

طرق معالجة مرحلة البحث والاستكشاف

التطور التاريخي للممارسات المحاسبية في الشركات النفطية :

بحلول منتصف الستينات اظهر الكثير من المحاسبين والمحليلين تحفظاتهم حول الممارسات المحاسبية المتباينة بين الشركات النفطية ليس فقط كنتيجة لاتباع طريقة المجهودات الناجحة او التكلفة الكلية وانما كنتيجة للتباين في تطبيق كل طريقه على حده. وكنتيجة لذلك اصبح من الصعب مقارنة القوائم المالية لمختلف الشركات النفطية . ولهذا اقترح معهد المحاسبين القانونيين الامريكي في عام 1969 إلغاء طريقة التكلفة الكلية وذلك بموجب دراسة البحث المحاسبية رقم 11 والمناداة فقط باتباع طريقة المجهودات الناجحة .

و كنتيجة لحظر تصدير النفط الى امريكا الذي قامت به الدول العربية المنتجة للنفط عام 1973، فقد ترتيب على ذلك ظهور اهتمام كبير داخل امريكا ومن قبل الكونجرس الامريكي ايضا . وقد تبلور ذلك الاهتمام بصور مرسوم عن سياسة الطاقة. وان جزء من اهتمامات ذلك المرسوم تضمن المناذاة بتكوين قاعدة بيانات عن الطاقة بما فيها المعلومات المالية .وقد طالب لبرسوم بتطوير ممارسة محاسبية تتبع من قبل كافة منتجي النفط وذلك من حيث التقارير التي تقدم الى قسم الطاقة الامريكي وقد أضاف المرسوم بأن يتم اعداد تلك الممارسات المحاسبية من قبل هيئة الاوراق المالية والتي تسمح لهذه الهيئة بأن تعتمد على المبادئ المحاسبية التي اعدت من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية وذلك اذا رأت الهيئة قبول ذلك .

وفي ديسمبر 1977 اصدر مجلس معايير المحاسبية رقم 19 والخاص بإجراءات المحاسبة المالية والتقارير في الشركات النفطية المنتجة وذلك بعنوان والذي تضمن الكيفية التي يجب ان تكون عليها طريقة المجهودات الناجحة وكذا توضيح التكاليف التي يتطلب الامر رسملتها . كما ان ذلك المعيار وضع الاسس التي يجب ان تتبع في الكثير من الجوانب منها المبادئ التي يتم التحاسب في ضوءها بالنسبة للتنازل عن ملكية الموارد الطبيعية ' والافصاح المحاسبي للاحتياطات المؤكدة. وقد تضمنت النشرة الخاصة بذلك المعيار ان يطبق بعد 15 ديسمبر 1978 .

غير ان المعيار FASB19 تعرض لنقد من قبل ممثلي الشركات النفطية مما اضطرت هيئة تداول الاوراق المالية الى اصدار نشره في أغسطس 1987 تحت عنوان اصدار سلسلة المحاسبة 253مختتمه فيها بأن كلا من طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية لا تقدمان قوائم مالية ذات معنى او يعتد بها لأنها لا تأخذ في الاعتبار قيمة احتياطي المخزون من الزيت والغاز المكتشف ، كما ان تلك القوائم لا تعكس أنشطة الاستكشاف في قائمة الدخل (اي المخزون الاضافي المكتشف مطروحا منه تكاليف الاستكشاف المرتبط هبه)ولهذا فأن تداول الاوراق المالية اقترحت طريقه جديده تأخذ في الاعتبار الاحتياطات وتسمى محاسبة الاعتراف بالاحتياطي (RRA)

وهذه الطريقة تقوم على احتساب قيمة الاحتياطيات المؤكدة للغاز والزيت حتى وفقا لقواعد عشوائية . وحتى يتم تطوير هذه الطريقة ومعايير تحديد قيم الاحتياطيات فقد سمحت الهيئة للشركات النفطية باتباع طريقة المجهودات الناجحة وفقا للمعيار FASB 19 او طريقة التكلفة الكلية كما وصفتها الهيئة وذلك من اجل القوائم المالية المراجعة بصوره رئيسيه . ومع هذا اعداد القوائم وفقا للطريقة التي اقترحتها هيئة تداول الاوراق المالية RRA يعد بمثابة معلومات تلحق بالقوائم المالية

وفي ديسمبر 1978 اصدرت الهيئة نشرتين 258 و 257 اصدار سلسلة المحاسبة خاصه بالقواعد المحاسبية المرتبطة بطريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية على التوالي . ومن الجدير بالذكر ان قواعد اتباع طريقة المجهودات الناجحة هي بصوره اساسيه نفس تلك الاسس التي وردت في المعيار المحاسبي رقم 19

وفي مايو 1996 اكدت هيئة تداول الاوراق المالية على ضرورة التزام الشركات التي تعد تقاريرها على اساس طريقة المجهودات الناجحة بأن تتبع ما ورد في المعيار FASB 19 المعدل .

