

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية المأمون الجامعة

قسم المحاسبة

المرحلة الثالثة

محاسبة المصادر الطبيعية

أستاذ المادة

م.م زهراء خالد

الجانب النظري

النظري



الأصل المتناقص

هو عبارة عن هبات طبيعية تنفذ بعملية الاستخراج ولا يمكن استبدالها او تعويضها وتصبح منتجا نهائياً بمجرد الاستخراج ولا تتأثر قيمتها بمرور الزمن ان بقيت مخزونة في باطن الأرض.

خصائص محاسبة النفط

1. كبر حجم الشركات وتعقيد عملياتها

تتميز محاسبة النفط بضخامة الاموال قبل الانتاج واستثمار هذه الاموال بفترة كبيرة قبل الانتاج حيث ان عملية الاستخراج تحتاج الى اليات وتجهيزات عديدة كذلك الى فترة زمنية طويلة متمثلة بتحديد مناطق الحفر وعملية الاستخراج ومن ثم التقدير او عن طريق التوسيع في الابار المنتجة.

2. عامل عدم التأكد

لوجود هذا العامل من حيث التأكد من وجود النفط وتقدير الاحتياطي يحتاج الى فترات زمنية طويلة وبالتالي خلال عام او أكثر لا تتحقق الإيرادات وعدم امكانية مقابلة النفقات بالإيرادات.

3. اعتبارات الضرائب

تتطلب الضرائب مجموعة من القوانين والتعليمات وما الى ذلك من اثار على الحسابات المالية للشركات وتحتفظ الشركات بنوعين او نسختين من السجلات احدهم تسجل المصروفات الرأسمالية والاخرى المصروفات الايرادية.

4. تعديل انتاج شركات النفط بين الحين والآخر

ليتسنى للدولة المنتجة الالتزام بقوانين الدولة المشرفة مثلاً (اوبك) financial Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة المالية.

الفرق بين الاصل الثابت والاصل المتناقص

ت	الاصل الثابت	الاصل المتناقص
---	--------------	----------------

1	الاحتفاظ بالأصل لمدة طويلة لغرض المساهمة في عملية الانتاج	يستكشف من اجل البيع وليس دائم ويستنفذ مع الانتاج
2	سهل المنال ويمكن الحصول عليه بالشراء او المقايضة	صعب المنال والحيازة ويتم الحصول عليه عن طريق شراء الارض او شراء حق البحث والاستكشاف
3	لا تنقص كميته بالتقادم	تنقص كميته بالاستخراج

الفرق بين محاسبة الاصل الثابت ومحاسبة الاصل المتناقص

ت	محاسبة الاصل الثابت	محاسبة الاصل المتناقص
1	تتحصر الدورة الانتاجية في عمره الانتاجي اي المدة التي يكون صالح فيها للاستخدام	تتحصر الدورة الانتاجية في المدة التي يستنفذ منها احتياطي هذا الاصل الذي كان في باطن الارض
2	تحدد القيمة الانتاجية له بالوحدات الزمنية فقيمة الآلة الانتاجية هي قيمة ما تنتجه في فترة زمنية محددة	تحدد القيمة الانتاجية بمقدار ما يستعمل منه بالوحدات المنتجة كالبرميل او القدم المكعبة في وحدة زمنية والترسبات معينة كذلك يدخل نوع المنتج مثلا الصافي من الشوائب
3	تتناقص قيمته عن طريق الاستهلاك او التقادم او الاستعمال غير المثالي	تتناقص قيمته عن طريق النفاذ بسبب الاستخراج من الاحتياطي لا بسبب التقادم
4	يمثل خدمات منتظرة او مصروفات مؤجلة	يمثل قيمة منتج من حيث المصروفات التي دفعت مسبقاً في سبيل الحصول عليه

نفقات البحث والاستكشاف: - بشكل عام فان صناعة انتاج النفط الخام تمر بثلاثة مراحل هي:

- ❖ المرحلة الاولى: - البحث والاستكشاف
- ❖ المرحلة الثانية: - الحفر واعداد البئر للإنتاج
- ❖ المرحلة الثالثة: - الانتاج

ان هذا الفصل مخصص للبحث في نفقات المرحلة الاولى فكان لا بد وقبل الولوج في تفاصيل البحث والاستكشاف التعريف بالمرحلة ذاتها والتي تتمثل بكافة الانشطة والفعاليات التي يتم القيام بها وذلك للتأكد من وجود النفط الخام من عدمه ومن خلال استخدام مجموعة من الموجودات الثابتة والمتنقلة بجانب المشروعات تحت التنفيذ وكما تتطلب مرحلة البحث والاستكشاف مجموعة من المصاريف التي تصرف لتسهيل عمليات الاستكشاف

ومن اهم انواع الموجودات الثابتة التي تحتاجها مرحلة البحث والاستكشاف هي: -

- 1) الاراضي المستخدمة في تسهيل مهام الحفر والاستكشاف الى جانب الاراضي التي يتم البحث والاستكشاف فيها.
- 2) المباني والانشاءات المستخدمة في تسهيل مهام عمل الشركات في مجال البحث والاستكشاف.
- 3) الاثاث والمكاتب المستخدمة في تسهيل عمل الشركات في مجال البحث والاستكشاف.
- 4) الابار المنتجة والمستخدمه على الصعيد التجاري من قبل الشركة.
- 5) الابار التي لا زالت في طور البحث والاستكشاف ولم يتم التأكد من وجود النفط فيها تجارياً حيث تعد هذه الابار كموجودات ثابتة.

اما مصاريف الاستكشاف التي تمثل المصروفات اللازمة لإجراءات عملية مسح الارض واستكشاف مكوناتها والتي تبدأ من مرحلة انفاقها بعد تثبيت الاجهزة والمعدات في منطقة الحفر وبدء تشغيل الموجودات الثابتة الخاصة بالآبار، وتشمل هذه المصاريف البنود التالية: -

- مصاريف المسوحات الجيولوجية.
- مصاريف تسوية الارض.
- مصاريف التشغيل.
- مصاريف شراء العدد والمهمات.
- مصاريف الفرق الزلزالية لغرض اكتشاف ابار النفط والمعادن الاخرى.
- مصاريف المقاولين.
- مصاريف تعويضات عن استملاك الاراضي.
- مصاريف نقل العاملين.
- مصاريف اصلاح خسائر الحريق والامطار والعوامل الطبيعية.
- مصاريف ائصال المياه والخدمات.
- المصاريف الادارية.

تقسيم نفقات البحث والاستكشاف

يمكن تقسيم نفقات البحث والاستكشاف الى ثلاثة انواع وهي كما يلي :-

حسب طبيعتها

تقسم نفقات البحث والاستكشاف حسب طبيعة المصروف والغرض والاسباب التي ادت الى صرفه وطبيعة المنفعة المكتسبة من هذه النفقة الى الانواع التالية:

(1) التكاليف التعاقدية.

(2) تكاليف الآلات والمعدات.

(3) التكاليف الجارية.

فالتكاليف التعاقدية تصرف بناءً على نص في العقد وهي اي مبالغ تنفق للإيفاء بالجانب التعاقدى وليس بالضرورة ان تكون مرتبطة لتنفيذ النشاط الفني الخاص بعمليات البحث والاستكشاف وتنتهي فرص الاستفادة منها مع انتهاء العمل في المنطقة ومن امثلتها تعهد شركات البحث والاستكشاف في انشاء ورش تدريب للعاملين وتعليمهم وانشاء مرافق اجتماعية وانشاء طرق لنقل العاملين من والى منطقة العمل.

اما تكاليف الآلات والمعدات فهي نفقات تصرف لاقتناء الآلات والمعدات التي تستخدم في البحث والاستكشاف واعداد الابار وتشتمل على جميع نفقات الموجودات الثابتة والمتنقلة وتكاليف استئجارها، وتذهب التكاليف الجارية الى النفقات التي تصرف لتشغيل الموجودات الثابتة العاملة في نشاط البحث والاستكشاف وتتمثل هذه التكاليف بالبند التالية:

- اجور العاملين.
- مصاريف تشغيل الآلات.
- مصاريف صيانة الآلات.
- مصاريف اطعام العاملين .
- مصاريف كسوة العاملين.

