

المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الاستكشاف والمسح ١٢٨٣ في الوحدات النفطية بالتطبيق على شركة نفط الشمال

سنان زهير محمد جميل
مدرس مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل
Sinanmalaali_Z@yahoo.com

المستخلص

يمر إنتاج النفط بأربعة واستخراجه مراحل هي مرحلة الاستكشاف والمسح عن النفط ومرحلة حفر البئر وتطويره ومرحلة الإنتاج ومرحلة التكرير، وقد تكون المدة الزمنية للمرحلة الأولى مدة قصيرة جداً أو قد تستغرق عدة سنوات، تصل إلى عشر سنوات أو أقل في بعض الأحيان لذا فإن الشركة النفطية وطوال مدة المرحلة الأولى سيكون لديها عامل عدم التأكد من وجود النفط كبير ومرتفع نسبياً، وفي النهاية سيكون هناك احد الاحتمالين، وهما وجود النفط بكميات تجارية أو عدم وجوده (أو وجوده بكميات غير اقتصادية)، لذا يجب معالجة النفقات التي تتحملها الشركة في هذه المرحلة معالجة صحيحة ومقبولة، وهناك ثلاث طرق لمعالجة هذه النفقات وهي الطريقة الايرادية والطريقة الرأسمالية وطريقة المجهودات الناجحة.

ويشأ حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات استكشاف ومسح ١٢٨٣ في الطرق الثلاث ولكنه يظهر في الميزانية فقط في الطريقة الثانية والثالثة، ويستمر ظهوره في جانب الموجودات طوال مدة المسح والاستكشاف، ويستلزم ذلك ضرورة احتساب إندثار لهذا الحساب، وذلك لوجود احتمالية عدم اكتشاف النفط في مدة الاستكشاف والمسح.

ويقفل هذا الحساب في ثلاث حالات وهي:-

١. عند التنازل عن المشروع أو المنطقة.

٢. عند التحول إلى آبار نفطية منتجة.

٣. عند البيع لشركات أخرى.

وكل حالة من الحالات أعلاه ستواجه ثلاث سياسات يمكن أن تتبعها الشركة النفطية، وهي عدم تكوين مخصص لاندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات استكشاف ومسح ١٢٨٣ وتكوين مخصص لإجمالي المشاريع وتكوين مخصص لكل مشروع أو منطقة على لذا فإن البحث يدخل بتفاصيل المعالجة المحاسبية على وفق كل حالة من الحالات السابقة الذكر وأيضاً حاول الباحث تطبيق الدراسة على شركة نفط الشمال.

The Accountancy Processing of Under Construction Projects – Excavations and Survey Expenses 1283 in Petrol Units With The Application on Northern Oil Company

Sinan Z. Jamil

Assistant Lecturer

Department of Accountancy

University of Mosul

Abstract

Oil production and extraction passed in general with four major stages, they are; discovery and oil scanning, well digging and renewal, production and finally refining. The time period may for the first stage is however short or may take long time reach to ten years. Thus, the oil company during the first stage got an uncertainty factor of petrol existence relatively. In the final period there were two probabilities, they are the existence of petrol in huge quantities or inexistence (or in an uneconomic way). Therefore, the payments should be delimited in terms of income, capitalistic or successful efforts ways. This should account the oblivion for there were a probability to uncover petrol in scanning and discovering. This account can be blocked in three cases:

1. In abandoning the project in that area.
2. Shifting into other oil productive wells.
3. Selling to other companies.

In each of these above cases there are three policies might be followed by the oil companies. They are no allocation for the under construction projects – payments of discovering (1283) and allocation for each project. So, the current research sought in details of accounting according to the previous cases and the application on the Northern Oil Company.

المقدمة

يعد النفط من أهم دعائم التنمية الاقتصادية ، لأنه يشكل مصدراً من أهم مصادر الطاقة في العالم ، ويمثل مادة أولية أساسية للعديد من الصناعات الكيماوية والبتروكيماوية، ومن هنا برزت أهمية صناعة استخراج النفط، واحتلت مركز الصدارة بوصفها مصدراً مهماً للدخل القومي في البلدان المنتجة.

وتعد صناعة النفط صناعة إستخراجية تبحث عن أحد الموارد الطبيعية في باطن الأرض، وموقعه داخل الأرض وحجمه يتأثر بالعوامل الطبيعية، الأمر الذي يؤدي إلى إستمرار البحث والتنقيب عنه مدة طويلة نسبياً ، لذا تتمتع صناعة النفط بخصائص عديدة، فهي تحتاج إلى أموال ضخمة والى معرفة تامة بالأساليب العلمية والتكنولوجية وهي تتسم بمخاطر كبيرة من حيث عدم التأكد من النتائج التي يمكن التوصل إليها، إذ يمكن أن تنفق أموال وتبذل جهود كبيرة من دون الحصول على هذا المورد، وقد تنفق أموال وجهود قليلة نسبياً تؤدي إلى الحصول على مورد ضخم، ومن ثم لا توجد علاقة ارتباط بين كمية الاحتياطات المكتشفة من النفط الخام وقيمتها وبين نفقات الاستكشاف والمسح عنه.

مشكلة البحث

يمكن حصر مشكلة البحث بالآتي:

١. قصور النظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات الاستكشاف والمسح التي تحدث في الشركات النفطية بشكل صحيح ومقبول محاسبياً.
٢. إن وجود معالجات محاسبية عديدة لنفقات الاستكشاف والمسح في المرحلة الأولى من مراحل إنتاج النفط في ظل الطريقة الرأسمالية وطريقة المجهودات الناجحة وتحميل حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الاستكشاف والمسح بهذه النفقات الكبيرة يستلزم الأمر دراسة هذه المعالجات المحاسبية واختيار وإتباع أفضلها عند معالجة هذا الحساب ، ولاسيما في ظل الاحتمالات العديدة التي يمكن أن يواجهها هذا الحساب لما لذلك من تأثير كبير على نتائج أعمال الشركة.
٣. إن شركة نفط الشمال لا تستخدم أي من الطرائق الثلاث المتعارف عليها والتي تستخدمها باقي الشركات العالمية لمعالجة نفقات الاستكشاف والمسح.

هدف البحث

يهدف البحث إلى الآتي:

١. توضيح مراحل إنتاج النفط ، ولاسيما طبيعة نشاط مرحلة الاستكشاف والمسح.
٢. دراسة المعالجة المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد لهذه النفقات بشكل تفصيلي وبالتحديد حـ / مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣.
٣. إيجاد معالجات محاسبية صحيحة ومقبولة محاسبياً لحساب ١٢٨٣، ولكل الاحتمالات التي من الممكن أن تواجهها الشركة ات النفطية أثناء المرحلة الأولى من مراحل إنتاج النفط (مرحلة الاستكشاف والمسح).

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من ضرورة معالجة حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الاستكشاف والمسح بصورة صحيحة وموضوعية وسليمة ، وذلك لكبر حجم النفقات التي تتحملها الشركة في المرحلة الأولى، ولتأثير هذا الحساب على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بشكل كبير جداً.

فرضية البحث

الإيجاد واعتماد معالجات محاسبية صحيحة ومقبولة محاسبياً لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ سيؤدي إلى قياس صافي نتيجة النشاط وعرض المركز المالي للشركة النفطية بشكل سليم وموضوعي ومقبول محاسبياً.

منهج البحث

استخدم البحث المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على ما وفرته الكتب والرسائل العلمية والدوريات من معلومات أغنت الجانب النظري، فضلاً عن استخدام المنهج التطبيقي، وذلك من خلال تطبيق الدراسة على شركة نفط الشمال.

خطة البحث

قسم البحث إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: مدخل إلى صناعة وإستكشاف النفط

١-١ صناعة استخراج النفط

٢-١ مراحل إنتاج النفط

المبحث الثاني: طرائق معالجة نفقات الاستكشاف والمسح

١-٢ الطريقة الايرادية

٢-٢ الطريقة الرأسمالية

٣-٢ طريقة المجهودات الناجحة

المبحث الثالث: إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف النفط

ومسحه ومعالجته محاسيبيا

١-٣ إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح

مبررات إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح

٢-٣ حالات غلق (قفل) حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح

ومعالجته محاسيبيا

٣-٣ تطبيق الدراسة على شركة نفط الشمال

مدخل إلى صناعة وإستكشاف النفط

١-١ صناعة استخراج النفط

يمتاز الحصول على النفط الخام بكونه صناعة استخراجية يبحث عن أحد الموارد الطبيعية النادرة والآيلة للنفا د وتستمر عمليات البحث والتنقيب عن النفط الخام مدة طويلة، وفي ظروف تتسم بمخاطر كبيرة وبصعوبة التنبؤ وعدم التأكد من النتائج التي سيتم التوصل إليها ، إذ يمكن أن تبذل جهود كبيرة من دون الحصول على هذا المورد ، ومن الممكن أيضاً أن تبذل جهود قليلة تؤدي للحصول عليه وبكميات ضخمة أفي العلاقة بين قيمة النفط الخام المكتشف وبين تكلفة الجهود المبذولة والأموال المنفقة على عمليات الإستكشاف معدومة في هذه الصناعة.

٢-١ مراحل إنتاج النفط

هناك من يقسم مراحل إنتاج النفط إلى ثلاث مراحل وهي (جربوع،

٢٠٠١، ١٤٧).