وقد تبع سماح هيئة الاوراق المالية لبعض الشركات التي يتم تداول اسهمها في سوق الاوراق المالية المملوكة للقطاع العام اتباع اما طريقة المجهودات الناجحة او التكلفة الكلية في التحاسب ، ان قام مجلس معايير المحاسبة المالية في فبراير 1979 بإصدار نشره بالمعيار المحاسبي رقم 25 والتي تضمن تعلق اتباع الكثير من فقرات المعيار رقم 19 لمدته غير محدودة . وقد فضل المعيار رقم 25 طريقة المجهودات الناجحة وان لم يكن ذلك اجباريا .

اما بالنسبة للشركات التي يتم تداول اسهمها في سوق الاوراق المالية تم عقده سرا فلم يقترح لها طريقه للتحاسب عن التكاليف التي تمت في مجال اكتشاف الزيت والغاز ولم يقترح كذلك طريقة لإطفاء او اهلاك التكاليف الرأسمالية . ومع هذا فإن العديد من تلك الشركات تتبع اما طريقة المجهودات الناجحة او طريقة التكلفة الكلية . مع العلم بأن المعيار رقم 25 سمح بالإفصاح عن الاحتياطيات المؤكدة خارج القوائم المالية وبالتالي لا تراجع تلك البيانات الخاصة بالاحتياطيات . وفي عام 1979 ومره اخرى عام 1980 اجلت هيئة الاوراق المالية SEC متطلباتها الخاصة بمراجعة الاحتياطيات الى ان تخلت تماما عن ذلك عام 1981.

وفي فبراير عام 1981 اعلنت هيئة تداول الاوراق المالية بأن هناك قصور في طريقة اخذ الاحتياطيات في الاعتبار RRA مما يجعلها طريقه غير مناسبه للتحاسب ، كما اعلنت الهيئة في نفس التاريخ ان مجلس معايير المحاسبة لماليه سوف يتولى تطوير إجراءات خاصه بمتطلبات الإفصاح التي تلتزم بها شركات الزيت والغاز . وبالتالي فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار FASB69 والمتضمن متطلبات الإفصاح الخاصة بأنشطة شركات انتاج الزيت والغاز وذلك في شهر نوفمبر 1982. وفي ديسمبر 1982 اعلنت هيئة تداول الاوراق المالية ادخال بعض التعديلات الطفيفة على تلك القواعد الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية بموجب المعيار

رقم 69، وان التعديلات تضمنت الافصاح غير المراجع للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من انتاج الاحتياطات المؤكدة

وقد اثرت مشكلة اتباع ايا من الطريقتين مره ثانيه سنة 1986 عندما اوصى مكتب كبير المحاسبين والتابع لهيئة تداول الاوراق المالية بأن تتخلى الشركات التي يتم تداول اسهمها في سوق الاوراق المالية عن اتباع طريقة التكلفة الكلية غير ان تلك الوصية رفضت

وفي مايو 1995 اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار FASB121 والخاص بالمعالجة المحاسبية بما قد يحدث في الاصول الثابتة من نقص حيث يتطلب الامر ان تخضع تلك الاصول للاختبار النقص وذلك لمعرفة الانخفاض الذي قد يحدث في قيم تلك الاصول اذ ان الاصل يتعرض للانخفاض او النقص عندما تكون التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة اقل من صافي القيمة الدفترية للأصل وفي هذه الحالة يؤخذ ذلك النقص او الانخفاض في الاعتبار كخساره تخفض بها القيمة الدفترية للأصل المعنى وجعل قيمته مساويه للقيمة السوقية

ويلاحظ انه اجري استطلاع في الأونه الاخيرة لحوالي 220 شركة واتضح ان اكثر من 20 شركة امريكية مطروح اسهمها في سوق الاوراق المالية في مجال النفط تتبع طريقة المجهودات الناجحة وان المائتين شركة التالية تتبع اما طريقة المجهودات الناجحة او طريقة التكلفة الكلية وذلك بنسبة متساوية تقريبا