- مصاريف سكن العاملين.
- مصاريف نقل العاملين.
- مصاريف التأمين.
- المصاريف الادارية المتعلقة بالموقع المخصص للبحث والاستكشاف.
- مصاريف صيانة الطرق او الابار.

حسب الاستفادة منها مستقبلاً

وتقسم الى نوعين هما:

- نفقات ملموسة.
- نفقات غير ملموسة.

فالنفقات الملموسة ما هي الا تلك المصاريف المنفقة للحصول على موجودات ثابتة ومنتقلة وتكون ملكاً للشركة وقابلة للاستخدام مرة ثانية في مجال عمل اخر ومن خصائص هذه النفقات الملموسة ما يلي:

- ضرورتها لاستمرار العمل في نشاط البحث والاستكشاف.
- القيمة البيعية لها في نهاية العمر الانتاجي.
- الحرية في التصرف بها بعد انتهاء اعمال البحث والاستكشاف.
- قابليتها للنقل من مجال عمل الى آخر.

ومن الامثلة على النفقات الملموسة

- انابيب الحفر.

- معدات رأس البئر .
- القاعدة المعدنية المستخدمة في الحفر التجريبي للبئر .
- معدات البحث والاستكشاف .
- الانابيب المعدنية السطحية .
- صهاريج ومعدات الضخ والعزل والمعالجة بعد مرحلة الاستكشاف .
- الاثاث المستخدم في المكاتب .

اما النفقات غير الملموسة ما هي الا قيمة الموجودات والخدمات التي ينحصر انفاقها وفائدة استخدامها في فترة الامتياز ولا يمكن الاستفادة منها في عمليات لاحقة فهي غير قابلة للنقل الى مناطق عمل اخرى وليس لها قيمة تبعية او فائدة مستقبلية تستفيد منها الشركة .

وتشمل النفقات غير الملموسة الاتي:

- ايجار المعدات والآلات .
- اهلاك الآلات .
- قيمة الوقود والزيوت .
- قيمة مواد الحفر كالطين والمواد الكيماوية .
- تكاليف الخدمات والاستشارات الاخرى .
- تكاليف الفحص والمصروفات المالية والادارية التي يتحملها الموقع .
- اجور العمل والرواتب المدفوعة .

اية مبالغ منفقة من قبل الشركة للإيفاء بالجانب التعاقدى مع الدولة (صاحبة الارض) مثل ورش تدريب العاملين والطرق والمرافق الاجتماعية والصحية .

حسب خاصية المبلغ المصروف

تقسم نفقات البحث والاستكشاف من حيث خاصية المبلغ المصروف الى كونه من الموجودات او من المصروفات ووفق الانواع التالية: -

- الموجودات الثابتة.
- الموجودات المتحركة.
- مشروعات تحت التنفيذ.
- مصاريف البحث والاستكشاف.

المعالجات المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف

هناك ثلاثة طرق محاسبية لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف وهي على النحو الآتي: -

الطريقة الاولى: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية.

الطريقة الثانية: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيراديه.

الطريقة الثالثة: اعتبار النفقات التي تخص المناطق المنتجة رأسمالية والنفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيراديه.

الطريقة الاولى: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية.

حيث تعتبر هنا جميع نفقات البحث والاستكشاف نفقات رأسمالية تظهر في الميزانية العمومية للشركة كنفقات بحث وتطوير بغض النظر عما إذا كان قد تم التأكد من وجود النفط في هذه المناطق من عدمه.

