مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات الاستكشاف والمسح 1283 في الوحدات النفطية بالتطبيق على شركة نفط الشمال
اسم الكاتب: م.م. سنان زهير محمد جميل
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3119
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 16:47 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٨٦ (٢٩) ٢٠٠٧
ص ص [٧١-٩٨]

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 مدةقصيرة جداً أو قد تستغرق عدة سنوات ،تصل إلى عشر سنوات أو اقل في بعض الأحيان لذا فان الشركة النف طية وطوال مدة المرحلة الأولى سيكون لديها عامل عدم التأكد من وجود النفط كبير ومرتفع نسبيا ، وفي نلهاية سيكون هناك احد ا لاحتمالين، 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 طر ائق لمعالجة هذه النفقات وهي الطريقة الايرادية والطريقة الرأسمالية وطريقة المجهودات الناجحة.

ويذ شأ حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ في الطرق الثلاثولكنه يظهر في الميزانية فقط في الطريقة الثانية و الثالثة، ويستمر ظهوره في جانب الموجودات طوال مدة المسح والاستكشاف ، ويستلزم ذلك ضرورة إحتساب 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 فان البحث يدخل بتفاصيل المعالجة المحاسبية على وفق كل حالة من الحالات السابقة الذكر وأيضا حاول الباحث تطبيق الدراسة على شركة نفط الشمال.

تاريخ التسلم ٢٠٠٦/٤/١٣_____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/٧/١١

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 أهمدعائم التنمية الاقتصادية ، لأنهيشكل مصدراً 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 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 مدةطويلة نسبياً ، لذا تتمتع صناعة النفط بخصائص عديدة، فهي تحتاج إلى أموال ضخمة والى معرفة تامة بالأساليب العلمية والتكنولوجيةوهي 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 أموالوجهود 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 بالاتي:

١. قصور النظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات الاستكشاف والمسح التي تحدث في الشركات النفطية بشكل صحيح ومقبول محاسبيا.

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 محاسبيا لحساب ١٢٨٣، ولكل الاحتمالات التي من الممكن أن تواجهها الشركات 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

إيجاد 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

١ -٢ مراحل إنتاج النفط

المبحث الثاني: طرائق معالجة نفقات الاستكشاف والمسح

٢ -١ الطريقة الايرادية

٢ -٢ الطريقة الرأسمالية

٢ -٣ طريقة المجهودات الناجحة

المبحث الثالث: إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف النفط ومسحه ومعالجته محاسبيا

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

مبررات إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح

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

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 أي العلاقة بين قيمة النفط الخام المكتشف وبين تكلفة الجهود المبذولة والأموال المنفقة على عمليات الإستكشاف معدومة في هذه الصناعة.

١ -٢ مراحل إنتاج النفط

هنالك 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 والإنتاج. ٢. مرحلة معالجة المواد الهيدروكربونية. ٣. مرحلة النقل والتوزيع والتخزين.
٤. مرحلة البيع والتسويق.
هنالك من يقسم مراحل إنتاج النفط إلى خمس مراحل وهي : (كيسو، ٢٠٠٥، ٧ - ١) .
١. مرحلة الحصول على عقد الامتياز. ٢. مرحلة الإستكشاف والمسح. ٣. مرحلة الحفر وتطوير 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 والمسح والتنقيب. ٢. مرحلة حفر وتطوير الآبار. ٣. مرحلة الإنتاج.
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 المبدئية عن طبيعة المنطقة المطروحة لإجراء عمليات البحث والإستكشافات البترولية فيها وتتم هذه الدراسة الأولية بدراسة ظروف المنطقة ، والعوامل التاريخية المحيطة بها ، وهل تم إجراء بحوث إستكشافية بها أم لا ؟ وقد تجري عملية فحص ظاهري للتربة بغرض معرفة الأماكن الموجود 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 . (الصعيدي، 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 الإستكشاف والمسح، ولم يتأكد من وجود النفط فيها تجارياً. (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٣٨٢ – ٣٨٥).

