قال تعالى:

[وَمَا أُوْتِيتُمْ مّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيْلاً]

سورة الإسراء آية﴿ ٨٥﴾

الإهداء

إلى من لم أرى منها سوى الحب والحنان، سوى العطف والأمان، إلى من فارقتنا ونحن صغار.

أمي الغالية رحمها الله واسكنها في فسيح جناته

إلى من كان الأب والأم، إلى من زرع فينا الأخلاق والمودة، من علمنا معنى الحياة والإصرار، من كان السند القوي لنا أمام جميع صعوبات الحياة.

أبي الغالي

إلى من كانو معي دائماً، من لم أجد منهم سوى كل اخلاص وكل عطف وحب وحنان، إلى من ساعدوني متى احتجت المساعدة، من كانت قلوبهم معي في كل حين حتى على الرغم من بعد المسافات بيننا.

أخوتي وأخواتي الأعزاء

الشكر والتقدير

قال تعالى : (لئن شكرتم لأزيدنكم) صدق الله العظيم

بعد هذا العمل والجهد المتواضع وعرفاناً بالجميل لا يسعني إلا إن أتقدم بعظيم شكري وامتناني، ووافر تقديري، لجامعة دمشق نبراس العلم والعطاء، ممثلة برئاستها، والى كلية الاقتصاد الصرح العلمي المنير، ممثلة بعمادتها وهيئتها التدريسية والإدارية والشكر موصول لأساتذتي في قسم المحاسبة، كما أتقدم بشكري وتقديري إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ عصام قريط الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة ووجهني وأرشدني وساعدني ولم يبخل علي بوقته وجهده، فكان له الفضل الكبير والبصمة الواضحة بالعلم الوفير، كما اشكر أعضاء لجنة الحكم على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما قدموه من ملاحظات علمية ساهمت في إثراء هذه الأطروحة.

والشكر موصول إلى كل من وقف إلى جانبي وشد من عزيمتي إخوتي وأصدقائي.. أقدم لهم جميعًا شكري وامتناني.

قائمة المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الآية القرآنية	i
الإهداء	ii
الشكر والتقدير	iii
قائمة المحتويات	iv
ملخص الدراسة	viii
الفصل الأول: مخطط الدراسة	**11-2**
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	4
الدراسات السابقة	5
أهمية الدراسة	9
أهداف الدراسة	10
تساؤلات الدراسة	10
منهجية الدراسة	10
مجتمع الدراسة	11
الفصل الثاني: صفات صناعة إنتاج النفط والغاز ومحاسبتها	**43-13**
المبحث الأول: خصائص صناعة إنتاج النفط والغاز	14
المبحث الثاني: احتياطيات النفط والغاز وتصنيفاتها المختلفة	21
المبحث الثالث: المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز (GAAP)	34
المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية وصناعة إنتاج النفط والغاز	40
الفصل الثالث: عقود تقاسم الإنتاج	**71-45**
المبحث الأول: الإتفاقيات التعاقدية في مجال إنتاج النفط والغاز	45
المبحث الثاني: خصائص عقود تقاسم الإنتاج في سورية	55
المبحث الثالث: عملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج	62