١. مرحلة الإستكشاف. ٢. مرحلة الحفر والتطوير. ٣. مرحلة الإنتاج. والبعض الآخر من يقسمها إلى أربع مراحل وهي (القاضي وآخرون، ٢٠٠١، ١١ - ١٢).
١. مرحلة الإستكشاف ٢. مرحلة معالجة المواد ٣. مرحلة النقل والتوزيع والإنتاج. الهيدروكربونية. والتخزين.
٤. مرحلة البيع والتسويق.
- هنالك من يقسم مراحل إنتاج النفط إلى خمس مراحل وهي : (كيسو، ٢٠٠٥، ٧ - ١).
١. مرحلة الحصول ٢. مرحلة الإستكشاف ٣. مرحلة الحفر وتطوير على عقد الامتياز. والمسح. الآبار.
٤. مرحلة إنتاج النفط. ٥. مرحلة التكرير.
- وعلى الرغم التقسيمات السابقة لمراحل إنتاج النفط إلا إن معظم المختصين يجمعون على أن مراحل إنتاج النفط هي أربع وهي (عبد الله، ٢٠٠١، ١٦) و(مصطفى، ١٩٨٠، ١٥ - ١٦).
١. مرحلة الإستكشاف ٢. مرحلة حفر وتطوير ٣. مرحلة الإنتاج. والمسح والتنقيب. الآبار.
٤. مرحلة التكرير.
- وسيقوم الباحث بالتطرق الى كل مرحلة من المراحل السابقة.

١. مرحلة الإستكشاف والمسح والتنقيب

عادة لا تطلب الشركة التي ترغب في اكتشاف واستغلال آبار النفط حق الاستغلال أو الحصول على إمتياز الاكتشاف والاستغلال إلا بعد إجراء الدراسات الميدانية عن طبيعة المنطقة المطروحة لإجراء عمليات البحث والإستكشافات البترولية فيها وتتم هذه الدراسة الأولي لدراسة ظروف المنطقة ، والعوامل التاريخية المحيطة بها ، وهل تم إجراء بحوث إستكشافية بها أم لا ؟ وقد تجري عملية فحص ظاهري للتربة بغرض معرفة الأماكن الموجودة بها البترول ، وقد تقوم الشركة بإجراء عمليات بحث جوي أو سطحي كرسم خرائط توضيحية مبدئية لإظهار احتمالات وجود البترول أم لا، فإذا كان هناك احتمال لوجود النفط فإن الشركة تسعى للحصول على الامتياز وإذا كان العكس فلا تسعى لذلك . (الصعدي، ١٩٨٣، ٩ - ١٠) وبعد حصول الشركة النفطية على حق الامتياز تبدأ عملية البحث عن مصائد النفط لتعيين مواقعها وحدودها (كيسو، ٢٠٠٥، ٢٠٠٥)، ومن الجدير بالذكر أن هذه المرحلة تتطلب مبالغ كبيرة جداً لتسهيل عمليات الإستكشاف والمسح عن النفط، ومن أهم أنواع الموجودات الثابتة التي تحتاجها هذه المرحلة هي الأراضي المستخدمة في تسهيل مهام الحفر والإستكشاف إلى جانب الأراضي التي يتم الإستكشاف والمسح فيها والمباني والإنشاءات المستخدمة في تسهيل مهام عمل الشركات في مجال الإستكشاف والمسح. فضلاً عن الأثاث والمكاتب المستخدمة في تسهيل عمل الشركات في مجال الإستكشاف والمسح.

والآبار التي لا زالت في طور الاستكشاف والمسح، ولم يتأكد من وجود النفط فيها تجارياً. (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٣٨٢ - ٣٨٥).

أما بخصوص تقسيم نفقات الاستكشاف والمسح فتقسم إلى ثلاثة أنواع وهي^(*): (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٣٨٥)

١. حسب طبيعتها. ٢. حسب الاستفادة منها مستقبلاً. ٣. حسب خاصيتها.

٢. مرحلة حفر البئر وتطويره

إن ما يجب ذكره في هذه المجال أن عمليات الاستكشاف والمسح السابقة تهدف إلى البحث عن وجود النفط فهي لا تثبت وتؤكد وجوده، وإنما ترجح وجوده فقط، فعملية تأكيد الوجود الفعلي للمادة الخام لا تتم إلا عن طريق حفر بئر استكشافي، فإن ثبت في الحفر وجود البترول أطلق على هذا البئر بئر استكشافي منتج، أما إذا كان العكس أطلق عليه بئر استكشافي جاف، وقد يؤدي حفر البئر الاستكشافي لكشف تجمعات بترولية اقتصادية حينئذ لا بد من حفر أكثر من بئر من الآبار التنقيبية. (الصعيد، ١٩٨٣، ١١٢)

وعند ابتداء عملية الحفر ستنفذ الخطوات الفرعية الآتية: (العليص، ١٩٩٢، ١٤)

١. تنظيف المكان وإعداد المكان الذي ستجري فيه عمليات الحفر من حيث تسوية الأرض وشق الطرق اللازمة لنقل مواد وأجهزة وعمال الحفر إليه وتثبيت أجهزة الحفر

٢. بدء عملية الحفر التي قد تقوم بها الشركة صاحبة عقد الامتياز أو تتعهد بها إلى شركة أخرى متخصصة في حفر الآبار.

أما التطوير فبعد الانتهاء من عمليات إتمام البئر وتجهيزه يجب معرفة حدود الحقل المكتشف وتقدير إحتياطيته وتطويره، حتى يمكن استخراج النفط منه بأعلى كمية ممكنة وبأقل التكاليف.

٣. مرحلة الإنتاج

تبدأ مرحلة الإنتاج بعد التأكد من وجود النفط بكميات تجارية وتشمل هذه المرحلة دفع النفط الخام وإصاله من باطن الأرض إلى سطحها ويتم دفع النفط بإحدى الطرق الآتية (عبد الله، ٢٠٠١، ٢٢ - ٢٣):

١. الدفع بطريقة طبيعية: وذلك عندما يكون الضغط داخل الأرض كافياً لدفع النفط تلقائياً.

٢. الدفع بوساطة المضخات: وذلك بتركيب مضخات على البئر لضخ مادة النفط إلى الأعلى.

للمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع راجع فائزة إبراهيم هيم الغبان ود. ثائر صبري الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، ٢٠٠٢، ادار الجامعة للطباعة والنشر والترجمة، بغداد، العراق، ص ٣٨٥-٣٨٨.

٣. الدفع بوساطة الغاز: وذلك عن طريق حقن كميات من الغاز تحت ضغط عال في باطن الأرض ، مما يحدث ضغطاً على مادة البترول الخام ودفعها إلى أعلى البئر .

٤. الدفع بوساطة الماء: ويكون ذلك بحقن كميات كبيرة من الماء في البئر أو الحقل مما يولد ضغطاً يدفع النفط إلى أعلى البئر . وتشمل هذه المرحلة أيضاً نقل النفط الخام وتخزينه من الآبار حتى محطات التكرير أو شحنه وذلك عن طريق خطوط أنابيب أو ما شابه ذلك أو تخزين هذا النفط الخام في مستودعات خاصة لذلك .

٤. مرحلة التكرير (كيسو، ٢٠٠٥، ١٠)

أ تدرج عملية تنقية النفط الخام تنقية نهائية ، إذ يحتوي النفط الخام على الشوائب العضوية واللاعضوية وهي موجودة مع النفط الخام ، إما طبيعياً قبل إنتاجه من الأرض، أو عن طريق الامتزاج بها أثناء عمليات النقل والتخزين .

طرائق معالجة نفقات الاستكشاف والمسح

تتبع شركات النفط طرقاً متعددة في معالجة هذه النفقات، ومن هذه الطرائق ما يستند إلى مبادئ أساسية سليمة ومتعارف عليها ، ومنها ما لا يستند إلى ذلك، وإنما يقتضي إتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة أعمالها وحجمها ، أو تتطلب إتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط وأهم هذه الطرائق هي: (عبد الله، ٢٠٠١، ٥٣).

١. الطريقة الإيرادية.

٢. الطريقة الرأسمالية.

٣. طريقة الجهود الناجحة لهما تسمى طريقة المنتج وغير المنتج . وسيقوم البحث بالتطرق لكل طريقة من هذه الطرائق بشكل تفصيلي.

٢-١ الطريقة الإيرادية

بموجب هذه الطريقة تعد جميع نفقات الاستكشاف والمسح نفقات إيرادية عند إنفاقها بغض النظر عن النتائج المتحققة سواء كانت ناجحة أم فاشلة وتحمل في نهاية السنة المالية على ح / أ. خ. (كيسو، ٢٠٠٥، ٣٥).

أما مبررات وحجج المحاسبين في اعتبار نفقات الاستكشاف والمسح إيراديه فأهمها (العليص، ١٩٩٢، ٤٩ - ٥٠).

إن نسبة كبيرة من هذه النفقات يصعب تحديد ما يرسل منها، بحيث لا يمكن نسبها بدقة إلى أصل معين من دون غيره، لذا يفضل عدها إيرادية.

٢. إن نسبة كبيرة من هذه النفقات دورية في طبيعتها ولازمة لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة، لذا يفضل عدها إيرادية.

٣. يقضي قيد الحيطة والحذر عد هذه النفقات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الإنتاج على اعتبار أن عمليات البحث والتنقيب قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.