أما بخصوص تقسيم نفقات الإستكشاف 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 الإستكشاف 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 إستكشافي، فإن ثبت في الحفر وجود البترول أطلق على هذا البئر بئر إستكشافي منتج، أما إذا كان العكس أطلق عليه بئر إستكشافي جاف، وقد يؤدي حفر البئر الإستكشافي إلى كشف تجمعات بترولية اقتصادية حينئذ لا بد من حفر أكثر من بئر من الآبار التنقيبية. (الصعيدي، ١٩٨٣، ١١٢)

وعند ابتداء عملية الحفر ستنفذ الخطوات الفرعية الاتية: (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 اليه 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 إحتياطيه 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 وإيصاله 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 الغبان ود. ثائر صبري الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة ، ٢٠٠٢، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، بغداد، العراق، ص٣٨٥ -٣٨٨ .

٣. 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.

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 تهتم مرحلة التكرير بعملية 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 الإستكشاف 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 الايرادية.
٢. الطريقة الرأسمالية.
٣. طريقة المجهودات الناجحة أو ما تسمى طريقة المنتج وغير المنتج . وسيقوم البحث بالتطرق لكل طريقة من هذه الطرائق بشكل تفصيلي.

٢ -١ الطريقة الايرادية

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

أما مبررات وحجج المحاسبين في إعتبار نفقات الإستكشاف والمسح إيراديه فأهمها (العليص، ١٩٩٢، ٤٩ – ٥٠).

١. إن نسبة كبيرة من هذه النفقات يصعب تحديد ما يرسمل منها، بحيث لا يمكن نسبها بدقة إلى أصل معين من دون غيره، لذا يفضل عدها ايرادية.
٢. إن نسبة كبيرة من هذه النفقات دورية في طبيعتها ولازمة لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة، لذا يفضل عدها ايرادية.

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

وبسبب عاملي المخاطرة وعدم التأكد من النتائج اللذين تتصف بهما صناعة النفط فأن الكثير من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وحوالي ثلث الشركات العالمية المنتجة للنفط تطبق الطريقة الا يرادية، 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 اً ناجحة، أي يتولد موجود ثابت أو قد ينتج آبار اً جافة (فاشلة)، ومن ثم لاينتج 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 ايرادية 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(*) مديناً أثناء السنة ، ويكون حساب المصرف أو الصندوق أو الدائنون دائناً وفي نهاية العام تقفل هذه المصاريف في حـ/أ.خ العام 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 غ ير تجارية أو غير اقتصادية). وستكون هذه الطريقة خاطئة ولاسيما في الاحتمال الأ ول أي في حالة إكتشاف النفط، اذ سيتولد بهذه الحالة أصل وهو البئر المنتج ولن تاكون له أي قيمة دفترية (تكلفة) وذلك لأن تكلفة هذا الأ صل (البئر) هي مجموع النفقات التي أنفقتها

(*) سيعتمد الباحث في معالجة نفقات الاستكشاف والمسح على ا لحسابات 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 قبولا عاما .

الشركة النفطية طوال سنوات الإستكشاف والمسح ولكنها كانت تقفل جميع هذه النفقات في حـ/أ. خ، وهذا من العيوب الرئيسة 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 آلاتية: (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.
٢. 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 بداء 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 واستبعدت من منطقة البحث ، فهذه النفقات الضائعة تخص منطقة غير منتجة لذلك تعد خسارة رأسمالية تخص المدة 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 كما 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 الميزانيـــة بوصـــفها موجودات لمناطق لم يتأكد من وجود النفط فيها ، اذ تعد هـــذه المبـــالغ أرقامـــاً ظاهرية في الميزانية ولا تقابلها موجودات حقيقية (الخطيب، ١٩٨٠، ٧٩).

أما المعالجة المحاسبية لهذه الطريقة تكون بالشكل الآتي: يتم توسيط حـــساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣، وذلك بجعله مدينا بنفقات الإستكشاف والمسح كافةالتي حدثت طوال السنة ، أما الجانب الدائن فيكون حـــساب المصرف أو الصندوق أو الدائنين، وهذا الحساب ١٢٨٣ ســـيظهر فـــي ميزانيـــة الشركة النفطية في جانب الموجودات، وهذا الظهور سيستمر إلى أن تحـــسم نتـــائج الإستكشاف والمسحأي عندما تنتهي عمليات الإ ستكشاف والمسح ســـيكون هنـــاك الاحتمالان الآتيان:

أ. وجود النفط بكميات تجارية.