المحتويات	رقم الصفحة
الفصل الرابع: دقة قياس الأرباح وطرق إطفاء التكاليف	**88-73**
المبحث الأول: دقة قياس الأرباح في شركات إنتاج النفط والغاز المستثمرة في سورية	**73**
المبحث الثاني: سياسة الاعتراف بالإيرادات في ظل عقود تقاسم الإنتاج	**78**
المبحث الثالث: المعالجات المحاسبية للتكاليف وإطفاءها في ظل عقود تقاسم الإنتاج	**84**
المبحث الرابع: موقف المعايير المحاسبية الدولية من عقود تقاسم الإنتاج	**87**
الفصل الخامس: الجانب العملي للدراسة	**125-90**
النتائج والتوصيات	**128-127**
نتائج الدراسة	**127**
توصيات الدراسة	**128**
ملحق الدراسة	**142-130**
المبحث الأول: المؤسسة العامة للنفط والشركة السورية للنفط	**130**
المبحث الثاني: إنتاج النفط والغاز في سورية وبيئة عمل الشركات المستثمرة في سورية	**133**
قائمة المراجع	**147-144**
قائمة المراجع العربية	**144**
قائمة المراجع الانكليزية	**145**
قائمة الجداول	
الجدول رقم (١): جدول احتياطيات النفط والغاز العالمي	**30**
الجدول رقم (٢): نموذج التقرير الإنتاجي في الشركات النفطية	**79**
الجدول رقم (٣): نموذج جدول نفط الأساس المتفق عليه بين الجانب المحلي والمقاول الأجنبي	**80**
الجدول رقم (٤): قائمة المركز المالي للشركة N	**96**
الجدول رقم (٥): قائمة الدخل للشركة N	**97**
الجدول رقم (٦): قائمة المركز المالي للشركة C	**101**
الجدول رقم (٧): قائمة الدخل للشركة C	**102**
الجدول رقم (٨): جدول مقارنة صافي الدخل في الشركتين N و C	**103**

المحتويات / تتمة قائمة الجداول	رقم الصفحة
الجدول رقم (٩): جدول مقابلة الإيرادات بالمصاريف الجارية في الشركة C	105
الجدول رقم (١٠): جدول مقابلة التكاليف الفعلية المطفأة مع المصاريف الجارية في الشركة C	107
الجدول رقم (١١): جدول احتساب مصروف النفاذ في شركة N	110
الجدول رقم (١٢): جدول الانتاج المخصص للمقاول الاجنبي اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة	114
الجدول رقم (١٣): جدول مصروف النفاذ حسب طريقة وحدة الإنتاج اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة	115
الجدول رقم (١٤): جدول التكاليف القابلة للاسترداد لشركة N	116
الجدول رقم (١٥): جدول مصروف الإطفاء اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة	116
الجدول رقم (١٦): جدول إيرادات الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة	117
الجدول رقم (١٧): جدول صافي دخل الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة في إطفاء التكاليف	117
الجدول رقم (١٨): جدول الإنتاج المخصص للمقاول الأجنبي اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول	119
الجدول رقم (١٩): جدول إيرادات الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول	120
الجدول رقم (٢٠): جدول مصروف النفاذ باستخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول	121
الجدول رقم (٢١): جدول إجمالي التكاليف المطفأة عند استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف	121
الجدول رقم (٢٢): جدول صافي الدخل عند استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف	122
الجدول رقم (٢٣): جدول الفروقات بين استخدام حجم الاحتياطيات المبرهنة الإجمالية وحجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف	123
الجدول رقم (٢٤): احجام احتياطيات النفط والغاز في سورية	133
جدول رقم (٢٥): جدول تطور انتاج النفط في سورية تاريخياً	138
قائمة الأشكال	
الشكل البياني رقم (١): توزيع انتاج النفط بين الجانب المحلي والمقاول الأجنبي	59
الشكل رقم (٢) : نموذج كتاب الشركة النفطية حول تقرير بيان الأنشطة	63
الشكل رقم (٣): نموذج تقرير بيان الأنشطة	64
الشكل رقم (٤): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيانات الأنشطة	65
الشكل رقم (٥): نموذج الجداول التفصيلية بنتائج تدقيق المؤسسة العامة للنفط للمبالغ الواردة في بيانات الأنشطة.	66

المحتويات / تتمة قائمة الأشكال	رقم الصفحة
الشكل رقم (٦): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول تقرير إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد	67
الشكل رقم (٧): نموذج تقرير إجمالي تكاليف الشركة النفطية القابلة للاسترداد	68
الشكل رقم (٨): نموذج تقريرالتكاليف المتحققة القابلة للاسترداد خلال إحدى الفترات المالية	69
الشكل رقم (٩): نموذج فاتورة المبيعات لإحدى الشركات النفطية	82
الشكل رقم (١٠): نموذج كتاب مصادقة المؤسسة العامة للنفط على فاتورة مبيعات الشركة النفطية	83
الشكل رقم (١١): نسب مساهمة كافة الشركات العاملة في سورية في الناتج الإجمالي للنفط	131