وبسبب عاملي المخاطرة وعدم التأكد من النتائج اللذين تتصف بهما صناعة النفط فإن الكثير من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وحوالي ثلث الشركات العالمية المنتجة للنفط تطبق الطريقة الايرادية، ما دامت هذه الطريقة تمكنها من إندثار نفقات البحث والتنقيب دفعة واحدة وفي أقرب فرصة ممكنة (العليص، ١٩٩٢، ٥٠ - ٥١) وبالمقابل يؤخذ على هذه الطريقة النقاط الآتية:

١. لا يمكن معاملة نفقات المشروعات الناجحة والفاشلة معاملة واحدة ، فالمبالغ المنفقة على أنشطة الإستكشاف والمسح قد ينتج عنها آبار ناجحة، أي يتولد موجود ثابت أو قد ينتج آبار آفافة (فاشلة)، ومن ثم لا ينتج عنها إيراد مستقبلياً فيتم إجراء معالجة محاسبية واحدة لنتائج مختلفة غير صحيح محاسبياً (احمد، ١٩٨٩، ٨٥)

كذلك يؤخذ عليها الآتي: (العليص، ١٩٩٢، ٥١ - ٥٢).

٢. إن معالجة هذه النفقات بوصفها نفقات إيرادية سوف يظهر خسارة لا مبرر لها في بدء عمر الشركة ، لأنه من غير المؤكد أن تكون مناطق البحث جميعها مناطق غير منتجة.

٣. لم تعتمد هذه الطريقة على المبادئ المحاسبية السليمة التي تقتضي عد النفقات الخاصة باقتناء أصل من هذه الأصول جزءاً من نفقات هذا الأصل.

تجاهلت كبر حجم نفقات البحث والتنقيب وما لذلك من أثر على الأرباح والخسائر في السنة التي أنفقت فيها هذه النفقات . وبموجب هذه الطريقة فإن المعالجة المحاسبية لنفقات الإستكشاف والمسح تكون بالشكل الآتي:

يسجل حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣(*)
مديداً أثناء السنة ، ويكون حساب المصرف أو الصندوق أو الدائنون دائناً وفي نهاية العام تقفل هذه المصاريف في ح/أ. لعمام في الجانب المدين منه . وتستمر الشركة في إتباع هذه المعالجة طوال مدة الإستكشاف والمسح ومهما طالت مدتها وفي نهاية عملية الإستكشاف والمسح سيكون هناك أحد الاحتمالين الآتيين:
أ. وجود النفط بكميات تجارية.

ب. عدم وجوده نهائياً (أو وجوده بكميات غير تجارية أو غير اقتصادية). وستكون هذه الطريقة خاطئة ولاسيما في الاحتمال الأول أي في حالة إكتشاف النفط، إذ سيتولد بهذه الحالة أصل وهو البئر المنتج ولن تكون له أي قيمة دفترية (تكلفة) وذلك لأن تكلفة هذا الأصل (البئر) هي مجموع النفقات التي أنفقتها

يستعمل الباحث في معالجة نفقات الاستكشاف والمسح على الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد فمنها ما هو موجود (أي جاء بها النظام) ومنها ما هو غير موجود في الدليل الخاص به ويجب استحداثه لكي تكون المعالجة صحيحة ومستندة إلى المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

الشركة النفطية طوال سنوات الإستكشاف والمسح ولكنها كانت تقفل جميع هذه النفقات في ح/أ. خ، وهذا من العيوب الرئيسية التي يعاب على هذه الطريقة، هذا يعني أن هذه الطريقة تعد جميع المناطق فاشلة حتى لو كانت كلها منتجة، كذلك هذه الطريقة لا تتضمن التنازل.

٢-٢ الطريقة الرأسمالية

تقضي هذه الطريقة بعد جميع نفقات الإستكشاف والمسح نفقات رأسمالية سواء تم التوصل إلى إكتشاف النفط بكميات تجارية أو لا (جربوع، ٢٠٠١، ١٤٧)، ويقدم المؤيدون لهذه الطريقة المبررات الآتية: (عبدالله، ٢٠٠١، ٥٥)

١. إن نفقات الإستكشاف تعد تكاليف غير مباشرة لابد من إنفاقها على منطقة شاسعة من أجل العثور على حقول للنفط في جزء منها فهذه المصروفات تشكل جزءاً من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسملتها وإهلاكها معاً. إن هذه الطريقة تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي ، اذ تقلل من حجم العمل المحاسبي بالتحليل والتوزيع على المناطق المنتجة وغير المنتجة بالمقارنة مع الطريقة الثالثة.

٣. إن هذه المصروفات ايرادية سوف يظهر خسارة في بدا ء عمر الشركة لا سند لها، اذ ليس من المؤكد أن تكون مناطق الإستكشاف ستكون غير منتجة ، من هنا يجب رسملتها وإهلاكها على عدد سنوات الإنتاج.

٤. ولإظهار نتيجة نشاط سنوي سليمة للشركة يمكن استخدام معدل مصروفات معين وتحميل الفترات المالية بما يخصها مع استخدام سياسة الثبات لإظهار الربح الصحيح للشركة

أما المآخذ التي توجه إلى هذه الطريقة فأهمها:

١. إن إتباع هذه الطريقة لا تفرض وجود علاقة بين التكلفة التي تتحملها الشركة والإيراد المحقق منها (زايد ٢، ١٩٨٠، ٣٣).

٢. إن إتباع هذه الطريقة يؤدي إلى زيادة في الأرباح المحققة دليلاً على كفاءة الإدارة، وعلى الرغم من وجود خسائر رأسمالية تم سترها بوصفها استثماراً في الآبار النفطية، مما يؤدي إلى تآكل رأس المال وتوزيع أرباح غير محققة على مالكي المنشأة (قنديل، ١٩٨٤، ٣٨).

٣. إنها تتجاهل معالجة النفقات التي تتحملها المنشأة في البحث عن النفط بمنطقة معينة لم يعثر على النفط فيها واستعدت من منطقة البحث ، فهذه النفقات الضائعة تخص منطقة غير منتجة لذلك تعد خسارة رأسمالية تخص الـ مدة التي تم فيها استبعاد المنطقة التي لم يكشف فيها النفط (قنديل، ١٩٨٤، ٣٧).

٤. إن إظهار تكاليف المناطق الفاشلة ضمن موجودات قائمة المركز المالي يعد تضليلاً يمكن إدراج مبالغ معينة ضمن موجودات الشركة في قائمة المركز المالي ولا تقدم هذه المبالغ في الوقت نفسه أي فائدة للمشروع (زايد ٢، ١٩٨٠، ٣٣).

٥. لا يمكن رسملة نفقات على مجهودات فاشلة وإظهارها في الميزانية بوصفها موجودات لمناطق لم يتأكد من وجود النفط فيها ، اذ تعد هذه المبالغ أرقاماً ظاهرية في الميزانية ولا تقابلها موجودات حقيقية (الخطيب، ١٩٨٠، ٧٩).

أما المعالجة المحاسبية لهذه الطريقة تكون بالشكل الآتي: يتم توسط حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣، وذلك بجعله مدينا بنفقات الإستكشاف والمسح كافة التي حدثت طوال السنة ، أما الجانب الدائن فيكون حساب المصرف أو الصندوق أو الدائنين، وهذا الحساب ١٢٨٣ سيظهر في ميزانية الشركة النفطية في جانب الموجودات، وهذا الظهور سيستمر إلى أن تحسم نتائج الإستكشاف والمسح أي عندما تنتهي عمليات الإستكشاف والمسح سيكون هناك الاحتمالان الآتيان:

أ. وجود النفط بكميات تجارية.

ب. عدم وجود النفط نهائياً (أو وجوده بكميات غير اقتصادية أو غير تجارية) وفي كلا الحالتين تكون المعالجة المحاسبية حسب هذه الطريقة على النحو الآتي:

قفل جميع النفقات التي حدثت طوال هذه المدة ١٢٨٣ في حساب جديد غير موجود في النظام المحاسبي الموحد ويتطلب الامر استحداثه، وهو حساب آبار نفطية منتجة، ويأخذ هذا الحساب الرقم ١١٢٤٤، وهذه حالة تسمح بها النظام المحاسبي الموحد، وذلك بالاستفادة من المرونة التي تركها بالدليل المحاسبي الخاص به.

رأي هذه الطريقة لا تميز بين المناطق المنتجة وغير المنتجة ، اذ تعدها كلها منتجة حتى لو كانت كلها فاشلة ، وهذا من العيوب الرئيسية التي تؤخذ عليها . أي أنها عكس الطريقة الأولى تماماً وذلك لأن الأولى تعد جميع المناطق فاشلة حتى لو كانت كلها منتجة . إلا أن الطريقة تتشتركان في مسألة واحدة فقط ، وهي إنهما لا يتضمنان التنازل.

٢-٣ طريقة المجهودات الناجحة (طريقة المنتج وغير المنتج)

يقضي المفهوم الأساسي لهذه الطريقة عد النفقات التي يترتب عنها اكتشاف النفط نفقات رأسمالية أما النفقات التي لا يترتب عليها الحصول على النفط فتعد نفقات إيرادية أي تفرق هذه الطريقة بين حالتين:

أ. حالة النجاح في اكتشاف النفط.

ب. وحالة عدم النجاح في إكتشافه.