ب. عدم وجود النفط نهائياً (أووجوده 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 الـ مدة ١٢٨٣ في حساب جديد غيـــر موجود في النظام المحاسبي الموحد ويتطلب الامر استحداثه، وهـــو حـــساب آبـــار نفطية منتجة، ويأخذ هذا الحساب الرقم ١١٢٤٤، وهذه حالـــة ســـمح بهـــا النظـــام المحاسبي الموحد، وذلك بالاستفادة من المرونة التـــي تركهـــا بالـــدليل المحاســـبي الخاص به.

رأيهذه الطريقة لا تميز بين المناطق المنتجة وغير المنتجة ، اذ تعدها كلها منتجة حتىلو كانت كلها فاشلة ، وهذا منالعيوب الرئيسة التي تـ ؤخذ عليهـــا . أي نها عكس الطريقة الأ ولى تماماًوذلك لأن الأ ولى تعد جميع المناطق فاشلة حتـــى لو كانت كلها منتجة . إلا أن الطريقتينتشتركان في مسألة واحدة فقط ، وهي إنهمـــا لا يتضمنان التنازل.

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

يقضي المفهوم الأساسي لهذه الطريقة عد النفقات التي يترتب عنها اكتـــشاف النفط نفقات رأسماليةأما النفقات التي لا يترتب ع ليهالحصول على الـــنفط فتعـــ د نفقات إيرادية أي تفرق هذه الطريقة بين حالتين:

أ. حالة النجاح في إكتشاف النفط.

ب. وحالة عدم النجاح في إكتشافه.

ففي الحالة الأ ولى تعد جميع النفقات "نفقات رأسمالية"، أما في الحالة الثانيـــة فتعد جميع النفقات إيرادية تحمل بالكامل علـــى حـ/ أ. خ العـــام، وهـــذه الطريقـــة الوحيدة التي تتضمن التنازل (العليص، ١٩٩٢، ٧٣) ويقدمالمؤيدون لاستخدام هـ ذه الطريقة المبررات الآتية:

١. تتماشى هذه الطريقة مع سياسةالحيطة والحذر وتنادي بوجوب ا لاحتياط الكامل لأي خسارة متوقعة ، وعدم الأخذ في الاعتبار إيراداتلم تتحقق ،من هنـــا فـــإن

عدم التأكد من وجود النفط في مكامنه ، 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 مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات الذي يقضي أن تقابل إيرادات كل مدة بالنفقات التي أدت إلى تلك الإيرادات بما فيها نفقات الإستكشاف (العليص، ١٩٩٢، ٨٤).

٣. إن 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 (زايد ٣، ١٩٨٠، ٤)، أما المعارضون لاستخدام هذه الطريقة، فيستندون إلى المبررات الآتية (الغبان والغبان، ٢٠٠٢، ٣٩٦، ٣٩٧).

١. إن طبيعة عمليات الإستكشاف والمسح تتطلب وقتاً طويلاً يتجاوز السنة المالية للتأكد من وجود النفط ، وعليه يصعب تصنيف هذه النفقات بأنها نفقات ايرادية أو رأسمالية لأنه لا يمكن تحديد نتائج الإستكشاف بالسرعة المناسبة وخلال السنة المالية محل الصرف.

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

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

يتم توسيط حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفق إستكشاف ومسح ١٢٨٣ وذلك بجعله مدينا بنفقات الإستكشاف والمسح كافة التي حدثت طوال السنة أما الجانب الدائن فيكون حـ/المصرف أو الصندوق أو الدائنين. وفي نهاية مدة الإستكشاف والمسح سيكون هناك احد الاحتمالين الآتيين:

أ. وجود النفط بكميات تجارية.

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

وفي الحالة (أ) يتم جعل حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ (المستحدث سابقا) مدينا وجعل حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ دائنا.

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

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

وفي نهاية العام يقفل هذا الحساب في حـــ /أ.خ أو في المخـــصص الخـــاص الذي يجب استحداثه وتكوينه(*)

ويلاحظ بأن هذه الطريقة هي الوحيدة التي تتـضمن التنـــازل علـــى عكـــس الطرائق السابقة (الايرادية والرأسمالية التي لا تتضمن التنازل).