وكنتيجة لما سبق فإنه يبدو ان كلا من طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية مقبولتين في المنظر القريب لأغراض المحاسبة المالية واعداد التقارير

والان وبعد معرفة التطور التاريخي وما استقر عليه الوضع بالنسبة للقواعد المحاسبية والطرق المستخدمة في معالجة التكاليف في الشركات النفطية وفي الولايات المتحدة على وجه الخصوص فإن الامر يتطلب معرفة الانواع المختلفة للتكاليف التي تصاحب مراحل استخراج الزيت والغاز وكيفية معالجتها في ظل كل من طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية وهو ما سيتم مناقشته من خلال دراسة الاطار العام للتطبيق المحاسبي للطرق المحاسبية الخاصة بالشركات النفطية

وقبل الخوض في تفاصيل ذلك الاطار فإنه يجب معرفة بعض الجوانب التي لها تأثير كبير على المعالجات المحاسبية وهذه الجوانب تتمثل في الاتي :

- جوهر الخلاف بين كلا من طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية :

يتمثل جوهر الخلاف في تحديد التكاليف التي يجب رسملتها والطريقة التي بموجبها رسملة تلك التكاليف مع العلم انه يتم تصنيف التكاليف المرتبطة بنشاط الزيت والغاز الى الاربع فئات التالية :

1- تكاليف الاقتناء

2- تكاليف الاستكشاف

3- تكاليف التنمية

4- تكاليف الانتاج

وسيتم في اجزاء تاليه مناقشة هذه الانواع من التكاليف بالتفصيل

- امر اعتماد الصرف

نظرا لكون معظم الانشطة التي تقوم بها الشركات النفطية في مختلف مراحل استخراج النفط تنفذ في صورة مشاريع وان العمل يتم في كل مشروع لفترة طويلة ويحتاج مبالغ هائلة فأن الحاجة اصبحت ماسه لايجاد وسيلة رقابية معينه على ما تنفقه الشركات النفطية من مبالغ وتتمثل هذه الوسيلة والمتبعة بصوره مطلقه من قبل الشركات النفطية في ما يسمى بأوامر اعتماد الصرف (مراكز التكلفة) والتي يتم من خلالها منح صلاحيات الانفاق حسب الغرض منها على مستوى كل مشروع على حده هو ما يعد جزء من نظام الموازنة ويتم تخصيص المبالغ لكثير من اعمال الاستكشاف والحفر والتطوير والانتاج . والنموذج التالي يعبر عن امر اعتماد الصرف والخاص بأعمال الحفر والتطوير

امر اعتماد الصرف – حفر			
رقم امر اعتماد الصرف العرض/..... التاريخ/			
التفاصيل	التكلفة المقدرة	التكلفة الفعلية	الانحراف
تكاليف غير ملموسه :			
تكلفة الحفر بالاجر اليومي			
اعداد الموقع			
الفؤس			
عمالة – الشركة/اخرى			
مستلزمات الحفر /مواد كيمياوية			
تحليل العينات والمسوح			

			واعداد التقارير
			اعمال اسمنتية
			اعمال التنقيب
			نقل الحفار وازالة المخلفات
			خدمات اخرى
			التكاليف الاضافية
			التكاليف الملموسة :
			التغليف
			انابيب الاستخراج
			صمامات
			وحدات الضخ/الخزانات
			اجهزة الفصل والمعالجة
			اخرى
			التكلفة الاجمالية لأمر اعتماد الصرف
اعتماد المسؤولين : _____			

ويستخدم امر اعتماد الصرف من اجل توثيق التكاليف المتوقعة لمشروع معين من اجل المراجعة من قبل الادارة والشركاء والموافقة على بدء في المشروع

ومن الملاحظ في اوساط الشركات النفطية انها تقوم بعمل اوامر اعتماد صرف لمختلف جوانب الانفاق والتي منها اما شراء اصول او مواجهة اعمال الحفر والانتاج واقامة المباني وغيرها من المشاريع

وتجدر الاشارة الى انه بالنسبة للمفردات البسيطة فلا تحتاج الى ان يعمل لها امر اعتماد صرف لان ذلك قد لا يكون عملي ويتم اصدار الموافقة بالانفاق بموجب صوره اخرى للتحويل بالصرف

حيث يتم بموجب هذا اعتماد النفقة وتحديد صلاحية الشخص او الجهة المسؤولة عن تنفيذ اعمال معينه وذلك في اطار الموازنة المحددة مسبقا لكل مفردة وبدون الحاجة لموافقة الادارة العليا بالاسلوب المتبع في نظام اوامر اعتماد الصرف مع العلم بأن مضمون الاجراءات الرقابية المتبعة شبيهة بتلك الحالات التي يستخدم فيها ويتم الحصول على الصلاحية بموافقة شخص محدد او موافقة الاطراف العليا في حالة المصالح المشتركة .