وفيما يلي الآراء المؤيدة لتطبيق هذه الطريقة:

1. ان اعداد القوائم المالية (الميزانية العمومية) بموجب هذه الطريقة سيعطي فكرة واضحة عن نشاط الشركة في مجال البحث والاستكشاف وتطوير المناطق والحقول التي تعمل فيها الشركة

ويتحقق ذلك من خلال تسجيل كافة نفقات البحث والاستكشاف كنفقات رأسمالية وتظهر هذه النفقات تحت حساب (نفقات بحث وتطوير) في الميزانية العمومية كفقرة مستقلة عن الموجودات الثابتة والمتداولة.

2. ان زيادة الانفاق في مجال الاستكشاف من قبل شركات النفط يدل على زيادة الجهود المبذولة في نشاط الاستكشاف وزيادة المساحات المستكشفة وهذا بدوره يزيد من فرص اكتشاف وازافة احتياطات جديدة للنفط والغاز.

3. ان ظهور مبالغ البحث والاستكشاف في الميزانية العمومية يجب ان يقابلها اصول عينية (ابار نفط منتجة) ولكن تكون احيانا نتائج البحث والاستكشاف فاشلة فلا يقابل هذه المبالغ اي اصول عينية الا ان الخبرة المكتسبة في مجال البحث والتي يمكن الاستفادة منها في المستقبل هي الاصول المقابلة لهذه المبالغ.

4. ان اعتبار المبالغ المنفقة في مجال الاستكشاف جزء من اصول الشركة سيعطي قوة لمركزها المالي ويزيد من قيمتها لدى المساهمين اذ تعتبر الجهود في هذا المجال من الاصول التي ستحقق ايراداً في المستقبل اذا ما اكتشف وجود النفط في المناطق محل البحث.

اما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:

1. ان عامل عدم التأكد والمخاطرة في الحصول على النتائج الايجابية هو من اهم خصائص صناعة النفط وعليه تكون العلاقة ضعيفة بين حجم المبالغ المنفقة وزيادة الاستكشافات وزيادة المساحات المستكشفة المنتجة.

2. ان الفشل في ايجاد مساحات منتجة لا يعني خبرة مكتسبة في مجال البحث والاستكشاف بقدر اعتباره سوء اختيار لمناطق البحث وسوء تقدير منتج عن عدم دقة وصحة المعلومات الاولية.

3. ان اظهار نفقات المشروعات الفاشلة كأصول في الميزانية العمومية سيخل بموضوعية تلك الميزانية التي تعبر عن المركز المالي للشركة حيث ستكون هناك مبالغ ظاهرة فيها لا تقابلها اصول حقيقية في الواقع.

4. ان الانفاق على مشاريع فاشلة وغير منتجة في المستقبل سيعطي فكرة غير مطمئنة للمساهمين حيث ان رسملة مصاريف البحث والاستكشاف بشكل اعتباطي دون الانتظار حتى ظهور نتائج جهود البحث يقلل من ثقة المساهمين بالشركة لان المبالغ الظاهرة كأصول عن مشروعات فاشلة لا يوجد لها اي ايراد مستقبلاً.

وتتصف الطريقة الرأسمالية بانها تعتبر كافة التكاليف المتعلقة بعمليات البحث والاستكشاف مصاريف رأسمالية سواء ادى الى نتائج ناجحة او نتائج فاشلة ويترتب على استخدام هذه الطريقة:

• عدم تأثر الارباح السنوية للشركة بنفقات اكتشاف النفط حتى لو اعتبرت هذه النفقات خسائر بسبب فشل نتائج الاستكشاف حيث لا تقفل هذه النفقات في د / أ. خ وبذلك لا تتأثر الايرادات المتحققة من بيع النفط بنفقات البحث في تلك السنة وبالتالي تبقى مستويات الارباح دون تغير.

• ارتفاع رصيد التكاليف الرأسمالية لأبار النفط بسبب تلك الطريقة الرأسمالية التي تعتبر كل جهود البحث والاستكشاف وكذلك الفاشلة منها ذات قيمة وتظهر في الميزانية.

• زيادة تكلفة نفاذ برميل النفط حيث ان حصة البرميل الواحد من النفاذ عالية حيث تحتسب بقسمة قيمة الابار المرتفعة التكاليف على حجم الاحتياطي للبراميل.