وما يجب ذكره إن تطبيق إحدى الطرائق الثلاث المـــذكورة آنفـــاً مـــن قبـــل الشركات النفطية العالمية كان محل جدل كبير ، ففي ســـنة ١٩٧٧ اصـــدر FASB المعيار رقم ١٩ الذي طالب الشركات النفطية والغاز باستخدام طريقة المجهـــودات الناجحة، ولكن بعد أن أعلنتشركات النفط والـ غـــاز معارضـــتها لاســـتخدام هـــذه 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 كـــلا من طريقةتكللفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة غير مناسبة ، لأنهالا تعكـــس الجوهر الاقتصادي لعمليات إستكشاف النفط والغاز.

وفي السنوات ١٩٧٩، ١٩٨٠ لم يكن أمام FASB إلا إصدار معيـــار جديـــد يلغي فيه مطالبة الشركات باستخدام طريقة المجهودات الناجحة ، وبـــذلك أصـــبحت طريقة التكلفة الكلية مسموحا بها مرة أخرى. وفي سنة ١٩٨٢ تم مطالبة الشركات بإلغاء تطبيق التكلفة الكلية.

وفي سنة ١٩٨٦ كانت هناك مطالبة متعلقة بتطبيق التكلفـــة الكليـــة (حجـــاج والسلطان، ١٩٩٩، ٥٣١ -٥٣٢).

(*) سيقوم الباحث بعرض المعالجة المحد اسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات استكشاف ومسح ١٢٤٨٣والتي يمكن ان يواجهها هذا الحساب في ظل الطريقة الثالثة ، وبـــالأخص فـــي حالة عدمتكوين مخصصوحالة تكوين مخصص لإجمالي مشاريع تحـــت التنفيـــذ ، وحالـــة تكوين مخصص لكل مشروع على حدة بشكل تفصيلي في المبحث الثالث من هذا البحث.

إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ ومعالجته محاسبيا

إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣

ينشأ حـ/ ١٢٨٣(*) على وفق الطريقة الايرادية و الرأسمالية وطريقة المجهودات الناجحة التي تمت الإشارة إليه ا سابقاً ويشمل هذا الحساب كلفة تلك المشاريع أو المناطق التي لم تصبح منتجة بعد ،ويغلق هذا الحساب أما في حـ/أ.خ في نهاية السنة (وهذا في حالة إتباع الطريقة الايرادية) أو في حـ/ 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 حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ في حالة ثبوت وجود النفط أو يقفل في حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ المستحدث في حالة ثبوت عدم وجوده (وهذا عند إتباع طريقة المجهودات الناجحة). وهذا الحساب ١٢٨٣سيظهر 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 كاحتياطي اً لمقابلة هذه الخسارة المحتملة.

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

١. إن النسبة الكبرى من المنطقة المتفق على التنقيب 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 لان 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 والتنقيب عن النفط لذلك لا يجوز استخدام حـ/عقود امتياز غير معدة للإنتاج وللمزيد من التفاصيل راجع (خالد أمين عبدالله ،٢٠٠١، محاسبة النفط،دار وائل ، الأردن) كذلك راجع (فائزة إبراهيم الغبان وثائر 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 إحتساب 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 الإ ستكشاف والمسح فيها تشبه تماماً الخسائر المتوقعة من الديون المشكوك في تحصيلها ، مما يستدعي الاحتياط لها قبل وقوعها.

طرائق إندثار حساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف 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 إستكشاف 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 الإستكشاف والمسح صحيحة وموضوعية [*]:

١. حـ/ إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح /مشروع رقم (- - - -) ويأخذ الرقم ٣٧٢٤٢.
٢. حـ/ إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح و يأخذ الرقم ٣٧٢٤١.
٣. حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح /مشروع رقم (- - -) ويأخذ الرقم ٢٣١٢٢.
٤. حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف 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 استكشاف ومسح ١٢٨٣.

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

٣ -٢ 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 منتجة. ٣. البيع لشركات أخرى.