ملخص الدراسة

هدفَ البحث إلى معرفة أثر استخدام طريقة إطفاء التكاليف في دقة قياس الدخل في الشركات النفطية الأجنبية المستثمرة في سورية وبيان الطريقة الملائمة في معالجة التكاليف وإطفائها، في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

لبلوغ هدف البحث تم إعداد دراسة تطبيقية في شركتين لإنتاج النفط والغاز في سورية، تعتمد كل منها قواعد وسياسات محاسبية مختلفة. ولسهولة المقارنة بين المعالجات المحاسبية المتباينة في الشركتين، استخدم الباحث البيانات المالية الفعلية لإحدى الشركتين وعالجها طبقاً لسياسات وقواعد الشركة الثانية، المستخدمة عند معالجة التكاليف وإطفاءها. ثم تم مقارنة نتائج التطبيق مع النتائج الفعلية للشركة. وهذا مكّن من معرفة الفروقات التي تركها اختلاف قواعد وسياسات معالجة التكاليف وبالتالي من تحديد اثر اختلاف تلك المعالجات.

توصل البحث إلى أن القواعد المحاسبية المتبعة في شركات النفط الأجنبية المستثمرة في سورية متباينة بشكل ملحوظ، وأن مبلغ التكاليف المرسملة وصافي الدخل يختلفان بشكل جوهري عند اختلاف طريقة معالجة التكاليف وإطفائها.

وقد تبين أن طريقة رسملة جميع التكاليف ومن ثم إطفاءها باستخدام عائدات نفط استرداد التكلفة، لا تحقق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، رغم بساطة تطبيقها. وهي لم تحقق الموضوعية في قياس حجم الاستثمار في مجال النفط والغاز. وإن معالجة عائدات نفط استرداد التكاليف باعتبارها إيراداً، ومن ثم إطفاء التكاليف طبقاً للطرق المحاسبية المقبولة عموماً، تعتبر الطريقة المحاسبية الأفضل والأكثر ملاءمة كونها تحقق موضوعية أكثر في قياس نتائج أعمال شركات إنتاج النفط والغاز.

مخطط الدراسة

أولاً - المقدمة:

إن الخصوصية التي تتمتع بها صناعة النفط والغاز في أنها تحتاج إلى وقت طويل ومبالغ طائلة ومخاطرة كبيرة، جعلت الدول النامية المالكة للنفط والغاز غير قادرة على تمويل النفقات الضخمة اللازمة لمراحله المختلفة (الاستكشاف والتطوير والإنتاج)، مما أتاح الفرصة للشركات الأجنبية للاستثمار في هذا المجال؛ من خلال عقود أخذت أشكالاً مختلفة بحسب الزمان والمكان، ومنها عقود (الامتياز، والمشاركة، والإيجار، والخدمة، وعقود تقاسم الإنتاج) والتي تبرم عادة بين الدولة المالكة للنفط والغاز والشركة المستثمرة له، والتي تخول لصاحب العقد (الشركة النفطية) حق القيام بأعمال الاستكشاف والبحث عن النفط في مساحة يحددها العقد، ويلتزم صاحب العقد (الشركة النفطية) في مقابل ذلك بدفع مبالغ مالية معينة لمانح العقد (الدولة المالكة للنفط والغاز)، كما يفرض على الشركة النفطية القيام بالتزامات عمل معينة. وتعد عقود تقاسم الإنتاج أحد أهم العقود السائدة في العالم بل أكثرها انتشاراً، وهو يوقع عادة بين حكومة الدولة المالكة للنفط أو الشركة الوطنية وبين الشركة النفطية الأجنبية التي يوكل إليها بموجب هذا العقد مهمة المقاول، على أن تتحمل الشركة الأجنبية جميع التكاليف في مرحلة البحث والاستكشاف، فإذا ما توصلت إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية؛ يتم تطويرها وتنميتها واستخراج النفط منها ومقاسمته مع الدولة بموجب ما نص عليه عقد تقاسم الانتاج، أما التكاليف التي تكبدتها الشركة النفطية، فيتم استردادها من قيمة الإنتاج وفق جدول زمني وضمن سقف ما يسمى بنفط التكلفة، أما إذا لم تتوصل الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية بكميات تجارية؛ فإنها تتحمل جميع التكاليف منفردة دون أي تعويضات، وتنص جميع عقود مقاسمة إنتاج النفط والغاز، على تحديد مدة زمنية للعقد تنقسم إلى مرحلتين: الأولى مرحلة أعمال المسح والتنقيب ومدتها تتراوح بين سنتين واثنتي عشرة سنة، والثانية مرحلة الاستثمار التجاري ومدتها بين عشرين إلى ثلاثين سنة، وتتبع هاتان المرحلتان نفقات(التنقيب والاستكشاف والتطوير ونفقات التشغيل)