ففي الحالة الأولى تعد جميع النفقات "نفقات رأسمالية"، أما في الحالة الثانية فتعد جميع النفقات إيرادية تحمل بالكامل على ح/أ. خ العام، وهذه الطريقة الوحيدة التي تتضمن التنازل (العليص، ١٩٩٢، ٧٣) ويقدم المؤيدون لاستخدام هذه الطريقة المبررات الآتية:

١. تتماشى هذه الطريقة مع سياسات الحظر وتنادي بوجود الاحتياط الكامل لأي خسارة متوقعة ، وعدم الأخذ في الاعتبار إيرادات لم تتحقق، من هنا فإن

عدم التأكد من وجود النفط في مكانه ، أو التأكد من فشل العمليات يؤدي إلى معالجة هذه النفقات بعيداً عن الموجودات الرأسمالية وعدها خسائر تحمل على حساب الدخل، أما في حالة ثبوت وجود النفط فيتم الاستعداد لمرحلة الإنتاج وفي هذه الحالة تعد النفقات رأسمالية (كيسو، ٢٠٠٥، ٣٩).

٢. تماشي هذه الطريقة مبدأً مقابلة الإيرادات بالنفقات الذي يقضي أن تقابل إيرادات كل مدة بالنفقات التي أدت إلى تلك الإيرادات بما فيها نفقات الإكتشاف (العليص، ١٩٩٢، ٨٤).

إن الهدف الرئيس من التقارير المالية المنشورة هو بيان النتائج المتحققة ، أي الجهود التي قامت بها الشركة خلال مدة محاسبية معينة ، وتطبيقاً لذلك لا يمكن أن تعامل تكاليف الأنشطة الناجحة والفاشلة المعاملة نفسها، بل يجب إبراز نتائج الجهود الناجحة (زايد ٣، ١٩٨٠، ٤)، أما المعارضون لاستخدام هذه الطريقة، فيستندون إلى المبررات الآتية (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٣٩٦، ٣٩٧).
١. إن طبيعة عمليات الإكتشاف والمسح تتطلب وقتاً طويلاً يتجاوز السنة المالية للتأكد من وجود النفط ، وعليه يصعب تصنيف هذه النفقات بأنها نفقات إيرادية أو رأسمالية لأنه لا يمكن تحديد نتائج الإكتشاف بالسرعة المناسبة وخلال السنة المالية محل الصرف.

٢. إن عدم السرعة في تحقيق نتائج الإكتشاف والمسح وعدم التأكد منها وإبقاء النفقات معلقة في الحسابات الختامية يعني تأجيل إقفال المصاريف على أمل تحقيق نتائج إيجابية لعمليات الإكتشاف والمسح، وهذا يتعارض مع مبدأ التحفظ المحاسبي.

إن الآراء المعارضة لتطبيق طريقة الجهود الناجحة تعتمد على التأخر في تحقيق نتائج الإكتشاف والمسح في نهاية السنة المالية وبذلك يكون قرار المعالجة غير دقيق، ولكن إذا ما توفرت التقارير الفنية الدقيقة عن عمليات الإكتشاف والمسح يمكن أن تكون القرارات المحاسبية دقيقة وصحيحة ولا سيما في ظل تطور التقنية والطرائق المستخدمة في التحقق من نتائج الإكتشاف والمسح. وبموجب هذه الطريقة فإن المعالجة المحاسبية لـ نفقات الإكتشاف والمسح تكون على النحو الآتي:

يتم توسط حـ/ مشروعات تحت التنفيذ - نفق إكتشاف ومسح ١٢٨٣ وذلك بجعله مديناً بنفقات الإكتشاف والمسح كافة التي حدثت طوال السنة أما الجانب الدائن فيكون حـ/المصرف أو الصندوق أو الدائنين. وفي نهاية مدة الإكتشاف والمسح سيكون هناك احد الاحتمالين الآتيين:

أ. وجود النفط بكميات تجارية.

ب. عدم وجوده نهائياً (أو وجوده بكميات غير تجارية أو غير اقتصادية)

وفي الحالة (أ) يتم جعل حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ (لمستحدث سابقاً) مديناً وجعل حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ١٢٨٣ دائناً.

أما في الحالة (ب) فتكون المعالجة المحاسبية بالشكل الآتي:

يقترح الباحث استحداث حساب جديد غير موجود في الدليل الخاص بالنظام المحاسبي الموحد وهذا الحساب هو ح/مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها مشروع رقم (____) ويأخذ الرقم ١١٢٤٥.

وفي نهاية العام يقفل هذا الحساب في حـ /أ.خ أو في المخصص الخاص الذي يجب استحداثه وتكوينه^(*)

ويلاحظ بأن هذه الطريقة هي الوحيدة التي تتضمن التنازل على عكس الطرائق السابقة (الائردية والرأسمالية التي لا تتضمن التنازل).

وما يجب ذكره إن تطبيق إحدى الطرائق الثلاث المذكورة آنفاً من قبل الشركات النفطية العالمية كان محل جدل كبير ، ففي سنة ١٩٧٧ اصدر FASB المعيار رقم ١٩ الذي طالب الشركات النفطية والغاز باستخدام طريقة المجهودات الناجحة، ولكن بعد أن أعلنت شركات النفط والغاز معارضتها لاستخدام هذه الطريقة وضغطت على الكونغرس الأمريكي بصورة مكثفة قامت الجهات الحكومية بتقدير نتائج هذا المعيار من وجهة نظر المصلحة العامة وتصرفت بصورة مناقضة لموقف FASB .

وفي سنة ١٩٧٨ واستجابة للانتقادات الموجهة لموقف FASB تقرر إن كلا من طريقة تكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة غير مناسبة ، لأنها لا تعكس الجوهر الاقتصادي لعمليات إستكشاف النفط والغاز.

وفي السنوات ١٩٧٩، ١٩٨٠ لم يكن أمام FASB إلا إصدار معيار جديد يلغي فيه مطالبة الشركات باستخدام طريقة المجهودات الناجحة ، وبذلك أصبحت طريقة التكلفة الكلية مسموحاً بها مرة أخرى. وفي سنة ١٩٨٢ تم مطالبة الشركات بإلغاء تطبيق التكلفة الكلية.

وفي سنة ١٩٨٦ كانت هناك مطالبة متعلقة بتطبيق التكلفة الكلية (حجاج والسلطان، ١٩٩٩، ٥٣١-٥٣٢).

^(*) سيقوم الباحث بعرض المعالجة المد اسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات استكشاف ومسح ٣٠ التي يمكن ان يواجهها هذا الحساب في ظل الطريقة الثالثة ، وبالأخص في حالة عدم تكوين مخصص وحالة تكوين مخصص لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ ، وحالة تكوين مخصص لكل مشروع على حدة بشكل تفصيلي في المبحث الثالث من هذا البحث.

إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ ومعالجته محاسبياً

إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣

ينشأ ح/ ١٢٨٣^(*) على وفق الطريقة الايرادية و الرأسمالية وطريقة الجهود الناجحة) التي تمت الإشارة إليها سابقاً ويشمل هذا الحساب كلفة تلك المشاريع أو المناطق التي لم تصبح منتجة بعد ، ويغلق هذا الحساب أما في ح/ أ.خ في نهاية السنة (وهذا في حالة إتباع الطريقة الايرادية) أو في ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ المستحدث في حالة ثبوت وجود النفط أو ثبوت عدم وجوده (وهذا في حالة إتباع الطريقة الرأسمالية ، لأنها تعد جميع المناطق منتجة حتى لو كانت فاشلة وكما ورد سابقاً)، ويقفل هذا الحساب في ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ في حالة ثبوت وجود النفط أو يقفل في ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ المستحدث في حالة ثبوت عدم وجوده (وهذا عند إتباع طريقة الجهود الناجحة). وهذا الحساب ١٢٨٣ سيظهر في ميزانية الشركة أصلاً من أصولها منذ السنة الأولى وطوال سنوات الإستكشاف والمسح، وهو معرض للخسارة في حالة عدم إكتشاف النفط والتنازل عن العقد لذلك يجب الاحتياط لهذه الخسارة باستقطاع مبلغ من الدخل من كل سنة كاحتياطياً لمقابلة هذه الخسارة المحتملة.

٣-١ مبررات إندثار ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣^(**)

١. إن النسبة الكبرى من المنطقة المتفق على التقيب فيها عادة ما يتم التنازل عنها لعدم وجود النفط فيها ، ولهذا فالإبقاء على حساب يمثلها بالدفاتر هو تمثيل

(*) سيقوم الباحث باستخدام الحساب ١٢٨٣ للدلالة على حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات استكشاف ومسح وذلك للاختصار وعدم التكرار والسهولة.

(**) إن القارئ للأدبيات المحاسبية العربية والأجنبية التي تناولت موضوع المحاسبة النفطية سيلاحظ عدم تطرقها لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات استكشاف ومسح باستثناء النظام المحاسبي الموحد هناك حساب مشابه هو حساب عقود امتياز غير معدة ، وهو حساب وسيط ولا يجوز استخدامه في العراق ، وذلك لأن النظام المحاسبي المطبق في الشركات النفطية العراقية شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب) هو النظام المحاسبي الموحد كذلك طبيعة النظام السائد في العراق وهو النظام الاشتراكي والذي يختلف عن النظام السائد في الدول الأجنبية (الرأسمالي)، وحيث أن الدولة هي الجهة الوحيدة التي لها الحق في البحث والتقيب عن النفط لذلك لا يجوز استخدام ح/ عقود امتياز غير معدة للإنتاج وللمزيد من التفاصيل راجع (خالد أمين عبدالله، ٢٠٠١، محاسبة النفط، دار وائل، الأردن) كذلك راجع (إبراهيم الغبان وناثر صبري الغبان ، ٢٠٠٢، النظم المحاسبية المتخصصة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، بغداد ، العراق).