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

١. **التنازل عن المشروع**: بهذه الحالة ستواجه الشركة النفطية أحد الاحتمالات الآتية:
أ.عدم احتساب إندثار لحساب ١٢٨٣ ب. حساب إندثار على مستوى إجمالي المشاريع. ج. حساب إندثار لكل 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 المجهودات الناجحة
أ. عدم احتساب الإندثار.	مدين حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ (*) دائن حـ/ 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 حـ/آبار نفطية منتجة وذلك لان هذه الطريقة لاتنتظمن التنازل وكما ورد سابقا.	مدين حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ (**) دائن حـ/ ١٢٨٣
	لا يوجد قيد قفل في حـ / أ. خ	قيد القفل يكون: مدين حـ/ أ. خ العام دائن حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ تم قفل تكاليف المنطقة المت نازل عنها في حـ/ أ.خ العام وذلك لان سياسة الشركة عدم تكوين مخصص
ب. احتساب إندثار لإجمالي المشاريع	إذا تم التنازل عن جزء من المناطق أو المشاريع التي يجري البحث فيها يكون القيد مدين حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا حدث التنازل عن جزء من المناطق أو المشاريع وليس كلها) أما إذا حدث التنازل عن كل المشاريع يكون القيد: مدين حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدين حـ/ مخصص إندثار لإجمالي المشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١(*) دائن حـ/ ١٢٨٣	مدين حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح متنازل عنها ١١٢٤٥ دائن حـ/ ١٢٨٣ إذا(حدث التنازل خلال السنة الأ ولى ولايتم قفل المخصص وذلك لان المخصص لم يكون بعد) وقيد القفل يكون: مدين حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١ دائن حـ/ 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 حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ٢٣١٢١ مدين حـ / أ. خ العام (بالفرق) دائن حـ/ 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 محاسبيا 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 محاسبيا ويجب أن يأخذ رقم في الدليل المحاسبي هو ١١٢٤٥ .

ماقبله ⇦

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

(*) 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 الباحث 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 لحسابمشروعات 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

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

يتبع ⇦

ماقبله ⇦

ب. احتساب إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح	مدين حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا أكتشف النفط خلال السنة الأولى وبهذه الحالة لا يوجد مخصص لان المخصص يكون في نهاية السنة) مدين حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا أكتشف 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 أكتشف النفط في كل المنطقة فيكون القيد: مدين حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدين حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١) دائن حـ/ ١٢٨٣ (أي يجب قفل المخصص)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية ولنفس الأسباب.
جـ. حساب إندثار لكل مشروع على حدة	مدين حـ/ أبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا أكتشف النفط خلال السنة الأولى فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأن المخصص يحسب في نهاية السنة وبهذه الحالة لم يكون بعد لأنه لم يحين موعد تكوينه)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية مشابهة تماماً للطريقة الرأسمالية و لنفس السبب وفي كلا الحالتين أي إذا أكتشف النفط خلال السنة الأولى أو إذا أكتشف خلال السنة الثانية وما بعدها.
	مدين حـ/ آبار نفطية منتجة ١١٢٤٤ مدين حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا أكتشف 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 أكتشف النفط في جزء من المشروع أو المنطقة فيترك المخصص وذلك لمواجهة احتمالية عدم إكتشاف النفط في المستقبل فيما يخص المنطقة المتبقية من المشروع.	

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 ٣يوضح المعالجة المحاسبية لـ حساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ وحسب الحالات السابقة.

الجدول ٣
المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ١٢٨٣ في حالة البيع لشركات أخرى

الحالات	الطريقة الرأسمالية	طريقة المجهودات الناجحة
١. عدم احتساب إندثار	مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ 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)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية .
٢. احتساب إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح	مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ ١٢٨٣ إذا تم بيع العقد خلا ل السنة الأولى وبهذه الحالة لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لنفس السبب السابق أعلاه) مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ 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 مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١) مدين حـ/ خسائر رأسمالية (٣٩٣) (بالفرق) دائن حـ/ ١٢٨٣ إذا تم بيع جزء أو كل المشاريعبخسارة فيجب اخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي رصيد المخصص لتغطية خسارة البيع فيحمل الفرق على حـ/ خسائر رأسمالية ليقفل بعد ذلك في حـ / 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 : مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ/ ١٢٨٣ أما لو تم بيع كل المشاريع بربح فيجب قفل المخصص .	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية .

يتبع ⇐

ماقبله ⇦

جـ . حساب إندثار لكل مشروع على حدة	مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع المشروعخلال السنة الأولى وهنا لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأنه لم يكون بعد) مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع المشروعفي السنة الثانية وما بعدها وبالكلفة فلا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار أما لو تم بيع المشروع كله فيجب قفل المخصص) أ - البيع بخسارة : مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) مدين حـ/ خسائر رأسمالية ٣٩٣ (بالفرق) دائن حـ/ ١٢٨٣ إذا تم بيع جزء من العقد أوكل العقد بخسارة فيجب اخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي المخصص لتغطية الخسارة فيحمل الفرق على حـ / خسائر رأسمالية (٣٩٣) ليقفل 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 إكتشافالنفط في المنطقة المتقيبة أو احتمالية بيعه بخسارة مستقبلاً وكما في القيد الآتي : مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ/ 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 : مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ / مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن حـ/ ١٢٨٣ دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) (بالفرق)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية
٢ - احتساب إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح	مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع العقد خلال السنة الأولى وبهذه الحالة لا يؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لنفس السبب السابق أعلاه) مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ 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 مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢١)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية.

	مدين حـــ/ خسائر رأسمالية (٣٩٣) (بالفرق) دائن حـــ/ 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 حـــ / خسائر رأسمالية ليقفل بعد ذلك في حـ / 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: مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ/ ١٢٨٣ أما لو تم بيع كل المشاريع بربح فيجب قفل المخصص.	
جـ – حساب إندثار لكل مشروع على حدة	مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ ١٢٨٣ (إذا تم بيع المشروع خلال السنة الأولى وهنا لايؤخذ المخصص بنظر الاعتبار لأنه لم يكون بعد) مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ 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: مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) مدين حـ/ خسائر رأسمالية ٣٩٣ (بالفرق) دائن حـ/ ١٢٨٣ إذا تم بيع جزء من العقد أوكل العقد بخسارة فيجب اخذ المخصص بنظر الاعتبار وإذا لم يكفي المخصص لتغطية الخسارة فيحمل الفرق على حـ / خسائر رأسمالية (٣٩٣) ليقفل 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: مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) دائن حـ/ 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: مدين حـ/ الصندوق أو المصرف أو المدينون مدين حـ / مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (٢٣١٢٢) دائن حـ/ ١٢٨٣ دائن حـ/ أرباح رأسمالية (٤٩٣) (بالفرق)	بهذه الطريقة تكون المعالجة المحاسبية لهذه الحالة مشابهة تماماً لطريقة المعالجة المحاسبية في الطريقة الرأسمالية

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. تأسست هذه الشركة في بدء القرن الماضي وكانت تسمى الشركة العراقية البريطانية وبعد قرار التأميم أممت 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 استنادا إلى قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، اذ عدلت تسميتها إلى شركة نفط الشمال (شركة عامة) واعتبارا 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 دليل 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 لزاما على هذه الشركة تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

وتقوم شركة الحفر العراقية ودوائر مركزية فنية في الوزارة 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 التصاميم الهندسية والتشييد والحفر للآبار وتدشين المنشآت الإنتاجية، وتقوم شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب اعتماداً على الموقع الجغرافي بأعمال التشغيل والإنتاج (كيسو، ٢٠٠٥، ٥٢، نقلا عن الكعبي، ١٩٩٧، ٨١). وتقوم شركة نفط الشمال وشركة نفط الجنوب بتمويل شركة الإستكشافات 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 بشكل 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 اعتبارا 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 إلشركة لا تطبق أي من الطر ائق المذكورة آنفاً لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح، بل تعد جميع هذه النفقات نفقة إيراديه مؤجلة.

وذلك لأن النظام المحاسبي الموحد قضى بتحميل نفقات الإستكشاف والمسح كافة التي تتحملها الشركة النفطية طوال السنة على حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح، وقد أعطى لها الرقم ١٢٨٣ علما أن النظام المحاسبي الموحد عرف نفقات الإ ستكشاف والمسح بأنها المصروفات كافة اللازمة لإجراء مسح الأرض وإستكشاف مكوناتها كالمسوحات الجيولوجية، وأعمال فرق الزلازل لغرض إكتشاف آبار النفط والمعادن الأخرى (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٨٥، ٦٣) باعتبار جميع نفقات الإستكشاف والمسح كنفقة إيراديه مؤجلة تأخذ رقماً في الدليل المحاسبي ١١٨٢ وتظهر في ميزانية الشركة في جانب الموجودات ، علما 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 (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٨٥، ٦٣).