وهذه النفقات تسترد كما هي محددة في نصوص العقد وتختلف من عقد لآخر، وبشكل عام يتم استرداد هذه النفقات على شكل قسط سنوي عن طريق نسبة معينة من النفط الخام المنتج، ويسمى نفط التكلفة أو النفط الخام المخصص لاسترداد التكاليف؛ ضمن سقف معين يحدد في بنود العقد. [١]

إن عقود تقاسم إنتاج النفط تحتوي على أحكام مختلفة تنظم العمليات البترولية والتزامات الطرفين، إلى جانب ملحق محاسبي ينظم آلية استرداد النفقات، وبيان القابلة منها للاسترداد أو غير القابلة للاسترداد، وكذا نسب مقاسمة الإنتاج من النفط، وكيفية تسويقه، وتسوية الإيرادات بين الطرفين، ويحدد العقد نسب الإتاوات (حق الحكومة) من الإنتاج، والضرائب المستحقة للدولة.

وفي سورية احتلت صناعة إنتاج النفط والغاز أهمية كبيرة في الاقتصاد السوري، ولاستكشاف وتطوير صناعة إنتاج النفط والغاز. بدأت سورية منذ عام ١٩٧٥ باعتماد صيغة عقود تقاسم الإنتاج، وقد أبرمت الكثير من العقود مع شركات نفط أجنبية عالمية تعمل في مجال النفط والغاز، أسفر عدد منها إلى اكتشافات تجارية، أدت إلى تأسيس شركات مشتركة (شركات عاملة). [٢]

ونتيجة لما تتميز به صناعة إنتاج النفط والغاز من مميزات خاصة تختلف عن غيرها من الصناعات الأخرى، هذا إلى جانب الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج، فقد اختلفت الطرق المحاسبية المطبقة في إطفاء التكاليف في الشركات النفطية الأجنبية المستثمرة في سورية[٣] بشكل ملحوظ وذلك لأختلاف مفهوم التكاليف وطرق معالجتها، ولا يخفى ما لذلك من أثر على تحديد الدخل وقابلية المقارنة بين الشركات.

---

[١] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، دمشق، ٢٠٠٨ ، ص ٣٦٥ .

[٢] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٧٠ .

[٣] من الشركات النفطية الأجنبية العالمية العاملة حالياً في مجال النفط والغاز في عقود تقاسم إنتاج مع الحكومة السورية ممثلة بالمؤسسة العامة للنفط: شركة توتال الفرنسية (TOTAL)، شركة شل الهولندية (Shell)، شركة SIPC التابعة لمجموعة ساينوبك (SINOPIC) الصينية، شركة (INA) الكرواتية، وشركة بتروكندا (PETROCANDA).

