

المعايير والفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية

في محاسبة عمليات النفط الخام

لقد وضعت العديد من الجمعيات مجموعة من القواعد والمعايير الخاصة لمحاسبة النفط ولعل اكثرها قبولا هو المعيار الذي اصدرته الـ (FASB) ذي الرقم 19 والذي تم التوجيه بالعمل فيه اعتبارا من عام 1978 والاتي موجز بالسلمات الاساسية للمعيار :

- 1- تطبق طريقة المجهودات الناجحة لمعالجة تكاليف الاستكشاف بدلا من نظرية التكاليف الكلية.
 - 2- رسملة نفقات البحث والاستكشاف عند الانفاق وشطبها عندما تكون البئر النفطية غير منتجة وغير تجارية .
 - 3- استهلاك نفقات البحث والتطوير على اساس وحدة الانتاج ولكل بئر نفطي على حدة.
 - 4- بيان حجم الاحتياطي من النفط والغاز في البئر والتغيرات الحاصلة فيها عن بداية السنة.
 - 5- الافصاح عن تكاليف الاستكشاف والتطوير والانتاج والحفر وتكلفة المساحة المستغلة المملوكة خلال السنة.
 - 6- بيان التخصيصات اللازمة لتسديد الضريبة المستحقة ومتغيراتها.
- اما بخصوص الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية الاساسية المتعارف عليها في محاسبة عمليات النفط الخام فيمكن الاشارة اليها بالاتي :

أولا : الفروض المحاسبية :

- الشخصية المعنوية للمشروع واستقلاله عن شخصية المالك .
- ثبات قيمة العملة في تسجيل الاحداث المالية واعداد التقارير .
- استمرارية المشروع في تنفيذ الانشطة الموكلة اليه.

ثانيا : المبادئ المحاسبية :

- التكلفة التاريخية في تسجيل الموجودات الثابتة التي يتم شراءها.
- مقابلة الايرادات بالمصروفات عند اعداد وإظهار نتائج الاعمال من ربح أو خسارة عن الفترة المالية المعينة.
- تحقق الايراد الناجم عن تقديم خدمة او بعد انتهاء عملية البيع .
- الاستحقاق والخاص بتحميل حسابات النتيجة للفترة المالية بكافة المصروفات والايرادات التي تخص تلك الفترة سواء كانت المصروفات قد دفعت او لم تدفع الايرادات قد قبضت او لم تقبض خلال الفترة المالية المحددة.

ثالثا : القواعد والسياسات المحاسبية :

- الحيطة والحذر في تسجيل الايرادات الا بعد التحقق منها وتسجيل المصروفات فور حدوثها.
- الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية من سنة واخرى.
- الافصاح في التقارير عن المعلومات المهمة والمرتبطة بنشاط المشروع.
- الأهمية النسبية لبعض البيانات بالمقارنة مع مثيلاتها الاخرى

أسئلة الفصل الأول

- س 1 / ماهي خصائص الأصل المتناقص ؟
- س 2 / ماهي الفروض المحاسبية في محاسبة النفط ؟
- س 3 / ماهي المبادئ المحاسبية لمحاسبة النفط ؟
- س 4 / ماهي الخصائص المحاسبية في محاسبة النفط ؟
- س 5 / ماهي المميزات المحاسبية للأصل المتناقص والأصل الثابت ؟
- س 6 / ما هو الفرق بين الأصل الثابت والأصل المتناقص ؟
- س 7 / ما هو النظام المحاسبي في محاسبة النفط ؟
- س 8 / ماهي أهم الأهداف التي يحققها النظام المحاسبي في محاسبة النفط ؟
- س 9 / ماهي أهم الممارسات المحاسبية في فرض الاستمرارية ؟
- س 10 / هنالك قيدين رئيسيين على فرض وحدة القياس النقدي فما هما ؟
- س 11 / ماهي أهم النقاط المهمة المتعلقة بمبدأ الإيراد ؟
- س 12 / تكلم عن الوحدة المحاسبية في محاسبة النفط ؟
- س 13 / ماهي أهم العناصر الأساسية التي يتكون منها النظام المحاسبي في محاسبة النفط ؟
- س 14 / ارسم مخطط يوضح كيفية استخراج النفط ؟
- س 15 / عرف ما يلي