وقد بلغت نفقات الإ ستكشاف والمسح التي حدثت خلال عام ٢٠٠٢(*) فقط مبلغ ١٦١,٣٠٥,٥٧٧ ديناراً، في حين لم يكن هناك مبالغ منفقة على الإ ستكشاف 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 الإ ستكشاف 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 الإ ستكشاف والمسح في بدء السنة يطرح منها المطفأ كليا (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 ، ص٦٠-٦١ .

(**) المصدر نفسه.

وقد ألزم النظام المحاسبي الموحد الشركات النفطية بإتباع هذه المعالجة طوال مدة الإستكشاف والمسح ومهما طالت مدتها.

وفي نهاية هذه الـ مدة عند الانتهاء من عمليات الإ ستكشاف والمسح والتي قد تستغرق عدة سنوات فإنها ستسفر عن أحد الاحتمالين الآتيين:

أ. وجود النفط بكميات تجارية.

ب. عدم وجوده نهائيا أو وجوده بكميات غير تجارية.

وفي كلا الحالتين فان النظام ألزم الشركات النفطية بقفل حـ/ 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 محاسبيا ، وذلك لان الشركة تتحمل بنفقات كبيرة جدا طوال مدة الإستكشاف والمسح علما أن هذه الـمدة قد تستغرق أكثر من عشر سنوات (*) في بعض الأحيان ويكمن الخطأ بالتحديد بالاتي:

أ. في حالة عدم إكتشاف النفط وسيتولد بهذه الحالة أصل ثابت ويظهر في ميزانية الشركة إلا انه في حقيقة الأمر لا وجود له.

ب. إلزام النظام المحاسبي الموحد الشركات النفطية بإطفاء حـ/ مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح (حـ/ ١١٨٣) بنسبة ١٠%،أي على عشر سنوات التي تعد نسبة غير معقولة ومبالغ بها، وذلك لان العراق وكما هو معروف في حالة إكتشاف النفط فان عمر البئر النفطي المنتج سيكون سنوات طويلة جدا ممكن أن تصل إلى أكثرمن خمسين عاماً(**) (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 الآبار 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 المـ علومة من خلال الزيارة الميدانية التي قام بها الباحث للشركة عينة البحث والمقابلة الشخصية مع بعض الموظفين العاملين في الشركة .

(**) المصدر نفسه.

النفقات في الطريقة الأ ولى في الجانب المدين من حـ-/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 المجهودات الناجحةوفي كل الحالات الـ مذكورة 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 المجهودات الناجحة وفي كل حالة من الحالات الثلاث ، وهي عدم إحتساب إندثار وإحتساب إندثار لإجمالي المشاريع وإحتساب إندثار لكل مشروع على حدة ، اذ إن هذه الطريقة هي الوحيدة التي تتضمن التنازل على عكس الطريقة الايرادية والرأسمالية واللتان لا تتضمنان التنازل.

٤. إن تطبيق إحدى طرائق معالجة نفقات الإستكشاف والمسح كان محل جدل من قبل الشركات النفطية العالمية ولمدةطويلة من الزمن ، وهذا ما أكدته الشركات النفطية الأمريكية.

٥.إن لكل طريقة من الطرق السابقة الذكر لمعالجة نفقات الإستكشاف والمسح لها تأثير مختلف تماماعن الطرق الأخرى ، وذلك من حيث التأثير على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي ، ففي حين إن الطريقة الايرادية ستظهر صافي نتيجة النشاط بأقلمن قيمته الحقيقية ، وذلك لأنهاستقفل جميع النف قات في حساب الأرباح والخسائر في سنة حدوثها على عكس الطريقة الرأسمالية تماما التي ستظهر أرباحاً غير حقيقية ، أي بأكثر من اللازم وستظهر أصولاًوهمية لا وجود لها وبالأخص في حالة عدم إكتشاف النفط، ولكن الطريقتين تشتركان في مسألة واحدة، وهي أنهما لا يتضمنان التنازل.