تـأتي هـذه الدراسـة لتعـرض الطبيعـة الخاصـة لعقـود تقاسـم الإنتـاج، القواعـد والسياسات المحاسبية المتبعة في شركات النفط الأجنبية المستثمرة في سورية، ومناقشة أسباب تعدد طرق إطفاء التكاليف ومعالجتها، ذلك للوصول إلى نتائج تسهم في بيان الطريقة الأكثر ملاءمةً في معالجة وإطفاء تكاليف إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

ثانياً - مشكلة الدراسة:

اختلفت طرق إطفاء التكاليف في الشركات النفطية الأجنبية المستثمرة في سورية نظراً لاختلاف مفهوم التكاليف وطريقة معالجتها، حيث:

١- انطلقت شركات من خصوصية عقود تقاسم الإنتاج بأن التكاليف فيها تستحق الاسترداد، حيث عالجت تكاليفها كاستثمارات (أو كحساب جاري مدين) تستحق الاسترداد من خلال نفط استرداد التكلفة، ولهذا فإنها اعتمدت رسملة جميع التكاليف (الرأسمالية والجارية) وإطفاءها وفق مبلغ عائدات نفط استرداد التكلفة.

٢- شركات أخرى التزمت بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز، وذلك عندما اعتبرت عقد تقاسم الإنتاج وحدة نشاط مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها، وبالتالي فقد اعترفت بعائد نفط استرداد التكلفة مثل عائد نفط الربح كإيرادات من الانتاج، أما إطفاء التكاليف فكان كما يلي:

١) التكاليف ذات الطبيعة الجارية يتم إطفاءها في عام نشوئها، مثل المصاريف التشغيلية والمصاريف الإدارية العامة وغيرها، وذلك دون النظر إلى حجم عائد نفط استرداد التكلفة.

٢) التكاليف ذات الطبيعة الرأسمالية يتم إطفاءها باستخدام طريقة وحدة الإنتاج[1](Unit of Production)، ودون النظر إلى حجم عائد نفط استرداد التكلفة.

[1] **طريقة وحدة الإنتاج:** تقوم على استنفاذ التكاليف الرأسمالية من خلال نسبة الإنتاج خلال الفترة إلى إجمالي الاحتياطيات المبرهنة من النفط والغاز.

أمام هذا التنوع في معالجة التكاليف لا بد من طرح التساؤل التالي: "ما الأثر الذي يتركه تغير طريقة اطفاء التكلفة في دخل الشركة الأجنبية المستثمرة؟"

يستتبع هذا التساؤل طرح تساؤلين مهمين:

١- هل إن إطفاء التكاليف وفق مبلغ عائدات نفط استرداد التكلفة تعتبر الطريقة المحاسبية الأكثر ملاءمة لواقع عقود تقاسم الإنتاج؟
٢- أم إن إطفاء التكاليف باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز والمتمثلة بطريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية[١] تعتبر الطريقة المحاسبية الأكثر ملائمة في ظل عقود تقاسم الإنتاج؟

ثالثاً - الدراسات السابقة:

تدعم الدراسات السابقة المشكلة البحثية، فتؤيدها او تبين عدم جدوى البحث فيها. من هنا كان عرضها أمر لا بد منه عند الحديث عن المشكلة المطروحة. فهي تبيّن أين وصلت الدراسات السابقة في تناولها للمشكلة ولجوانبها. كما تغني الباحث بمعارف اساسية حول موضوعات مشكلته، تمكّنه من ربط معارف سابقة مع معلومات جديدة مكتسبة حول المشكلة، وصولاً إلى معارف جديدة ترقى إلى مرتبة الحقائق العلمية. ومع تنوع الدراسات المحاسبية في مجالات النفط والغاز، فقد تم اختيار الدراسات الاكثر صلة بموضوع المشكلة البحثية وأكثرها حداثة، حيث تناولت الدراسات السابقة القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في قياس الدخل وكيفية معالجة وإطفاء التكاليف وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمتمثلة بكلتا طريقتي المجهودات الناجحة successful efforts (SE) وطريقة التكلفة الكلية full cost (FC)، الا أن