- 1- محاسبة النفط 2- النظام المحاسبي 3- الفروض المحاسبية 4- المبادئ المحاسبية 5- الأصل المتناقص 6- الأصل الثابت

الفصل الثاني

نفقات البحث والاستكشاف

أهداف الفصل :

يهدف الفصل الثاني من محاسبة النفط البحث في نفقات البحث والاستكشاف والتي تعد المرحلة الأولى من مراحل إنتاج وكذلك في تقسيماتها من حيث طبيعتها والاستفادة منها وكذلك يوضح هذا الفصل بالطرق الخاصة بالمعالجات المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف ، إضافة إلى ذلك استعراض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لتطبيق كل طريقة من هذا الطرق . ويتطرق أيضا الى ذكر معايير الإبلاغ المالي الدولي للصناعات الاستخراجية IFRS

مرحلة البحث والاستكشاف

تقوم هذا الطريقة بكافة الأنشطة والفعاليات التي يتم القيام بها وذلك لغرض التأكد من وجود النفط من عدمه ومن خلال استخدام مجموعة من الموجودات الثانية والمنتقلة بجانب المشروعات تحت التنفيذ وكذلك تتطلب مجموعة من المصاريف التي تصرف لتسهيل عمليات الاستكشاف :

تقسيم نفقات البحث والاستكشاف

يمكن تقسيم نفقات البحث والاستكشاف إلى ثلاث أنواع :-

1. حسب طبيعتها .
2. حسب الاستفادة منها مستقبلا .
3. حسب خاصيتها .

أولا : حسب طبيعتها :

يمكن تقسيم نفقات البحث والاستكشاف وذلك بحسب طبيعتها وطبيعة المنفعة المكتسبة منها من هذه النفقة إلى الأنواع التالية :-

1. التكاليف التعاقدية :- وهي التكاليف التي تنفق للإيفاء بالجانب التعاقدية وليس بالضرورة ان تكون مرتبطة لتنفيذ النشاط الفني الخاص بعمليات البحث والاستكشاف وتنتهي فرص الاستفادة عند الانتهاء من العمل في المنطقة ، ومن أمثلتها تعهد شركة البحث والاستكشاف في إنشاء ورش لتدريب العاملين وتعليمهم وإنشاء مرافق اجتماعية وإنشاء طرق لنقل العاملين من وإلى مكان العمل .
2. تكاليف الآلات والمعدات :- وهي تكاليف تنفق لاقتناء الآلات والمعدات والتي تستخدم في البحث والاستكشاف وإعداد البئر وتشتمل جميع نفقات الموجودات الثابتة والمنتقلة وتكاليف استئجارها .
3. تكاليف جارية :- وهي التكاليف التي تنفق لتشغيل الموجودات الثابتة العاملة في نشاط البحث والاستكشاف وتتمثل هذه التكاليف الجارية بالبنود الآتية:-

- أجور العاملين .
- مصاريف التشغيل .
- مصاريف صيانة الآلات والمعدات .
- مصاريف طعام للعاملين .
- مصاريف كسوة للعاملين .
- مصاريف سكن للعاملين .
- مصاريف نقل العاملين .
- مصاريف التأمين .
- مصاريف إدارية متعلقة بالموقع المخصص للبحث والاستكشاف .
- مصاريف صيانة طرق وأبار .

ثانيا : حسب الاستفادة منها مستقبلا :

تقسم نفقات البحث والاستكشاف من حيث الاستفادة المستقبلية منها إلى :

1. النفقات الملموسة : وهي تلك المصاريف المنفقة للحصول على موجودات ثابتة ومنتقلة وتكون ملكا للشركة وقابلة للاستخدام مرة ثانية في مجال عمل آخر ومن خصائص النفقات الملموسة هي :
 - ضرورتها لاستمرار العمل في نشاط البحث والاستكشاف .

