفقات الاستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول	يفصح عن نفقات الاستكشاف والتقييم كفئة منفصلة من الأصول
الإفصاحات الأخرى	يفصح عن الدخل والمصروفات والأصول والالتزامات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الناشئة عن أعمال الشركة ككل	يتطلب الإفصاح عن الدخل والمصروفات والأصول والالتزامات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية بشكل خاص

المصدر: من إعداد الباحثة

4-7 صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

Difficulties in Implementing IFRS 6

بعد أن أجرت الباحثة مقابلة مع خمسة أشخاص من الموظفين في مديرية الحسابات المالية في الشركة السورية للنفط، يمكن تلخيص أهم صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 وفق الجدول (4-2) الذي يبين مدى توافق آراء العاملين في الشركة:

الجدول (4-2) صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6	رئيس دائرة التكاليف	رئيس شعبة الميزانية	رئيس شعبة التكاليف المعيارية	رئيس شعبة سجلات التكاليف	معد تقرير الحسابات
عدم وجود محاسبين ذوي خبرة ومعرفة بمعايير المحاسبة الدولية	√		√		
ارتفاع تكلفة تدريب العاملين في الوقت الحالي	√		√		√
عدم وجود دورات تدريبية للعاملين في الوقت الحالي	√				√

عدم تحفيز العاملين وأصحاب الكفاءات على تطوير خبراتهم في الوقت الحالي			√		
كون الشركة السورية للنفط شركة حكومية تخضع للقوانين والأنظمة السائدة	√	√	√		
عدم تحديد التكاليف بشكل صحيح	√		√		√
الإجراءات الروتينية والنظام البيروقراطي السائد في الشركة			√		√
عدم الاستقرار الاقتصادي واختلاف سعر الصرف			√		√
وجود هدر في موارد الشركة وعدم العمل على إيقاف هذا الهدر			√		
تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة	√	√			
اختلاف البيئة الاقتصادية للشركة السورية للنفط عن البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة		√		√	√
اختلاف النظام الاقتصادي السائد في سورية عن النظام الرأسمالي السائد في الدول المتقدمة				√	
عدم مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة				√	
النظام المحاسبي الأساسي لا يتناسب مع الصناعة النفطية		√		√	

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أهم الصعوبات التي اتفق عليها الموظفين في الشركة هي:

- ارتفاع تكلفة تدريب العاملين.
- كون الشركة السورية للنفط شركة حكومية فهي ملزمة بتطبيق القوانين المفروضة عليها.
- عدم تحديد التكاليف بشكل صحيح.
- اختلاف البيئة الاقتصادية للشركة السورية للنفط عن البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة

فيما 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، إذ 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.
- ارتفاع تكلفة تدريب العاملين: نظراً لعدم وجود محاسبين ذوي خبرة لابدّ 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 خاصةً 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 للموظفين 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.
- الإجراءات الروتينية والنظام البيروقراطي السائد في الشركة السورية للنفط، حيث يتم هدر الكثير من الوقت لإنجاز أي مهمة مهما كانت صغيرة وبسيطة تحت مسمّى إجراءات روتينية.
- وجود هدر كبير في موارد الشركة دون العمل على إيقاف هذا الهدر.

- تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة وعدم الاهتمام بتحقيق أهداف الشركة: كونها شركة حكومية فلا أحد يهتم بتحقيق أهدافها، بسبب غياب ثقافة المحافظة على الأملاك العامة.
- عدم الاستقرار الأمني والحصار الاقتصادي المفروض على سورية واختلاف سعر الصرف: خاصةً 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 يعتبر عائق 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 حيث 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: حيث 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 2009 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 وتعلّم نظام محاسبي جديد.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

Chapter 5: Results and Recommendations

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

5-3 الاتجاهات المستقبلية للبحث

5-1 النتائج Results

من خلال دراسة الحالة التي تم إجراؤها في الشركة السورية للنفط، توصلت الباحثة للنتائج التالية:

1. يوجد اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم المستخدمة من قبل الشركة السورية للنفط، والمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار الدولي6 IFRS.
2. 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.
3. لا تعطي الشركة السورية للنفط أهمية لتكاليف الاستكشاف والتقييم ذات الخصوصية العالية والمبالغ الضخمة، فلا تفصح عنها كفئة منفصلة من الأصول في القوائم المالية.
4. وجود قصور في النظام المحاسبي الأساسي، حيث لا يقوم بإعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما أنه يحتسب اهتلاك الآبار المنتجة وفق طريقة القسط الثابت لمدة 10 سنوات بغض النظر عن العمر الإنتاجي للبئر، وهذا يظهر المركز المالي للشركة بصورة تختلف عن الواقع الحقيقي.
5. صعوبة تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط نظراً لعدم وجود كادر محاسبي قادر على تطبيقه، وعدم قدرة الشركة السورية للنفط على تحمل التكاليف الإضافية التي ستتكبدها في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوقت الحالي، بالإضافة إلى ذلك عدم وجود رغبةٍ في التغيير كونهم اعتادوا على نظام محاسبي محدد، بالإضافة إلى عدم إلزام الشركة من قبل أصحاب القرار بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6، كونها شركة حكومية فهي ملزمة بتطبيق القوانين المفروضة عليها.

5-2 التّوصيات Recommendations

توصي الباحثة بما يلي:

1. قيام الشركة السورية للنفط باستخدام نظام محاسبي خاص يتناسب مع الصناعة النفطية، ويعالج تكاليفها ذات الطبيعة الخاصة بشكل صحيح، إذ يوجد نظام جاهز هو المعيار الدولي IFRS 6 الذي تم تطبيقه في الشركات العالمية.
2. التمييز بين تكاليف الاستكشاف الإيرادية والرأسمالية، بهدف حساب نتيجة أعمال الشركة بشكل صحيح وعرض مركزها المالي بشكل صحيح.

3. استخدام الشركة طريقة المجهودات الناجحة في معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم، كونها الطريقة الأكثر واقعية للتعبير عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.
4. إعادة تقييم الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في قائمة الدخل.
5. تقسيم تكاليف الاستكشاف والتقييم إلى تكاليف ملموسة وغير ملموسة، ليتم إعادة تقييمها، وحساب الانخفاض الحاصل في قيمتها وفق معايير المحاسبة الدولية.
6. استنفاد تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة وفق طريقة وحدة الإنتاج، بينما يتم استخدام طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصول الثابتة الأخرى.
7. إلزام الشركة السورية للنفط بتطبيق المعيار الدولي IFRS 6 من قبل أصحاب القرار، كونها شركة حكومية فهي ملزمة بتطبيق القوانين المفروضة عليها.

5-3 الاتجاهات المستقبلية للبحث

تقترح الباحثة الأبحاث المستقبلية التالية:

- أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 على جودة القوائم المالية في الشركة السورية للنفط
- أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 على جودة الإفصاح في القوائم المالية في الشركة السورية للنفط

المراجع

Reference

المراجع العربية

أولاً: الكتب

حميدات، جمعة. (2014). **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**. عمّان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

دشلي، كمال. (2016). **منهجية البحث العلمي**. سورية: منشورات جامعة حماة.

سيلي، ريتشارد. (1994). **أساسيات جيولوجيا البترول**. (ترجمة فاضل السعدوني). الأردن: دار الأمل للنشر والتوزيع

الطويل، ليلى.(2015). **منهجية البحث العلمي**. سورية: جامعة تشرين

ثانياً: الدوريات

–أحمد، رزكار؛ سعيد، يعقوب. (2017). مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الإقليم. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*. 33 (99)، 441 – 465

–البلداوي، شاكر؛ خلف، حسنين. (2018). تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS 6). *مجلة كلية الكوت الجامعة*. 2(2). 1 – 31

–التمي، خالد؛ وكيسو، تمارة. (2006). طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف وتأثيرها في القوائم المالية لصناعة النفط. *تنمية الرافدين*. 81 (28) 173– 196

– جميل، سنان.(2007). المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ– نفقات الاستكشاف والمسح 1283 في الوحدات النفطية بالتطبيق على شركة نفط الشمال. *مجلة تنمية الرافدين*.86 (29). 71– 98