[١] ينبغي الإشارة بأن كلا الطريقتين (المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية) هما مقبولتان وفق المعايير الأمريكية المقبولة عموماً وذلك على الرغم من أن الإجراءات المستخدمة لحساب إطفاء التكاليف بموجب طريقة المجهودات الناجحة تختلف بشكل جوهري عن تلك المستخدمة بموجب طريقة التكلفة الكلية، فكلاً من الاحتياطيات التي يجب استخدامها والتكاليف التي يجب إطفاءها وفقاً لوحدة الإنتاج لها مفاهيم خاصة في كلتا الطريقتين.(القاضي، حسين وأخرون محاسبة البترول ص ٢٢٣). وبالتالي نحن في بحثنا هذا لا نتطرق للاختلافات بين الطريقتين ومدى سلامة أي طريقة في إطفاء التكاليف، ولكننا نقارن الطريقتين مع طريقة إطفاء التكاليف وفق عائدات نفط استرداد التكلفة المستخدمة في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

هناك ندرة في الدراسات التي تطرقت للسياسات والقواعد المحاسبية في ظل الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج، فيمكن عرض الدراسات السابقة التالية:

١. دراسة الريشاني، سمير (٢٠٠٢) بعنوان "أثرالمعاييرالمحاسبية المستخدمة في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز في سوريا على تحديد التكاليف والدخل ــدراسة تحليلية مقارنة".

هدف البحث إلى تحليل مدى توافق القواعد المحاسبية المستخدمة في صناعة انتاج النفط والغاز في سورية مع مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية. و ذلك من خلال مقارنة القواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط (SPC) كشركة حكومية، والقواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في شركات تقاسم الانتاج في سورية والمتمثلة بشركة الفرات للنفط، مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة من قبل شركات إنتاج النفط والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية والمتمثلة بطريقة المجهودات الناجحة SE وطريقة التكلفة الكلية FC.

ونتيجة الاختبارات التجريبية ظهر أن المصاريف على أساس القواعد المحاسبية الخاصة بشركات تقاسم الإنتاج هي أكبر من المصاريف على أساس القواعد المحاسبية وفق طريقة التكلفة الكلية بحوالي ٦٣% وأكبر من المصاريف على أساس القواعد المحاسبية وفق طريقة المجهودات الناجحة بحوالي ٤٠%.

وبتحليل الفروق الموجودة في قياس المصاريف وجد البحث بأنها تنسب بشكل أساسي للتصنيفات الأربعة التالية للمصاريف: الإطفاء والاستكشاف والتشغيل والإدارة.

توصل البحث إلى ضرورة الاتجاه نحو تبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في صناعة انتاج النفط والغاز أو المعايير الدولية وخاصة المعيار (IFRS6) الخاص بالصناعات الاستخراجية، في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية.

٢. دراسة وقاص، بشير (٢٠٠٥) بعنوان "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز – دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا ".

هدف البحث إلى عرض المشاكل المحاسبية التي تفرضها الطبيعة الخاصة للشركات المشتركة لتقاسم الإنتاج (الشركات العاملة)[١] ومناقشة البدائل والحلول الممكنة لتلك المشاكل عن طريق دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج النفطية الموجودة في سورية، حيث تناول البحث المعالجات المحاسبية المتبعة في كل من شركة ديرالزور للنفط وشركة الفرات للنفط، وأعتُمد المنهج الاستنباطي والاستقرائي في جمع وتحليل وتفسير البيانات.

توصل البحث إلى مجموعة معالجات محاسبية أعتبرت الأكثر ملاءمة في ظل الطبيعة الخاصة للشركات المشتركة لتقاسم الإنتاج، وأوصى بعدم تسجيل استرداد التكاليف والإطفاء في دفاتر الشركة المشتركة مع ضرورة وجود الإفصاح المكمل.

٣. دراسة Ernst & Young،(٢٠٠٩) بعنوان

" اساسيات النفط والغاز في المعايير الأمريكية المقبولة عموماً مقابل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية".

هدف البحث إلى بيان أوجه الشبه والاختلاف بين المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتناول البحث القواعد والسياسات المحاسبية المطبقة في عقود تقاسم الإنتاج Production Sharing Contracts.