الخطوات المتبعة في اعداد اوامر اعتماد الصرف

تتمثل الاجراءات المتبعة في اعداد اوامر اعتماد الصرف في الاتي :

- 1- يتم عمل الموازنة لشراء اصل معين او انشاء اعمال معينه قبل سنه على الاقل من البدء في العمل .
 - 2- الحصول على الموافقة للقيام بالاعمال من المستوى الاداري المناسب .وبعد الموافقة على امر اعتماد الصرف يعطي كل منها رقم معين ويسمى المشروع او العمل الذي خصص له المبلغ بالرقم الذي حدد لأمر اعتماد الصرف حيث يتم عمل موازنة للاعمال المطلوبة على مستوى نوع التكلفة
 - 3- يتم تجميع كافة تكاليف المشروع في حسابات اعمال تحت الانشاء .
 - 4- يتم لكل مشروع وبصوره دوريه مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة في الموازنة على مستوى الحسابات التفصيلية لمعرفة الانحرافات ودراستها وقد يتطلب الامر عمل ملحق لأمر اعتماد الصرف الاصلي المحددة مسبقا يسمى التكميلية وذلك بالمبالغ التي تزيد عما حدد في موازنة امر اعتماد الصرف وعلى ان يكون مبلغ الزيادة التي تضمنها الملحق في حدود 10%-15% وفي حالة وجود شراكه في العقد مشروع مشترك فلا يشترط موافقة الشركاء على مبلغ الزيادة وتتولى عمل الملحق الشركة العامة المسؤولة عن الادارة بموجب الصلاحيات المخولة لها في عقد التشغيل
- وتجدر الاشارة الى انه يتم اعداد امر اعتماد الصرف بطريقة تتفق مع تقسيم الحسابات المساعد الخاصة بمختلف التكاليف كما يلاحظ انه من الناحية المحاسبية لا يترتب على مجرد الموافقة على امر اعتماد الصرف اجراء اي قيد محاسبي باعتبار ان الهدف الرئيسي هو الرقابة على النفقات حيث يتم تجميع كافة النفقات الفعلية ومقارنتها مع تلك النفقات المحددة مسبقا لمعرفة الانحرافات وذلك عند الانتهاء من المشروع .

دليل الحسابات :

من اجل تسهيل مناقشة المبادئ المحاسبية المتعلقة بشركات انتاج النفط والغاز سوف نستخدم دليل حسابات نموذج خاص بشركة استكشاف و انتاج مع الاخذ بعين الاعتبار فيما اذا كانت الشركة تستخدم طريقة التكلفة الكلية او المجهودات الناجحة .

دليل الحسابات المختصرة	
التكلفة الكلية	المجهودات الناجحة
الاصول المتداولة :	الاصول المتداولة :
النقدية	النقدية
استثمارات قصيرة الاجل	استثمارات قصيرة الاجل
حسابات المدينين	حسابات المدينين
المخزون	المخزون
المصاريف المدفوعة مسبقا	المصارف المدفوعة مقدما
مناطق النفط والغاز (مجال التكلفة الكلية)	مناطق النفط والغاز (كل مركز على حده)
تكاليف المناطق غير المبرهنة	تكاليف الحصول على المناطق الغير مبرهنة
تكاليف غير ملموسه	تكاليف الحيازة
تكاليف ملموسه	(مخصص انخفاض القيمة/ الاطفاء)
(مخصص انخفاض القيمة/ الاطفاء)	
تكاليف المجهودات غير الناجحة المرسله	تكاليف الحصول على المناطق المبرهنة
المناطق المهجورة عديمة القيمة	تكاليف الحيازة
تكاليف الاستكشاف غير الناجحة	(النفاذ المتراكم)
تكاليف ابار المناطق المبرهنة وتطويرها	تكاليف ابار وتطوير المناطق المبرهنة