لأصول ليس لها في الواقع قيمة فعلية ، ومن ثم يعطي صورة غير صحيحة عن المركز المالي للشركة، ولذا يجب احتساب الإندثار عليها لتلافي هذا الوضع.

٢. إذا لم يحسب الإندثار على حساب ١٢٨٣ فإن التنازل عنها دفعة واحدة يكون له تأثير كبير على الأرباح والخسائر في السنة التي يتم التنازل فيها ، مما يؤدي إلى عدم توازن لصافي نتيجة أعمال الشركة من سنة لأخرى وتقلبها بشدة.

٣. إن الخسائر المحتملة في المشاريع النفطية التي يجري الإكتشاف والمسح فيها تشبه تماماً الخسائر المتوقعة من الديون المشكوك في تحصيلها ، مما يستدعي الاحتياط لها قبل وقوعها.

طرائق إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ١٢٨٣

يمكن حساب الإندثار لحساب ١٢٨٣ الذي يحتجز من أرباح كل مدة محاسبية بطريقتين أساسيتين هما:

الطريقة الأولى: الإندثار على أساس نسبة مئوية من المبلغ الإجمالي لتكلفة حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ١٢٨٣، أي بنسبة مئوية من مجموع الأرصدة في دفاتر الشركة، وتحدد نسبة المحتفظ بها بوصفه احتياطياً على أساس الخبرة السابقة للشركة وتوقعها في المستقبل.

الطريقة الثانية: الإندثار على أساس كل عقد على حدة، وبموجب هذه الطريقة يحسب الإندثار السنوي لكل مشروع على حدة وذلك بقسمة تكلفة المشروع على مدة المشروع، ويكون إجمالي قسط الإندثار السنوي للمشاريع التي تمتلكها الشركة عبارة عن مجموع الإندثارات المحسوبة للمشاريع ككل.

وعلى هذا الأساس يقترح الباحث إستحداث الحسابات الآتية، وذلك لكي تكون المعالجة المحاسبية لنفقات الإكتشاف والمسح صحيحة وموضوعية (*):

١. ح/ إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح /مشروع رقم (-) ----) ويأخذ الرقم ٣٧٢٤٢.
٢. ح/ إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ويأخذ الرقم ٣٧٢٤١.
٣. ح/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح /مشروع رقم (-) ويأخذ الرقم ٢٣١٢٢.
٤. ح/ مخصص إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ويأخذ الرقم ٢٣١٢١.

(*) سيقوم الباحث باستخدام الحسابات رقم ٣ ورقم ٤ وبشكل مفصل في المبحث الثالث من هذا البحث في المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ١٢٨٣.

أما طرائق تسجيل قسط الإندثار في الدفاتر المحاسبية فهناك طريقتان هما:
١. الطريقة المباشرة. ٢. الطريقة غير المباشرة: (طريقة تكوين مخصص)

٢-٣ حالات غلق (قفل) حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف
ومسح ١٢٨٣ ومعالجته محاسبيا

هناك ثلاث حالات لقفل حساب ١٢٨٣ يمكن أن تواجهها الشركات النفطية
وهي (عبد الله، ٢٠٠١، ١٤٧).

١. التنازل عن المشروع. ٢. التحول إلى آبار نفطية ٣. البيع لشركات أخرى.
منتجة.

وسيقوم الباحث بشرح تفصيلي للمعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات
الثلاث، ذلك من خلال عرض جد أول توضح المقارنة بين المعالجة المحاسبية
لحساب ١٢٨٣ حسب هذه الحالات وباستخدام الطريقة الرأس مالية وطريقة
المجهودات الناجحة فقط ، وذلك لان الطريقة الايرادية تقفل حساب ١٢٨٣ في حـ/
أ.خ في نهاية كل سنة.

١. التنازل عن المشروع: بهذه الحالة ستواجه الشركة النفطية أحد الاحتمالات
الآتية:

أ. عدم احتساب إندثار ب. حساب إندثار على مستوى ج. حساب إندثار لكل

لحساب ١٢٨٣ إجمالي المشاريع. مشروع على حدة.

وستكون المعالجة المحاسبية لحساب ١٢٨٣ كما موضح في الجدول رقم ١:

الجدول ١

المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ في حالة التنازل عن المشروع أو المنطقة التي يجري البحث فيها

الحالات	الطريقة الرأسمالية	طريقة الجهود الناجحة
أ. عدم احتساب الإندثار.	مدين ح/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ (*) دائن ح/ ١٢٨٣ على الرغم من أن الشركة قامت بالتنازل عن جزء أو كل المنطقة التي يجري بها البحث والإستكشاف إلا أن الجانب المدين من قيد القفل كان ح/ أبار نفطية منتجة وذلك لأن هذه الطريقة لا تتضمن التنازل وكما ورد سابقاً.	مدين ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ (*) دائن ح/ ١٢٨٣
ب. احتساب إندثار إجمالي المشاريع	لا يوجد قيد قفل في ح/ أ. خ	قيد القفل يكون: مدين ح/ أ. خ العام دائن ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ لم قفل تكاليف المنطقة المتنازل عنها في ح/ أ. خ العام وذلك لأن سياسة الشركة عدم تكوين مخصص
ب. احتساب إندثار إجمالي المشاريع	إذا تم التنازل عن جزء من المناطق أو المشاريع التي يجري البحث فيها يكون القيد: مدين ح/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن ح/ ١٢٨٣ (إذا حدث التنازل عن جزء من المناطق أو المشاريع وليس كلها) أما إذا حدث التنازل عن كل المشاريع يكون القيد: مدين ح/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدين ح/ مخصص إندثار إجمالي المشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١ (*) دائن ح/ ١٢٨٣	مدين ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ دائن ح/ ١٢٨٣ مدين ح/ (حدث التنازل خلال السنة الأولى ولا يتم قفل المخصص وذلك لأن المخصص لم يكون بعد) وقيد القفل يكون: مدين ح/ مخصص إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١ دائن ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف متنازل عنها ١١٢٤٥ (في حالة كفاية رصيد المخصص) أما في حالة عدم كفاية رصيد المخصص فيكون القيد بالشكل الآتي: مدين ح/ مخصص إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١ مدين ح/ أ. خ العام (بالفرق) دائن ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف متنازل عنها ١١٢٤٥

يتبع ←

(*) هذا الحساب غير موجود في النظام المحاسبي الموحد ويقترح الباحث استحداثه لكي تكون المعالجة المحاسبية صحيحة ومقبولة محاسبياً ويجب أن يأخذ رقم في الدليل المحاسبي هو ١١٢٤٥.

(**) أيضاً هذا الحساب غير موجود في النظام المحاسبي الموحد ويقترح الباحث استحداثه لكي تكون المعالجة المحاسبية صحيحة ومقبولة محاسبياً ويجب أن يأخذ رقم في الدليل المحاسبي هو ١١٢٤٥.

← مابقله

<p>مدين حـ/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ دائن حـ/ ١٢٨٣ * وقيد القفل يكون: *</p> <p>مدين حـ/ مخصص إندثار لأجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢٢ مدين حـ/ ا. خ العام (بالفرق) دائن حـ/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ لأن الطريقة المستخدمة في حساب الإندثار هي لكل مشروع أو لكل منطقة على حدة لذلك لا يمكن أن يكفي رصيد حـ/ المخصص ولذلك حمل الفرق على حـ / أ. خ العام</p> <p>* في حالة قيام الشركة بالتنازل عن جزء من المنطقة الخاصة بالبحث والإستكشاف (مثلا نصف المساحة) في هذه الحالة يأخذ جزء من المخصص (نصف المخصص) بقدر الجزء المتنازل عنه ويترك الجزء الباقي من المخصص لمواجهة احتمالية خسائر التنازل في المستقبل.</p>	<p>في حالة التنازل عن جزء أو كل المنطقة أو المشروع يكون القيد: مدين حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤</p> <p>مدين حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢٢ (**) دائن حـ/ ١٢٨٣</p> <p>بهذه الحالة يجب قفل المخصص الخاص بكل مشروع أو منطقة وذلك لأن الطريقة المستخدمة في تكوين المخصص هي لكل مشروع أو منطقة على حدة.</p>	<p>ح. حساب إندثار لكل مشروع أو لكل منطقة على حدة</p>
---	---	--

(*) هذا الحساب غير موجود في النظام المحاسبي الموحد ويقترح الباحث استحداثه لتكون المعالجة المحاسبية صحيحة ويأخذ رقم في الدليل المحاسبي هو ٢٣١٢١.

هذا الحساب غير موجود في النظام المحاسبي الموحد ويقترح ا لباحث استحداثه لتكون المعالجة المحاسبية صحيحة ويأخذ رقم في الدليل المحاسبي هو ٢٣١٢٢.