- الاستفادة المستقبلية منها .
 - القيمة البيعية لها في نهاية العمر الإنتاج .
 - الحرية في التصرف بها بعد انتهاء أعمال البحث والاستكشاف .
 - قابليتها للنقل من مجال عمل إلى مجال عمل آخر .
- ومن أمثلة النفقات الملموسة في أعمال البحث والاستكشاف :
- أنابيب الحفر .
 - معدات رأس البئر .
 - القاعدة المعنية المستخدمة في الحفر التجريبي للبئر .
 - معدات البحث والاستكشاف .
 - صهاريج ومعدات الضخ والعزل والمعالجة بعد مرحلة البحث والاستكشاف .
 - الأثاث المستخدم في المكاتب .

2. النفقات غير الملموسة :- وهي النفقات تمثل قيمة الخدمات والموجودات التي لا يمكن الاستفادة منها إلا في فترة الامتياز ولأيمكن للشركة ان تستفاد منها في عمليات لاحقة ومن خصائصها :-

- ليست ضرورية لاستمرار العمل في الشركة .
- لا يمكن الاستفادة منها مستقبلا .
- غير قابلة للنقل من مكان إلى آخر .
- ليس لها قيمة بيعيه .
- لا توجد حرية في استخدامها .

ومن أمثلة النفقات الملموسة في أعمال البحث والاستكشاف :

- إيجار الآلات والمعدات .
- إهلاك الوقود .
- قيمة الوقود والزيوت
- قيمة مواد الحفر كالطين والمواد الكيماوية
- تكاليف الاستشارات والخدمات الصحية .
- تكاليف الفحص والمصروفات المالية والإدارية التي يتحملها الموقع .
- أجور العاملين والرواتب المدفوعة .
- أية مبالغ منقفة من قبل الشركة للإيفاء بالجانب التعاقدى مثل ورش لتدريب العاملين والطرق والمرافق الاجتماعية .

ثالثاً : حسب خاصية المبلغ المصروف :

حيث تقسم نفقات البحث والاستكشاف من حيث خاصية المبلغ المصروف المكونة من الموجودات أو المصروفات ويكون وفق الأنواع الآتية :-

1. الموجودات الثابتة .
2. مشروعات تحت التنفيذ .
3. مصاريف البحث والاستكشاف .
4. الموجودات المتنقلة .

المعالجات المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف

هنالك ثلاث طرق محاسبية لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف هي على النحو الآتي :

الطريقة الأولى : اعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية الطريقة الثانية :- اعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيراديه الطريقة الثالثة :- اعتبار النفقات التي تخص المناطق المنتجة رأسمالية والنفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيراديه الطريقة الأولى :- اعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية الآراء المؤيدة والمعارضة للطريقة لهذه الطريقة هي :-

الآراء المؤيدة	المعارضة	النتيجة سواء سلبية أم ايجابية
1- إن إعداد القوائم المالية (الميزانية العمومية) بموجب هذه الطريقة سيعطي فكرة واضحة عن نشاط الشركة في مجال البحث والاستكشاف وتطوير المناطق والحقول التي تعمل فيها الشركة .	1- إن عامل عدم التأكد والمخاطرة في الحصول على نتائج ايجابية هو من أهم خصائص صناعة النفط وعلية تكون العلاقة ضعيفة بين حجم المبالغ المنفقة وزيادة الاستكشاف	1-عدم تأثير الأرباح السنوية للشركة بنفقات اكتشاف النفط حتى لو اعتبرت النفقات خسائر بسبب فشل نتائج الاستكشاف
2- إن زيادة الإنفاق في مجال الاستكشاف من قبل شركات النفط يدل على زيادة الجهود المبذولة في نشاط الاستكشاف وزيادة المساحات المستكشفة وهذا بدوره يزيد من فرص اكتشاف احتياطات جديدة للنفط.	2- إن الفشل في إيجاد مساحات منتجة لا يعني خبرة مكتسبة من مجال البحث والاستكشاف بقدر اعتباره سوء اختيار لمناطق البحث وسوء التقدير نتج عن عدم دقة وصحة المعلومات الأولية	2- ارتفاع رصيد التكاليف الرأسمالية لأبار النفط بسبب تلك الطريقة الرأسمالية التي تعتبر كل جهود الاستكشاف والبحث وكذلك الفاشلة منها ذات قيمة وتظهر في الميزانية
3-إن ظهور مبالغ البحث والاستكشاف في الميزانية العمومية يجب إن يقابلها أصول عينية أبار نفطية منتجة .	3-إن إظهار نفقات المشروعات الفاشلة كأصول في الميزانية العمومية سيخل بموضوعية تلك الميزانية التي تعبر عن المركز المالي للشركة	