تكاليف غير ملموسه	تكاليف غير ملموسه
الابار والاتمام	ابار استكشافية ناجحة
اعمال الصيانة	دراسات تطويريه
تكاليف ملموسه	ابار تطويريه ناجحة
الابار والاتمام	ابار تطويريه جافه
اعمال الصيانة	اعمال صيانه مرسله
تسهيلات وتجهيزات مشاريع التطوير	تكاليف ملموسه
	ابار استكشافية ناجحة
	ابار تطويريه ناجحة
	ابار تطويريه جافه
	اعمال صيانه مرسله
	مشاريع تطوير
	(نفاذ التكاليف الملموسة وغير الملموسة)
اعمال تحت التنفيذ:	اعمال تحت التنفيذ :
استكشاف G&G	استكشاف G&G
تكاليف الابار و تطوير غير ملموسه	تكاليف الابار وتطوير غير ملموسه
تكاليف ابار وتطوير ملموسه	تكاليف ابار وتطوير ملموسه
اعمال الصيانة	اعمال الصيانة

تجهيزات وتسهيلات المساندة	تجهيزات وتسهيلات المساندة
---------------------------	---------------------------

الاصول الاخرى:	الاصول الاخرى:
التجهيزات والمشاريع الاخرى	التجهيزات والمشاريع الاخرى
(الاستهلاك المتراكم)	(الاستهلاك المتراكم)
اوراق قبض	اوراق قبض
الخصوم المتداولة :	الخصوم المتداولة :
حسابات الدائنين	حسابات الدائنين
مستحقات	مستحقات
الايرادات المعلقة	الايرادات المعلقة
الالتزامات المستحقة	الالتزامات المستحقة
مستحقات ضرائب الانتاج	مستحقات ضرائب الانتاج
مستحقات ضرائب الدخل	مستحقات ضرائب الدخل
الخصوم طويلة الاجل :	الخصوم طويلة الاجل :
قرض السندات	قرض السندات
مستحقات السد والهجر الصافية	مستحقات السد والهجر الصافية
التزامات التقاعد المستحقة	التزامات التقاعد المستحقة
ضرائب الدخل المؤجلة	ضرائب الدخل المؤجلة :
حقوق ملكية المساهمين:	حقوق ملكية المساهمين :
الاسهم العامة	الاسهم العامة
المكاسب المحتجزة	المكاسب المحتجزة
المصاريف:	المصاريف :
مصاريف التشغيل	مصاريف التشغيل

الاستهلاك والنفاد والاطفاء	الاستهلاك والنفاد والاطفاء
انخفاض القيمة المناطق غير المبرهنة	انخفاض القيمة المناطق غير مبرهنة
	مصاريف الاستكشاف
مصاريف اداريه وعامه	مصاريف اداريه عامه
مصاريف التسويق	مصاريف التسويق
مصاريف الفائدة	مصاريف الفائدة
مؤونة ضريبة الدخل	مؤونة ضريبة الدخل
	خساره مبيعات المناطق
تخفيضات تكاليف اصول النفط والغاز المرسله	تخفيضات تكاليف اصول النفط والغاز المرسله
الايرادات:	الايرادات :
ايرادات النفط والغاز وNGL	ايرادات النفط والغاز وNGL
	ارباح مبيعات المناطق
ايرادات اخرى	ايرادات اخرى

1- اعتبارها ايراديه: وهنا يفتح حساب حسابات خاصه بهذه المصروفات تقفل في نهاية العام في ح/ والخسائر العام. اما مبررات وحجج المحاسبين في اعتبار مصروفات البحث والتقيب ايراديه فأهمها :

- أ- ان نسبه كبيره من هذه المصروفات دوريه متكرر في طبيعة لازمه لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة ولذا فمن الافضل اعتبارها ايراديه .
- ب- ان نسبه كبيره من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسل منها حيث لا يمكن نسبتها بدقه الى اصل معين دون غيره (او اصول دون غيرها) ولذا فمن الاوفق اعتبارها ايراديه
- ج- ان نسبة كبيره من هذه المصروفات سوف تخص مناطق غير منتج (ايراد لها) حيث ثبت من التجربة الفعلي فأن معظم المنطقة التي تشمل عمليات الاستكشاف تكون غير منتج . ولذا فمن الافضل تحميلها على ح/ الارباح والخسائر في عام انفاقها