٢. التحول إلى آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤

وبهذه الحالة ستواجه الشركة النفطية نفس الاحتمالات في الحالة السابقة ١ والجدول ٢ يوضح المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ حسب الحالات أعلاه:

الجدول ٢

المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ في حالة التحول إلى آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤

طريقة المجهودات الناجحة	الطريقة الرأسمالية	الحالات
بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية.	مدين حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن حـ/ ١٢٨٣	أ. عدم احتساب الإندثار

← يتبع

← ماقبله

<p>بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية ولفس الأسباب.</p>	<p>مدین /ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن /ح/ ١٢٨٣ إذا اكتشف النفط خلال السنة الأولى وبهذه الحالة لا يوجد مخصص لأن المخصص يكون في نهاية السنة) مدین /ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن /ح/ ١٢٨٣ (إذا اكتشف النفط في السنة الثانية وما بعدها في جزء من المنطقة وليس كلها) وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار أي لا يقفل وهو يترك لمواجهة احتمالية خسارة عدم إكتشاف النفط فيما يخص المناطق أو المشاريع الأخرى لأن الطريقة المستخدمة في حساب الإندثار هي لإجمالي المشاريع. أما إذا اكتشف النفط في كل المنطقة فيكون القيد: مدین /ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدین /ح/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١) دائن /ح/ ١٢٨٣ (أي يجب قفل المخصص)</p>	<p>ب. احتساب إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح</p>
<p>بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية مشابهة تماماً للطريقة الرأسمالية و نفس السبب وفي كلا الحالتين أي إذا اكتشف النفط خلال السنة الأولى أو إذا اكتشف خلال السنة الثانية وما بعدها.</p>	<p>مدین /ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن /ح/ ١٢٨٣ إذا (اكتشف النفط خلال السنة الأولى ولا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأن المخصص يحسب في نهاية السنة وبهذه الحالة لم يكون بعد لأنه لم يحين موعد تكوينه) مدین /ح/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدین /ح/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن /ح/ ١٢٨٣ (إذا اكتشف النفط في السنة الثانية وما بعدها لكامل المنطقة فيجب قفل المخصص بالكامل لأن الطريقة المستخدمة في حساب الإندثار هي لكل مشروع على حدة) أما إذا اكتشف النفط في جزء من المشروع أو المنطقة فيترك المخصص وذلك لمواجهة احتمالية عدم إكتشاف النفط في المستقبل فيما يخص المنطقة المتبقية من المشروع.</p>	<p>ج. حساب إندثار لكل مشروع على حدة</p>

٣. البيع لشركات أخرى

في حالة بيع المناطق (المشاريع) التي يجري البحث فيها إلى شركات أخرى ستواجه الشركة النفطية نفس الاحتمالات وكما في الحالات السابقة الذكر ١ و ٢ والجدول يوضح المعالجة المحاسبية ل حساب مشروعات تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ وحسب الحالات السابقة.

الجدول ٣

المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح في حالة البيع لشركات أخرى ١٢٨٣

طريقة المجهودات الناجحة	الطريقة الرأسمالية	الحالات
بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية .	مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع العقد خلال السنة الأولى وبالكلفة وبهذه الحالة لا يوجد مخصص لان المخصص يكون في نهاية السنة أما إذا تم البيع بربح أو بخسارة فيأخذ الربح أو الخسارة بنظر الاعتبار ويظهر في القيد المحاسبي)	١. عدم احتساب إندثار
بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية .	مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ إذا تم بيع العقد خلال السنة الأولى وبهذه الحالة لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لنفس السبب السابق أعلاه) مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ إذا تم بيع العقد خلال السنة الثانية وما بعده ا وبالكلفة وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار وذلك لمواجهة الخسائر المحتملة فيما يخص المشاريع الأخرى) أ - البيع بخسارة مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین ح/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١) مدین ح/ خسائر رأسمالية (٣٩٣) (بالفرق) دائن ح/ ١٢٨٣ إذا تم بيع جزء أو كل المشاريع بخسارة فيجب اخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي رصيد المخصص لتغطية خسارة البيع فيحمل الفرق على ح/ خسائر رأسمالية ليقلل بعد ذلك في ح/ أ . خ ب - البيع بربح : أما لو تم بيع جزء من المشاريع بربح فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار ويترك لمواجهة احتمالية خسارة عدم إكتشاف النفط للمشاريع أو المناطق الأخرى في المستقبل أو فيما لو تم بيعها بخسارة مستقبلاً وكما في القيد الآتي : مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن ح/ ١٢٨٣ أما لو تم بيع كل المشاريع بربح فيجب قفل المخصص .	٢. احتساب إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح

← ماقبله

<p>بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية</p>	<p>مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع المشروع خلال السنة الأولى وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأنه لم يكون بعد) مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع المشروع في السنة الثانية وما بعدها وبالكلفة فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار أما لو تم بيع المشروع كله فيجب قفل المخصص) أ- البيع بخسارة : مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین ح/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) مدین ح/ خسائر رأسمالية ٣٩٣ (بالفرق) دائن ح/ ١٢٨٣ إذا تم بيع جزء من العقد أو كل العقد بخسارة فيجب أخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي المخصص لتغطية الخسارة فيحمل الفرق على حـ / خسائر رأسمالية (٣٩٣) ليقل بعد ذلك في حـ / أ . خ . ب- البيع بربح : أما لو تم بيع جزء من العقد بربح فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار ويترك لمواجهة احتمالية خسارة عدم إكتشاف النفط في المنطقة المتبقية أو احتمالية بيعه بخسارة مستقبلاً وكما في القيد الآتي : مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن ح/ ١٢٨٣ أما لو تم بيع كل المشروع أو المنطقة بربح فيجب أخذ المخصص بنظر الاعتبار (قفله) لان الطريقة المتبعة هي حساب إندثار لكل عقد على حدة وكما في القيد الآتي : مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین ح/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن ح/ ١٢٨٣ دائن ح/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) (بالفرق)</p>	<p>ج . حساب إندثار لكل مشروع على حدة</p>
<p>بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية.</p>	<p>مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ (تم بيع العقد خلال السنة الأولى ولي بهذه الحالة لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لنفس السبب السابق أعلاه) مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن ح/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع العقد خلال السنة الثانية وما بعدها وبالكلفة وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار وذلك لمواجهة الخسائر المحتملة فيما يخص المشاريع الأخرى) أ- البيع بخسارة مدین ح/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین ح/ مخصص إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١)</p>	<p>٢- احتساب إندثار إجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نققات إستكشاف ومسح</p>

	<p>مدین حـ / خسائر رأسمالية (٣٩٣) (بالفرق) دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>إذا تم بيع جزء أو كل المشاريع بخسارة فيجب أخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي رصيد المخصص لتغطية خسارة البيع فيحمل الفرق على حـ / خسائر رأسمالية ليقفل بعد ذلك في حـ / أ. خ</p> <p>ب- البيع بربح: أما لو تم بيع جزء من المشاريع بربح فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار ويترك لمواجهة احتمالية خسارة عدم إكتشاف النفط للمشاريع أو المناطق الأخرى في المستقبل أو فيما لو تم بيعها بخسارة مستقبلاً وكما في القيد الآتي:</p> <p>مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ / أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>أما لو تم بيع كل المشاريع بربح فيجب قفل المخصص.</p>	
<p>بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية</p>	<p>مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>(إذا تم بيع المشروع خلال السنة الأولى وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأنه لم يكون بعد)</p> <p>مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>(إذا تم بيع المشروع في السنة الثانية وما بعدها وبالكلفة فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار أما لو تم بيع المشروع كله فيجب قفل المخصص)</p> <p>أ- البيع بخسارة: مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین حـ / مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) مدین حـ / خسائر رأسمالية ٣٩٣ (بالفرق) دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>إذا تم بيع جزء من العقد أو كل العقد بخسارة فيجب أخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي المخصص لتغطية الخسارة فيحمل الفرق على حـ / خسائر رأسمالية (٣٩٣) ليقفل بعد ذلك في حـ / أ. خ.</p> <p>ب- البيع بربح: أما لو تم بيع جزء من العقد بربح فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار ويترك لمواجهة احتمالية خسارة عدم إكتشاف النفط في المنطقة المتبقية أو احتمالية بيعه بخسارة مستقبلاً وكما في القيد الآتي:</p> <p>مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ / أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>أما لو تم بيع كل المشروع أو المنطقة بربح فيجب أخذ المخصص بنظر الاعتبار (قوله) لأن الطريقة المتبعة هي حساب إندثار لكل عقد على حدة وكما في القيد الآتي:</p> <p>مدین حـ / الصندوق أو المصرف أو المدينون مدین حـ / مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن حـ / ١٢٨٣</p> <p>دائن حـ / أرباح رأسمالية (٤٩٣) (بالفرق)</p>	<p>ج - حساب إندثار لكل مشروع على حدة</p>

٣-٣ تطبيق الدراسة على شركة نفط الشمال

تقع هذه الشركة في محافظة التأميم وهي تقوم باستخراج النفط من باطن الأرض وضخه إلى الأماكن المخصصة لتكريره. وتعد هذه الشركة إحدى الشركتين الوحيدتين الموجودتين في العراق ، وهما شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب. لتأسست هذه الشركة في بدء القرن الماضي وكانت تسمى الشركة العراقية البريطانية وبعد قرار التأميم أمت هذه الشركة وفقاً للقانون رقم ٦٩ في ١٩٧٢/٦/١ وسميت بالشركة العراقية للعمليات النفطية ثم تغير اسمها إلى المؤسسة العامة لنفط الشمال وبعد ذلك حدث عليها عدة تغييرات وكان آخرها استناداً إلى قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، اذ عدلت تسميتها إلى شركة نفط الشمال (شركة عامة) واعتباراً من ١٩٩٨/٦/١.