–خليل، أحمد؛ وأبو بكر، زيتو؛ وعزت، ريزان. (2016). دراسة تحليلية لطرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف في صناعة النفط لتحديد الوعاء الضريبي. *مجلة نمارة 3 سالى* 20 (3) 220–237

–رحمان، أمال؛ وطواهر، محمد. (2013). تأثير النفط على البيئة خلال مرحلة النقل– حالة الجزائر. *مجلة الباحث* .العدد 12

– رهبان، عبد الرؤوف. (2009). التقييم الجغرافي لموارد النفط والغاز في سورية (دراسة في الجغرافية الاقتصادية). *مجلة جامعة دمشق*. 25 (1–2)

– الطيّب، أبوبكر. (2011). المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف في ضوء معايير التقارير المالية IFRS. مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية. العدد 23.

ثالثاً: رسائل علمية

–بورحلة، ميلود. (2017). **الصناعة النفطية وأسواق النفط: قنوات التأثير والآفاق المستقبلية**. رسالة دكتوراه منشورة. قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد: الجزائر

–بوشعالة، التجاني. (2015). **التطور التكنولوجي للصناعة النفطية وتأثيره على البيئة خلال مرحلة الاستخراج**. رسالة ماجستير منشورة. قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح: الجزائر

–جابر، ابراهيم.(2017). **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

–عمر، حازم. (2014). **أثر استخدام طريقة نفاد التكاليف في دقة قياس الأرباح في الشركات النفطية المستثمرة في سورية (المقاولة)**. رسالة ماجستير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية

–كيسو، تمارة. (2005). **طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط**. رسالة ماجستير منشورة. قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل: العراق

–الوسيلة، أمجد. (2018). **المحاسبة عن تكاليف استكشاف البترول وأثرها على مصداقية القوائم المالية في شركات البترول**. رسالة ماجستير منشورة. قسم المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: السودان

رابعاً: محاضرات

مخلفي، أمينة. (2014). مدخل إلى الاقتصاد البترولي (اقتصاد النفط). قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح: الجزائر

خامساً: القوانين والأنظمة

–النظام الداخلي للشركة السورية للنفط المادة 2

-النظام الداخلي للشركة السورية للنفط المادة 24

-المرسوم التشريعي رقم 490 لعام 2007 المادة 7

-المرسوم التشريعي رقم /9/ لعام 1974

سادساً: المؤتمرات

الورقة القطرية للجمهورية العربية السورية. (2014، كانون الأول). *مؤتمر الطاقة العربي العاشر*. الإمارات: أبوظبي.

المراجع الأجنبية

أولاً:الدوريات

Abd El Razik, Candidate.(2009). Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) in the Islamic Accounting World, Case of Middle Eastern Countries. *Scientific Bulletin – Economic Sciences*. Vol. 8 (14).

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) PP 9- 26

Baxter, Pamela and Jack, Susan. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researches: *The Qualitative Report*. Vol (13). No (4)

Cherti, Anass and Zaam, Houria. (2016). IFRS Adoption Impact on Financial and Accounting Information Quality: An Exploratory Study on Moroccan Petroleum and Gas Sector. *Business and Economic Research.* Vol (6) No (1) PP 337 - 351

Cortese, Corinne; Irvine, Helen and Kaidonis, Mary. (2007). Standard Setting for the Extractive Industries: A Critical Examination. *The Australasian Accounting Business & Finance Journal.* Vol. 1, No. 3. PP 1-11

Cortese, Corinne; Irvine, Helen and Kaidonis, Mary. (2009). Extractive industries accounting and economic consequences: Past, present and future. *Accounting Forum* 33 (2009) 27–37

Cortese, Corinne; Irvine, Helen and 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

Cortese, Corinne and Irvine, Helen. (2010). Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation* 22 (2010) 87–95

Collins, Daniel and Dent, Warren. (1979). The Proposed Elimination of Full Cost Accounting in the Extractive Petroleum Industry. *Journal of Accounting and Economics* 1 (1979) 3-44

Ghicas, Dimitrios and Pastena, Victor. (1989). The acquisition value of oil and gas firms: The role of historical costs, reserve recognition accounting, and analysts' appraisals. *Contemporary Accounting Research*. Vol (6). No (1). pp 125 – 142