٦. إن طريقة المجهودات 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. إنالطريقة التي جاء بهاالنظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات الإ ستكشاف والمسح كانت غير دقيقة وغير مقبولة محاسبيا ، وذلك لأنه ألزم الشركات النفطية بتحميل النفقات كافةالتي تتحملها هذه الشركات في المرحلة الأ 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 موفقا في اختيار نسبة إطفاء حـ/ ١١٨٣، اذ حددها بنسبة ١٠% وفي كلا الحالتين (أي عند إكتشاف النفط أو العكس) وهذا غير صحيح محاسبيا ، 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 الإستكشاف والمسح نفقة ايرادية مؤجلة وتطفئ على عشرة سنوات أي بنسبة ١٠% سنويا ولا تأخذبنظر الاعتبار ما سيسفر عن نتائج عمليات الإستكشاف والمسح من آبار منتجة أو جافة.

١٠. واستنادا إلى ما سبق في الفقرة السابقة فان هذه المعالجة أقرب ما تكون إلى الطريقة الرأسمالية، وذلك لأنها لاتميز بين المناطق الناجحة والفاشلة ، وتعدها كلها ناجحة، وعلى هذا الأساس فان صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة عينة البحث لا يعبران بشكل دقيق وموضوعي عن الوضع المالي للشركة، وذلك لان الشركة ضخمت أصولها بأكثر من اللازم عن طريق عد جميع نفقات الإستكشاف والمسح نفقة ايرادية مؤجلة تظهر في ميزانيتها في الموجودات وطوال مدة الإستكشاف والمسح عن النفط.

التوصيات

استنادا لما تقدم من الاستنتاجات يوصي الباحث بالاتي:

١. ضرورة قيام النظام المحاسبي الموحد بتغيير طريقة معالجة حـ/ مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الإستكشاف والمسح ١٢٨٣ في الوحدات النفطية من الطريقة المطبقة حاليا إلى الطرائق التي جاء بها البحث وبالتحديد طريقة المجهودات الناجحة وكما هي عليه في الجدول (١ و ٢ و ٣).

٢. واستنادا إلى ١ أعلاه يتطلب الامر استحداث الحسابات الآتية لكي تكون المعالجة المحاسبية صحيحة ، ويقترح الباحث أن تأخذ أرقاماً في الدليل المحاسبي كما هو مؤشر إزاء كل منها وبالشكل الاتي:

أ. حـ/ إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح – مشروع رقم ( ) ويأخذ الرقم ٣٧٢٤٢.

ب. حـ/ إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ويأخذ الرقم ٣٧٢٤١.

جـ. حـ/ مخصص إندثار مشروعات تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح – مشروع رقم ( ) ويأخذ الرقم ٢٣١٢٢.

د. حـ/ مخصص إندثار لإجمالي مشاريع تحت التنفيذ – نفقات إستكشاف ومسح ويأخذ الرقم ٢٣١٢١.

هـ. حـ/ آبار نفطية منتجة ويأخذ الرقم ١١٢٤٤.
و. حـ/ 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 وضوورة تطبيق طريقة المجهودات الناجحة ، وذلك لان هذه الطريقة تميز بين المناطق المنتجة وغير المنتجة ، فضلاً عن أنها الوحيدة التي تتضمن التنازل ، ولأنها تؤدي إلى إظهار صافي نتيجة النشاط والمركز المالي بشكلموضوعي وسليم وأفضل من الطر ائق السابقة، وكذلك لكي يمكن إجراء مقارنة أداء الشركة عينة البحث مع الشركات الأخرى المحلية (شركة نفط الجنوب بعد أنتطبق 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 بدلا 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 والتنقيب 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، طرق المعالجة المحاسبية لتكاليف الإ ستكشاف والمسح وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط بالتطبيق على شركة نفط الشمال، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
٧. حسين 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، تق ويم الأصول الثابتة للنفط وأثره على نتائج الأعمال والمركز المالي لمنشأة النفط، مجلة آفاق اقتصادية، العدد ١٩، أبو ظبي، ١٩٨٤.
١١. فائزة إبراهيم محمود الباقي 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 .