الطريقة الثانية :- اعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيراديه

المؤيدة	المعارضة	النتيجة
1-إن الهدف من إنفاق المبالغ على نشاط البحث والاستكشاف هو تحقيق إيراد في تلك السنة مما يتطلب مقابلة المصاريف مع	1-إن إجراء معالجة محاسبية واحد لنتائج مختلفة غير صحيحة محاسبيا حيث لا يمكن معاملة مصاريف المشروعات الناجحة والفاشلة	1-انخفاض الأرباح في السنوات التي يتم فيها إنفاق مبالغ كبيرة على نشاط البحث والاستكشاف وزيادتها

<p>في السنوات التي لا تحمل بمثل هذه النفقات مما يؤدي إلى عدم انتظام معدل الربح المحقق .</p>	<p>معاملة واحدة .</p>	<p>الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر لتلك السنة عليه تعتبر نفقات البحث والاستكشاف إيراديه</p>
<p>2-انخفاض التكلفة الرأسمالية للآبار حيث إن اعتبار نفقات البحث والاستكشاف نفقات إيراديه يقلل من رصيد حساب الآبار ويخفض من رصيد الحسابات الرأسمالية التي تظهر في الميزانية العمومية للشركة</p>	<p>2-إن جعل كل نفقات البحث والاستكشاف مصاريف إيراديه لا يظهر قيمة للجهود الناجحة للبحث والاستكشاف</p>	<p>2-إن صرف مبالغ على نشاط البحث والاستكشاف لا يعني بالضرورة تحقيق أصول مقابل هذه المبالغ المصروفة وبالتالي يفضل شطب هذه النفقات سنويا باعتبارها مصاريف إيراديه .</p>
<p>3-انخفاض تكلفة النفاذ لكل برميل من النفط لان انخفاض رصيد الحسابات الرأسمالية المتعلقة بالبحث والاستكشاف يؤدي إلى انخفاض تكلفة نفاذ البرميل التي تحتسب بقسمة التكلفة الرأسمالية للآبار على مقدار الاحتياطي</p>	<p>3-إن الطريقة الإيرادية لأتصور الواقع الحقيقي للمساهمين لأنها تقفل كل مصاريف الاستكشاف في حساب الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى عدم تراكم نفقات البحث والاستكشاف في رصيد حساب البحث والتطوير</p>	<p>3-إن مصاريف البحث والاستكشاف تنفق على ارض ومساحات موجزه أو مستغله بموجب عقد وسوف تعد ملكية هذه الأراضي مع احتياطاتها من النفط إلى الجهة المالكة بعد انتهاء العقد . وبالتالي يجب اعتبارها مصاريف إيرادية لان سوف لن يقابلها أصل مستقلا</p>

الطريقة الثالثة :- اعتبار النفقات التي تخص المناطق المنتجة رأسمالية واعتبار النفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيرادية

المؤيدة	المعارضة	النتائج
1-إن التميز بين النفقات بموجب هذه الطريقة يحق المعالجة المحاسبية الصحيحة	1-إن طبيعة عمليات البحث والاستكشاف تتطلب وقتا طويلا يتجاوز السنة المالية للتأكد من وجود النفط . وعليه يصعب تصنيف نفقات البحث والاستكشاف	1-الإرباح المحاسبية المتحققة ستكون الأرباح الفعلية طبقا لمبادئ ومفاهيم المحاسبة
2-إن هذه الطريقة تتفق مع مبدأ التحفظ المحاسبي حيث لا تدر النفقات على المشروعات الفاشلة إيرادات مستقبلية وبالتالي تقفل في حساب الأرباح والخسائر	2-إن طريقة المجهودان الناجحة لأتصور الواقع المالي للمساهمين في فترة قصيرة	2-التكاليف الرأسمالية لأبار النفط تمثل تكلفة الأصول المنتجة للنفط
3-قرارات المستثمرين ستكون مبنية على أسس صحيحة وهي الإيرادات المتوقعة	3-إن عدم السرعة في تحقيق نتائج البحث والاستكشاف وعدم التأكد منها وبقاء النفقات معلقة في الحسابات الختامية يعني تأجيل إقفال المصاريف	3-إن تكلفة النفاذ لبرميل النفط تمثل التكلفة الفعلية

معايير الإبلاغ المالي الدولي للصناعات الاستخراجية IFRS

معايير مراجعة قائمة نفقات الاسترداد لشركات النفط في ظل عقود تقاسم

الانتاج (معايير العمل الميداني)

وتتمثل هذه المعايير المقترحة في الآتي :

المعيار الخامس : معيار التخطيط لعملية المراجعة :

يجب على المراجع ان يخطط عمله بصوره تمكنه من انجازه بكفاءة وفعالية ، في الوقت المناسب ، كما يجب ان يتم التخطيط على اساس المعرفة بهدف المراجعة من قبل الجانب الحكومي للشركة النفطية' وهو تحديد صحة ومعقولية النفقات القابلة للاسترداد ، كنفط كلفة للوصول الى حصة الدولة من النفط القابل للتوزيع' وهذا لن يتأتى الا بمعرفة طبيعة الصناعة والنفقات المصاحبة لها الى جانب المعرفة ببنود عقد تقاسم الانتاج بين الشركات النفطية المستثمرة والدولة المالكة للنفط ، لمعرفة مدى التزام الشركة بالعقد .

ويتمثل معيار التخطيط المقترح في :

(يجب على المراجع الحكومي لشركات تقاسم انتاج النفط ان يخطط لخطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً : ليتمكن من ادائه عملية المراجعة بكفاءة وفعالية : وفي الوقت المناسب وفقاً لأصول الصناعة والعقد المبرم) .

وينبثق من هذا المعيار الاركان الفرعية التالية :-

- الاطلاع على عقود تقاسم الانتاج للشركة محل المراجعة .
- تحديد نطاق المراجعة وفقاً لأصول الصناعة النفطية .
- عمل مسح اولي من خلال القيام بزيارات للشركة .
- المعرفة بكل السياسات والاجراءات والممارسات المحاسبية المستخدمة في نشاط النفط ، وتقييم اي تغيير في تلك السياسات والاجراءات المحاسبية التي قامت بها الشركة خلال الفترة .
- الاهتمام بالأمر غير العادية التي أثيرت في مراجعة العام السابق، والتي من المحتمل استمرارها للعام الحالي .
- تحديد نطاق التخطيط لعملية المراجعة طبقاً لدرجة صعوبتها ، والخبرة السابقة للمراجع .
- تحديد فريق عمل المراجعة اللازم لإنجاز المهمة .
- دراسة القرارات المتعلقة بالتقديرات الأولية لمستويات الأهمية النسبية للعناصر الخاضعة للمراجعة ، و الأدلة الإثبات المتعلقة بها . وبالتالي مخاطر المراجعة لها .
- الاطلاع على تقارير الفنيين في الحقول النفطية .
- الاتصال بالشركة النفطية لوضع الترتيبات اللازمة ومتطلبات تنفيذ عملية المراجعة
- الطلب من الشركة النفطية توفير البيانات والمعلومات لتسهيل عملية المراجعة .
- الاطلاع على المراسلات جميعها بين الشركة والجانب الحكومي ، وأثرها على موضوع المراجعة .