Herath, Siriyama. (2017). International Financial Reporting Standards (IFRS): The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia. *International Journal of Social Science and Business.* Vol (2). No. (1) PP 1- 18

Hook, Mikael; Bardi, Ugo; Feng, Lianyong and Pang, Xiongqi. (2010). Development of oil formation theories and their importance for peak oil. *Marine and Petroleum Geology*. Vol (27). Issue (9). pp 1995 – 2004

Karapiner, Aydin; Zaif, Figen and Torun, Salih. (2012). Accounting Policies in the Extractive industry: A Global and a Turkish Perspective. *Australian Accounting Review.* Vol (22). No (60) PP 40 -50

Lilien, Steven and Pastena, Victor. (1982). Determinants of Intramethod Choice in the Oil and Gas Industry. *Journal of Accounting and Economics* 4 (1982) 145-170

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

Power, Sean; Cleary, Peter and 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

Raman, K.K and Tripathy, Niranjan. (1993). The Effect of Supplemental Reserve-Based Accounting Data on the Market Microstructure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12, 113-133 (1993)

Salendrez, Herminigilda and Tang, Alger. (2016). Accounting practices for Exploration and Evaluation expenditures in Philippine Mining Industry. *Asia Pacific Business & Economics Perspectives*, Winter 2016, 4 (2) PP 40-48

Tsatskin, Alexander and Balaban, Oded. (2008). Peak oil in the light of oil formation theories. *Energy Policy* 36 (2008) 1826–1828

Umobong, Asian. (2015). Choice of Accounting Methods and Rerorted Earnings by Oil and Gas Producing Firms in Nigeria: a Critical Evaluation of Full Cost Versus Successful Effort Methods. *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review.* Vol (4), No (12) PP 1-8

Zakari, Mohamed. (2014). Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Libya. *International Journal of Accounting and Financial Reporting.* Vol (4). No (2) PP 390- 412

Zakari, Murtala. (2017). International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption and its Impact on Financial Reporting: Evidence from Listed Nigeria Oil and Gas Companies. *Asian Journal of Finance & Accounting.* Vol (9) No (1) PP 464 - 474

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

Zhou, Teng; Birt, Jacqueline and Rankin, Michaela. (2015). Extractive Firms and the Value Relevance of Exploration and Evaluation Expenditures. *Accounting Research Journal* · DOI: 10.1108/ARJ-09-2013-0067 PP 1-48

ثانياً: الكتب

Sigam, Claudine; Garcia, Leonardo. (2012). **Extractive Industries: Optimizing Value Retention in Host Countries**. Copyright United Nation: New York and Geneva

ثالثاً: أبحاث مأخوذة عن مواقع إلكترونية

Abbas, Samar. (1998). The Non-Organic Theory of The Genesis of Petroleum. Dept. of Physics ,Utkal University

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

Financial Accounting Standards Board. (April 2010). Accounting for Extractive Activities – Oil & Gas. No. 2010-14. Amendments to Paragraph 932-10-S99-1

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.

International Accounting Standard 8 (IAS 8), Accounting Policies , Changes in Accounting Estimates and Errors. Available at:https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8

McConnell, Heath. (2012). The Effect of IFRS on The Financial Ratios of Canadian Public Mining Companies. Undergraduate Honors These. Paper 50. http: // dc. etsu. edu/ honors/ 50

Misund, Bard. (2015). Accounting for Oil and Gas Exploration Activities: A Triumph of Economics over Politics. University of Stavanger Business School.

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

Sicurities Exchanal Commission . (1987). (SAB No, 23) .Publication of Releases Concerning Oil and Gas Accounting

Sicurities Exchanal Commission. (1981). 47th, Annual Report of the Securities and Exchange Commission

Spight, James. (2019). Heavy Oil, Extra Heavy Oil, and Tar Sand Bitumen. Pages 3 – 47. https://doi.org/10.1016/B978-0-12-813025-4.00001-5

Taylor, Ione L. (2009). Methods of Exploration and Production of Petroleum Resources. Geology – Vol. V. https://www.eolss.net/Sample-Chapters/C01/E6-15-08-04.pdf

رابعاً: رسائل علمية

Adere, Endal. (2011). Accounting for Oil and Gas: The Effect of the Gap Between US GAAP and IFRS 6 on Norwegian Companies. Master thesis. Umea School of Business.