ومن الجدير بالذكر أن هذه الشركة كان لديها نظام محاسبي مطبق منذ منتصف العشرينات من القرن الماضي ، أي منذ تأسيسها وكان باللغة الانكليزية وبعد قرار التأميم قام العاملون في هذه الشركة بترجمة دل يل هذا النظام إلى اللغة العربية.

وفي عام ١٩٨٤ أصدر مجلس قيادة الثورة (المنحل) قراراً يلزم تطبيق النظام المحاسبي الموحد من قبل شركات القطاع الاشتراكي وبذلك أصبح لزاماً على هذه الشركة تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

وتقوم شركة الحفر العراقية ودوائر مركزية فنية في ال وزارة متمثلة بدائرة المكامن وتطوير الحقول ودائرة الدراسات والتخطيط والمتابعة بإعداد دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية في تطوير الحقول النفطية من بين الحقول الجاهزة للتطوير، في حين تسهم شركتي الاستخراج شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب وشركة المشاريع النفطية في وزارة النفط بأعمال التصميم الهندسية والتشييد والحفر للآبار وتدشين المنشآت الإنتاجية، وتقوم شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب اعتماداً على الموقع الجغرافي بأعمال التشغيل والإنتاج (كيسو، ٢٠٠٥، ٥٢، نقلاً عن الكعبي، ١٩٩٧، ٨١) وتقوم شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب بتمويل شركة الإ سنكشافات النفطية بنسبة ٢/٣، ١/٣ على التوالي (كيسو، ٢٠٠٥، ٥٢).

وعند محاولة تطبيق هذه الدراسة على الشركة عينة البحث لم يستطع الباحث الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام هذه الدراسة ، بسبب رفض الموظفين العاملين في هذه الشركة ب شكل قاطع إعطاء أي بيانات أو معلومات تخص الشركة وبالأخص البيانات والمعلومات ذات الطابع المالي التي يحتاجها البحث في الجانب التطبيقي بسبب (حسب إدعاء إدارة الشركة) أن هناك تعليمات من وزارة النفط العراقية بعدم إعطاء أي معلومات ومهما كان نوعها وبالتحديد البيانات المالية إلى جهات خارجية وبالتحديد اعتباراً من عام ٢٠٠٣ وما بعده ، وعلى الرغم من المحاولات العديدة من قبل الباحث للحصول على البيانات والمعلومات التي تخص البحث ، إلا أن الجواب كان بالرفض و قد تمكن الباحث من

الحصول على بعض البيانات والمعلومات ، ولكنها تعود الى عام ٢٠٠٢ وبالتحديد بعض البيانات عن الحسابات الختامية لهذه الشركة ، وعند الاطلاع على الحسابات الختامية للشركة عينة البحث ومن خلال بعض المصادر الأخرى التي تم الحصول منها على البيانات والمعلومات تبين الآتي:

ن الشركة لا تطبق أي من الطر ائق المذكورة أنفاً لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح، بل تعد جميع هذه النفقات نفقة إيرادية مؤجلة.

وذلك لأن النظام المحاسبي الموحد قضى بتحميل نفقات الإستكشاف والمسح كافة التي تتحملها الشركة النفطية طوال السنة على ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح، وقد أعطى لها الرقم ١٢٨٣ علماً أن النظام المحاسبي الموحد عرف نفقات الإستكشاف والمسح بأنها المصروفات كافة اللازمة لإجراء مسح الأرض وإستكشاف مكوناتها كالمسوحات الجيولوجية، وأعمال فرق الزلازل لغرض إكتشاف آبار النفط والمعادن الأخرى (ليون الرقابة المالية ، ١٩٨٥ ، ٦٣) باعتبار جميع نفقات الإستكشاف والمسح كنفقة إيرادية مؤجلة تأخذ رقماً في الدليل المحاسبي ١٨٢ وتظهر في ميزانية الشركة في جانب الموجودات ، علماً أن النظام المحاسبي الموحد عرف نفقات الإستكشاف والمسح بأنها المصروفات كافة اللازمة لإجراء مسح الأرض وإستكشاف مكوناتها كالمسوحات الجيولوجية، وأعمال فرق الزلازل، لغرض إكتشاف آبار النفط والمعادن الأخرى (ليون الرقابة المالية ، ١٩٨٥ ، ٦٣).

وقد بلغت نفقات الإستكشاف والمسح التي حدثت خلال عام ٢٠٠٢^(*) فقط مبلغ ١٦١,٣٠٥,٥٧٧ دينار، حين لم يكن هناك مبالغ منفقة على الإستكشاف والمسح لعام ٢٠٠١ على الرغم من صافي النفقات التي ظهرت في ميزانية الشركة نهاية عام ٢٠٠١ كان ٣٧٢,٠٢٤,٠٧٨^(**) دينار، في حين صافي نفقات الإستكشاف والمسح الشركة نهاية عام ٢٠٠٢ كان ٤٧٤,٢٠٩,٠٠٠ دينار، وسبب الزيادة يعود إلى نفقات الإستكشاف والمسح التي تحملتها الشركة خلال عام ٢٠٠٢، أما قسط الإطفاء لعام ٢٠٠١ فكان ٥٧,٧٩٩,٧٤٣ دينار، في حين كان قسط الإطفاء لعام ٢٠٠٢، ٥٩,١٢٠,٦٥٥ دينار، أي بزيادة مقدارها ١,٣٢٠,٩١٢ دينار، وما يجب ذكره ان الرصيد النهائي الذي سيظهر في الميزانية في نهاية العام يحسب بالشكل الآتي: رصيد نفقات الإستكشاف والمسح في ب دء السنة يطرح منها المطفأ كلياً (رصيد مخصص إطفاء النفقات الايرادية العاملين في ١/١ من العام نفسه يضاف إليه قسط إطفاء السنة الحالية) من النفقات خلال السنوات السابقة ، ويضاف إليه النفقات التي تحملتها الشركة خلال العام.

(*) المصدر: تمارة عامر أمين كيسو، ٢٠٠٥، طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والمسح وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط بالتطبيق على شركة نفط الشمال، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الموصل ، ص ٦٠-٦١ .

(**) المصدر نفسه.

وقد ألزم النظام المحاسبي الموحد الشركات النفطية بإتباع هذه المعالجة طوال مدة الإستكشاف والمسح ومهما طالت مدتها. وفي نهاية هذه المدة الإكتشاف والتمسح والمسح والتي قد تستغرق عدة سنوات فإنها ستسفر عن أحد الاحتمالين الآتيين:
أ. وجود النفط بكميات تجارية.
ب. عدم وجوده نهائياً أو وجوده بكميات غير تجارية.

وفي كلا الحالتين فإن النظام ألزم الشركات النفطية بقفل ح/ ١٢٨٣ في حساب ١١٨٣ الذي يظهر في ميزانية الشركة (أي تحويله من مشروعات تحت التنفيذ إلى موجود ثابت).

ويرى الباحث أن هذه المعالجة المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد هي غير صحيحة وغير مقبولة محاسبياً ، وذلك لان الشركة تتحمل بنفقات كبيرة جدا طوال مدة الإستكشاف والمسح علما أن هذه الامدة قد تستغرق أكثر من عشر سنوات^(*) في بعض الأحيان ويكمن الخطأ بالتحديد بالاتي:
أ. في حالة عدم إكتشاف النفط وسيولد بهذه الحالة أصل ثابت، يظهر في ميزانية الشركة إلا انه في حقيقة الأمر لا وجود له.

ب. إلزام النظام المحاسبي الموحد الشركات النفطية بإطفاء ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح (ح/ ١١٨٣) بنسبة ١٠%، أي على عشر سنوات التي تعد نسبة غير معقولة ومبالغ بها، وذلك لان العراق وكما هو معروف في حالة إكتشاف النفط فإن عمر البئر النفطي المنتج سيكون سنوات طويلة جدا ممكن أن تصل إلى أكثر من خمسين عام^(**) (وذلك للكميات الكبيرة المخزونة داخل الأرض)، أي قسط الإطفاء لحساب ١١٨٣ هو كبير جدا وغير معقول سيؤثر ذلك على صافي نتيجة النشاط للشركة ، اذ سيظهر بأقل مما يجب أن يكون عليه في حالة توزيع هذه النفقات على عمر الأبار المنتجة، كذلك سيؤثر على صحة وموضوعية الميزانية، وذلك لأن سرعة الإطفاء سيؤدي إلى شطب أصل ثابت من الميزانية قبل موعده الحقيقي (أي قبل انتهاء عمره الإنتاجي الحقيقي).

الاستنتاجات

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج الآتي:
١. إن المعالجة المحاسبية لحساب ١٢٨٣ في الطريقة الايرادية تختلف تماما عن ما هي في ظل الطريقة الرأسمالية وطريقة المجهودات الناجحة ، اذ تقفل جميع

(*) حصل الباحث على هذه المعلوم من خلال الزيارة الميدانية التي قام بها الباحث للشركة عينة البحث والمقابلة الشخصية مع بعض الموظفين العاملين في الشركة .
(**) المصدر نفسه.