الطريقة الثانية: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيراديه.

بموجب هذه الطريقة تعتبر نفقات البحث والاستكشاف إيراديه اي تقفل حسابات السنة المالية المتحققة فيها في حساب الارباح والخسائر وبغض النظر عن نتائج البحث ايجابية ام سلبية.

وفيما يلي الآراء المؤيدة لتطبيق هذه الطريقة:

- ان الهدف من انفاق المبالغ على نشاط البحث والاستكشاف هو تحقيق ايراد في تلك السنة مما يتطلب مقابلة المصاريف مع الايرادات في حساب الارباح والخسائر لتلك السنة وعليه تعتبر نفقات البحث والاستكشاف إيراديه.
- ان صرف مبالغ على نشاط البحث والاستكشاف لا يعني بالضرورة تحقيق اصول مقابل هذه المبالغ المصروفة وبالتالي يفضل شطب هذه النفقات سنويا باعتبارها مصاريف إيراديه.
- ان مصاريف البحث والاستكشاف تنفق على اراضٍ ومساحات مؤجرة او مستغلة بموجب عقد وسوف تعود هذه الاراضي مع احتياطاتها من النفط الى الجهة المالكة بعد انتهاء العقد وبالتالي يجب اعتبارها مصاريف إيراديه لأنه سوف لا يقابلها اصل مستقبلاً.

اما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:

- ان اجراء معالجة محاسبية واحدة لنتائج مختلفة غير صحيح محاسبيا حيث لا يمكن معاملة مصاريف المشروعات الناجحة والفاشلة معاملة واحدة لأنه في الحالة الاولى سيتولد عن الجهود أصل من الاصول وفي الحالة الثانية سوف لا يتولد اي اصل وبالتالي لا ينتج عنها ايراد في المستقبل حيث يجب التمييز بين المصاريف الايراديه والمصاريف الرأسمالية انفاقا من المبادئ المحاسبية.

• ان جعل كل نفقات البحث والاستكشاف مصاريف إيرادية لا يظهر قيمة للجهود الناجحة للبحث والاستكشاف.

• ان الطريقة الايرادية لا تصور الواقع الحقيقي للمساهمين لأنها تقفل كل مصاريف الاستكشاف في حساب الارباح والخسائر مما يؤدي الى عدم تراكم نفقات البحث والاستكشاف في رصيد حساب البحث والتطوير وهذا لا يوضح للمساهمين حجم نشاط الشركة في مجال زيادة الاحتياطي وزيادة اصول الشركة.

تتصف هذه الطريقة الايرادية في معالجة مصاريف البحث والاستكشاف بانها تعتبر كافة النفقات المصروفة على نشاط البحث والاستكشاف مصاريف إيرادية تقفل في حساب الارباح والخسائر للسنة المالية التي انفقت فيها هذه المبالغ وبغض النظر عن نتيجة الاستكشاف ايجابية او سلبية وترتب على هذه الطريقة ما يلي:

• انخفاض الارباح في السنوات التي يتم فيها إنفاق مبالغ كبيرة على نشاط البحث والاستكشاف وزيادتها في السنوات التي لا تحمل بمثل هذه النفقات مما يؤدي الى عدم انتظام معدل الربح المحقق.

• انخفاض التكلفة الرأسمالية للآبار حيث اعتبار نفقات البحث والاستكشاف نفقات إيرادية يقلل من رصيد حساب الآبار ويخفض من رصيد الحسابات الرأسمالية التي تظهر في الميزانية العمومية للشركة.

• انخفاض تكلفة النفاذ لكل برميل من النفط لان انخفاض رصيد الحسابات الرأسمالية المتعلقة بالبحث والاستكشاف يؤدي الى انخفاض تكلفة نفاذ البرميل التي تحتسب بقسمة

التكلفة الرأسمالية للآبار (قيمة الاصل) على مقدار الاحتياطي القابل للاستخراج المقدر
بعدد من براميل النفط.