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

خامساً: مواقع إلكترونية

http // www.ias plus. Com / en standards / ifrs / ifrs 6

http // www.fas.b. org / pdf /fas 19. Pdf

http // www.ifrs.com.ifrs6

http://www.spc.com.sy/

الملاحق

Annexes

ملحق 1

ملحق 2

الملحق 1

أسئلة المقابلة:

1. ما هي الأعمال التي تقوم بها الشركة السورية للنفط؟
2. كيف تتم آلية العمل في الشركة السورية للنفط؟
3. ما هي الحقول النفطية التابعة للشركة؟
4. هل يوجد أعمال استكشاف وحفر في حقول الشركة في الوقت الحالي؟
5. ما هي التكاليف التي تتكبدها الشركة في مرحلة الاستكشاف والتقييم؟
6. كيف تتم معالجة هذه التكاليف محاسبياً؟
7. هل تقوم الشركة السورية للنفط بإعادة تقييم الاصول الثابتة؟
8. كيف يتم اهتلاك الأصول الثابتة؟
9. في حال استمر البئر بالإنتاج بعد أن تمَّ اهتلاكه وشطبه من القوائم المالية. أو في حال توقف إنتاج البئر قبل انتهاء ال 10 سنوات. كيف يتم التعامل في مثل هذه الحالات؟
10. هل تلتزم الشركة بإزالة مخلفات عمليات الاستكشاف وإعادة تأهيل المنطقة، وكيف يتم معالجة هذه التكاليف محاسبيا؟
11. برأيكم.. ما هي صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في الشركة السورية للنفط

الملحق 2

المقابلات التي تم إجراؤها مع الموظفين في مديرية الحسابات العامة في الشركة السورية للنفط لاستكشاف صعوبات تطبيق المعيار الدولي IFRS 6

المقابلة الأولى مع رئيس دائرة التكاليف

الافتقار إلى محاسبين ذوي خبرة بمعايير المحاسبة الدولية، وعدم القدرة على القيام بدورات تدريبية في الوقت الحالي، بالإضافة إلى ذلك عدم تحديد التكاليف بشكل صحيح وبالتالي غياب المعلومة الصحيحة المتعلقة بالتكاليف، بالإضافة إلى أن الشركة السورية للنفط هي شركة تابعة للقطاع العام فهي ملزمة بتطبيق القوانين والأنظمة المفروضة عليها، وكونها شركة عامة فلا أحد يهتم بتحقيق أهدافها.

المقابلة الثانية رئيس شعبة التكاليف المعيارية

إن الشركة السورية للنفط هي شركة عامة وليست شركة خاصة لذلك تتأثر بالظروف الاقتصادية والسياسية والحصار الاقتصادي، كما تتأثر باختلاف أسعار الصرف على اعتبار أن معظم المعدات المستخدمة في عمل الشركة مستوردة، بالإضافة إلى عدم إعطاء أهمية كافية لنظام التكاليف المعمول به، إذ إن نظام التكاليف في الدول المتقدمة هو المعيار الأساسي لنجاح أي شركة عندما يتم حساب التكاليف بشكل صحيح. كما يتم هدر الكثير من موارد الشركة، إضافة إلى وجود الكثير من الروتين والنظام البيروقراطي أو نظام المكاتب السائد في الشركة، كذلك بسبب قلة الخبرة لدى العاملين وحاجتهم إلى تدريب ولكن إمكانية تأهيل وتدريب العاملين ضعيفة بسبب ارتفاع تكاليفها، حيث أن قبل بدء الأزمة في سورية كان يتم الاستعانة بخبراء من الخارج ليتم تدريب العاملين أو كان يتم إرسال العاملين إلى خارج سورية للقيام بدورات تدريبية، ولكن منذ حدوث الأزمة توقفت هذه الدورات التدريبية، بالإضافة إلى عدم دعم وتحفيز الكفاءات العلمية.