- النفقات في الطريقة الأولى في الجانب المدين من د-/أخ وفي جميع الحالات أي في حالة إكتشاف النفط أو عدم إكتشافه على عكس الطريقة الأولى.
٢. إن المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ عند التحول إلى آبار نفطية منتجة وفي حالة بيع المشاريع وباستخدام الطريقة الرأسمالية هي مشابهة تماماً للمعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الجهود الناجحة وفي كل الحالات المذكورة آنفاً وهي عند عدم إحتساب إندثار وعند إحتساب الإندثار الإجمالي المشاريع وعند إحتساب إندثار لكل مشروع على حدة.
٣. إن المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣، في حالة التنازل عن المشاريع أو المناطق وباستخدام الطريقة الرأسمالية تختلف تماماً عن المعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الجهود الناجحة وفي كل حالة من الحالات الثلاث ، وهي عدم إحتساب إندثار وإحتساب إندثار لإجمالي المشاريع وإحتساب إندثار لكل مشروع على حدة ، إذ إن هذه الطريقة هي الوحيدة التي تتضمن التنازل على عكس الطريقة الايرادية والرأسمالية والتتان لا تتضمنان التنازل.
٤. إن تطبيق إحدى طرائق معالجة نفقات الإستكشاف والمسح كان محل جدل من قبل الشركات النفطية العالمية ومدطويلة من الزمن ، وهذا ما أكدته الشركات النفطية الأمريكية.
٥. إن لكل طريقة من الطرق السابقة الذكر لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح لها تأثير مختلف تماماً عن الطرق الأخرى ، وذلك من حيث التأثير على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي ، ففي حين إن الطريقة الايرادية ستظهر صافي نتيجة النشاط بأقل من قيمته الحقيقية ، وذلك لأنهاستقل جميع النفقات في حساب الأرباح والخسائر في سنة حدوثها على عكس الطريقة الرأسمالية تماماً التي ستظهر أرباحاً غير حقيقية ، أي بأكثر من اللازم وستظهر أصولاً وهمية لا وجود لها وبالأخص في حالة عدم إكتشاف النفط، ولكن الطريقتين تشتركان في مسألة واحدة، وهي أنهما لا يتضمنان التنازل.
٦. إن طريقة الجهود الناجحة هي أفضل الطرائق لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح، وتعد الطريقة الأكثر موضوعية لأنها تأخذ بنظر الاعتبار النتائج التي ستسفر عنها عمليات الإستكشاف والمسح، وتعد هذه الطريقة الوحيدة التي تتضمن التنازل.
٧. إن الطريقة التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات الإستكشاف والمسح كانت غير دقيقة وغير مقبولة محاسبياً ، وذلك لأنه ألزم الشركات النفطية بتحميل النفقات كالفلي تتحملها هذه الشركات في المرحلة الأولى ولى من مراحل إنتاج النفط على حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ وفي نهاية هذه المرحلة لم يميز النظام بين حالتين وهي إكتشاف النفط أو

- عدم إكتشافه، وقضى بقفل حساب ١٢٨٣ في حساب ١١٨٣ أي بعده أصلاً ثابتاً يظهر في ميزانية الشركة، ويكون الخطأ بالتحديد في حالة عدم إكتشاف النفط.
٨. لم يكن النظام المحاسبي الموحد موفقاً في اختيار نسبة إطفاء ح/ ١١٨٣، إذ حددها بنسبة ١٠% وفي كلا الحالتين (أي عند إكتشاف النفط أو العكس) وهذا غير صحيح محاسبياً ، وكان من المفروض أن يقلل نسبة الإطفاء وبالتحديد في حالة إكتشاف النفط وذلك لما يتمتع به العراق من كميات هائلة مخزونة داخل الأرض.
٩. إن شركة نفط الشمال لا تطبق أي من الطرائق الثلاث، وتقوم بعد جميع نفقات الإكتشاف والمسح نفقة إيرادية مؤجلة وتطفي على عشرة سنوات أي بنسبة ١٠% سنوياً ولا تأخذ بنظر الاعتبار ما سيسفر عن نتائج عمليات الإكتشاف والمسح من أبار منتجة أو جافة.
١٠. واستناداً إلى ما سبق في الفقرة السابقة فإن هذه المعالجة أقرب ما تكون إلى الطريقة الرأسمالية، وذلك لأنها تميز بين المناطق الناجحة والفاشلة ، وتعدّها كلها ناجحة، وعلى هذا الأساس فإن صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة عينة البحث لا يعبران بشكل دقيق وموضوعي عن الوضع المالي للشركة، وذلك لأن الشركة ضخمت أصولها بأكثر من اللازم عن طريق عد جميع نفقات الإكتشاف والمسح نفقة إيرادية مؤجلة تظهر في ميزانيتها في الموجودات وطوال مدة الإكتشاف والمسح عن النفط.

التوصيات

- استناداً لما تقدم من الاستنتاجات يوصي الباحث بالآتي:
١. ضرورة قيام للنظام المحاسبي الموحد بتغيير طريقة معالجة ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الإكتشاف والمسح ١٢٨٣ في الوحدات النفطية من الطريقة المطبقة حالياً إلى الطرائق التي جاء بها البحث وبالتحديد طريقة المجهودات الناجحة وكما هي عليه في الجدول (١ و ٢ و ٣).
٢. واستناداً إلى ١ أعلاه يتطلب الأمر استحداث الحسابات الآتية لكي تكون المعالجة المحاسبية صحيحة ، ويقترح الباحث أن تأخذ أرقاماً في الدليل المحاسبي كما هو مؤشر إزاء كل منها وبالشكل الآتي:
- أ. ح/ إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح - مشروع رقم () ويأخذ الرقم ٣٧٢٤٢.
- ب. ح/ إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ويأخذ الرقم ٣٧٢٤١.
- ج. ح/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح - مشروع رقم () ويأخذ الرقم ٢٣١٢٢.
- د. ح/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ - نفقات إكتشاف ومسح ويأخذ الرقم ٢٣١٢١.

- هـ. ح/ أبار نفطية منتجة ويأخذ الرقم ١١٢٤٤.
- و. ح/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها - مشروع رقم () ويأخذ الرقم ١١٢٤٥.
٣. إعادة النظر في الطريقة المطبقة لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح من قبل الشركة عينة البحث وضرورة تطبيق طريقة المجهودات الناجحة ، وذلك لأن هذه الطريقة تميز بين المناطق المنتجة وغير المنتجة ، فضلاً عن أنها الوحيدة التي تتضمن التنازل ، ولأنها تؤدي إلى إظهار صافي نتيجة النشاط والمركز المالي بشكل موضوعي وسليم وأفضل من الطرق السابقة، وكذلك لكي يمكن إجراء مقارنة أداء الشركة عينة البحث مع الشركات الأخرى المحلية (شركة نفط الجنوب بعد أن تطبق طريقة المجهودات الناجحة) والشركات العالمية التي تستخدم الطريقة نفسها.
٤. كذلك يوصي الباحث بإصدار قاعدة عراقية لمعالجة النفقات الايرادية المؤجلة والتركيز على نفقات الإستكشاف والمسح في صناعة استخراج النفط في العراق، لغرض تطبيق طريقة المجهودات الناجحة بدلاً من عد هذه النفقة نفقة ايرادية مؤجلة تطفأ على عشر سنوات.

المراجع

١. إبراهيم احمد الصعيدي، النظم المحاسبية في شركات البترول، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، ١٩٨٣.
٢. إبراهيم العليص، المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والتقيب في استخراج النفط في القطر العربي السوري، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة حلب، ١٩٩٢.
٣. احمد الخطيب، تطبيقات مبدأ المقابلة المحاسبية في صناعة النفط والغاز، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ١٩٨٠.
٤. احمد حامد حجاج، سلطان آل محمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ لنشر، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٩.
٥. أياد عبد الموجود احمد، محاسبة عمليات النفط الخام، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٨٩.
٦. تمارة عامر أمين كيسو، طوق المعالجة المحاسبية لتكاليف الإستكشاف والمسح وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط بالتطبيق على شركة نفط الشمال، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
٧. كلسين القاضي، عبد الرزاق القاسم، سمير الريشاني، محاسبة البترول، ط ١، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الأردن، ٢٠٠١.
٨. خالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، ط١، دار وائل، الأردن، ٢٠٠١.
٩. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، ط١، الجمهورية العراقية، ١٩٨٥.
١٠. عبد الحميد قنديل، تقويم الأصول الثابتة للنفط وأثره على نتائج الأعمال والمركز المالي لمنشأة النفط، مجلة آفاق اقتصادية، العدد ١٩، أبو ظبي، ١٩٨٤.
١١. فائزة إبراهيم محمود البلق وثائر صبري محمود الـ غبان، النظم المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، بغداد، العراق، ٢٠٠٢.

١٢. محمد رؤوف مصطفى، محاسبة إنتاج البترول، مؤسسة الصباح، الكويت، ١٩٨٠.
١٣. محمد عصام الدين زايد دراسة تحليلية لطرق المعالجة المحاسبية لتكاليف الإستكشاف والمسح في صناعة البترول، الجزء الثاني، مجلة المال والتجارة، السنة ١١، العدد ١٣٠، مصر، ١٩٨٠.
١٤. محمد عصام الدين زايد دراسة تحليلية لطرق المعالجة المحاسبية لتكاليف الإستكشاف والمسح في صناعة البترول، الجزء الثالث، مجلة المال والتجارة، السنة ١١، العدد ١٣١، مصر، ١٩٨٠.
١٥. مختار علي أبو زريدة، محاسبة النفط، أصولها العلمية وتطبيقاتها، ط ١، معهد الإنماء العربي، بيروت، ١٩٨٥.
١٦. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق، عمان، ٢٠٠١.