المقابلة الثالثة مع رئيس شعبة الميزانية

إن النظام المحاسبي الأساسي المطبق في الشركة لا يراعي طبيعة تكاليف الصناعة النفطية، بالإضافة إلى كون الشركة السورية للنفط هي شركة حكومية فلا تستطيع تطبيق أي نظام محاسبي سوى النظام المفروض عليها وفق القوانين والأنظمة، ولكونها شركة حكومية فلا يهتم الموظفين كثيراً بتحقيق أهدافها، بالإضافة إلى وجود فروق كبيرة بين بيئة الشركة السورية للنفط وبيئة الدول المتقدمة.

المقابلة الرابعة مع رئيس شعبة سجلات التكاليف

إن النظام الاقتصادي في الدول المتقدمة نظام رأسمالي حيث يوجد لكل منشأة هيئة مالية خاصة تقوم بتحديد قيمة التكاليف بشكل دقيق، وهذا يختلف عن النظام الاقتصادي المشترك الذي تعمل فيه الشركة السورية للنفط، وبالتالي تختلف البيئة التي تعمل فيها الشركة عن بيئة الدول المتقدمة، بالإضافة إلى أن الشركة لا تقوم بمتابعة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة، حيث اعتاد الموظفين على النظام المحاسبي الأساسي، واستمروا في تطبيقه على الرغم من أنه لا يراعي طبيعة الصناعة النفطية.

المقابلة الخامسة مع معد تقرير الحسابات للإدارة العامة بدمشق

إن الموظفين في الشركة بحاجة إلى دورات تدريبية وهذه الدورات ذات تكلفة عالية والشركة غير قادرة على تحمل هذه التكاليف حالياً، بالإضافة إلى أن جميع المعدات والآلات التي تستخدمها الشركة مستوردة من

الخارج، ولكن بسبب الحصار الاقتصادي لم يعد بإمكان الشركة استيراد ما ينقصها من معدات مما أدى إلى توقف عملها بالإضافة إلى اختلاف سعر الصرف وهذا ما أدى إلى تفاوت تكلفة هذه المعدات بشكل كبير، كذلك بسبب عدم تحديد التكاليف بشكل دقيق، بالإضافة إلى وجود اختلاف كبير بين بيئة الدول المتقدمة والبيئة التي تعمل بها الشركة السورية للنفط، كما أن الإجراءات الروتينية المتبعة في الشركات الحكومية ومنها الشركة السورية للنفط تؤدي إلى هدر الكثير من الوقت.

- بالنسبة لباقي أسئلة المقابلة لم توضع في المقابلات لأن الأسئلة الأولى تم الإجابة عنها سابقاً من خلال دراسة الحالة (الأنظمة المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة)، إذ تم التوجه بهذه الأسئلة لموظف واحد، بهدف دعم المعلومات التي تم استخراجها من الأنظمة والقوانين، وللحصول على بعض المعلومات التي لا يمكن الحصول عليها من الوثائق المحاسبية.

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. In addition, the research explores the most important difficulties that preclude the application of international standard IFRS 6 in the Syrian Petroleum Company. 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 policies; and primary data collected using personal interviews conducted with employees working in the company's Financial Accounts Department.

The study showed that The Syrian Petroleum Company capitalizes all exploration and evaluation costs under the establishment expenditures within the intangible assets regardless of the exploration result. This indicates the big difference between the accounting treatment for exploration and evaluation expenditures used by the Syrian Petroleum Company, and the requirements of IFRS 6, Also, the Syrian Petroleum Company does not disclose exploration and evaluation expenditures separately within fixed assets, in addition to deficiencies in the basic accounting system applied in the company. The results of this study also showed that there are some difficulties that hinder the application of the IFRS 6 in the company. These includes the lack of qualified accounting staff who are capable to apply the standard. Additionally, supervisory authority was not serious in obligating the company to apply the IFRS 6 .

Key words: oil industry, exploration and evaluation expenditures, IFRS 6, IASB

Syrian Arab Republic

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Tartous University

Faculty of Economics

Department of Accounting

Accounting Treatment of Exploration and Evaluation Expenses under IFRS 6 - A Case Study on Syrian Petroleum Company

(A thesis is prepared to complete the requirements for obtaining a master's degree in accounting)

Prepared by

Yara Suliman Mohammad

Supervised by

Dr. Ali Ibrahim

Associate Professor in Accounting Department
Tartous University

Dr. Afraa Zahlout

Teacher in Accounting Department
Tartous University

2020