توصل البحث إلى إن المعالجة المحاسبية سواء باستخدام المعايير الدولية أو المقبولة عموماً في ظل عقود تقاسم الإنتاج هي واحدة. وان التكاليف المدفوعة في ظل عقود

[١] الشركة العاملة أو المشتركة أو كما تسمى ايضاً الشركة التشغيلية، هي الشركة التي تؤسس بالشراكة وبالتساوي بين الجانب المحلي ممثلة بالمؤسسة العامة للنفط في سورية (GPC) والجانب الأجنبي ممثلة بالشركة الأجنبية المقاولة التي تستثمر لغايات الربح. ومن الشركات العاملة في سورية مثلاً، شركة الفرات للنفط، شركة ديرالزور للنفط، شركة حيان للنفط، شركة عودة للنفط، شركة إيبلا للنفط، شركة دجلة للنفط و.....الخ.

تقاسم الإنتاج يجب أن تعالج إما باستخدام طريقة التكلفة الكلية FC أو المجهودات الناجحة SE، وإن عائدات نفط استرداد التكلفة يجب تسجيلها كإيرادات وليس كإسترداد للتكاليف المرسملة.

٤. دراسة PwC، (٢٠١١) بعنوان:

"أثر المعيار المحاسبي الدولي المرتقب حول الإيرادات في معالجة إيرادات صناعة إنتاج النفط والغاز"

هدف البحث إلى مناقشة أثار المعيار المحاسبي الدولي المرتقب والذي أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودته في حزيران عام ٢٠١٠، في المعالجات المحاسبية المتبعة حالياً في شركات إنتاج النفط والغاز، وتعرضَ البحث إلى مفهوم العميل الذي جاء به المعيار الدولي في ظل عقود تقاسم الإنتاج، والذي حدد العلاقة بين الشركة المستثمرة والحكومة المحلية كالعلاقة بين مقدم الخدمات أو البضائع والعميل مستلم الخدمة أو البضائع.

وتوصلت الدراسة إلى أن مفهوم العميل بحسب المعيار غير واضحة وعلى ذلك طالب إدارات شركات إنتاج النفط والغاز بدارسة شروط كل عقد تقاسم إنتاج بشكل منفصل وبعناية وذلك بسبب الاختلاف الكبير في شروط عقود تقاسم الإنتاج، وأن اختيار المعالجة المحاسبية لعقود تقاسم الإنتاج تعتمد على طبيعة العلاقة التي يفرضها العقد بين الحكومة المحلية والشركة المستثمرة، فإذا كانت العلاقة بين الشركة المستثمرة والحكومة المحلية كالعلاقة بين مقدم الخدمات والبضائع والعميل مستلم الخدمات أوالبضائع، فعند ذلك على الشركة المستثمرة اعتبار جميع تكاليفها كمستحقات في ذمة العميل مستلم الانتاج (الحكومة المحلية)، والاعتراف بالايرادات عند تحقق الشروط المتفق عليها في العقد كإنهاء برنامج الدراسة السايزمية، أو المصادقة على برنامج العمل الاستكشافي، أو إنهاء برنامج التطوير أو بدء الإنتاج.

أما إذا لم تكن العلاقة بين الشركة المستثمرة والحكومة المحلية كالعلاقة بين مقدم الخدمات أو البضائع والعميل مستلم الخدمات أو البضائع، فعند ذلك على الشركة

المستثمرة معالجة تكاليف الاستكشاف والتطوير وفق معايير المحاسبة الدولية رقم (IAS 16) و (IFRS 6)، والاعتراف بالايرادات عند تسليم الانتاج للحكومة المحلية.

- **اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

١- أنها الدراسة الوحيدة في سورية التي أجريت على الشركات الأجنبية المقاولة (القابضة) المستثمرة في سورية (كشركة إس أي بي سي SIPC، شركة شل Shell، شركة توتال TOTAL و....) ولم تتناول الشركات المشتركة بين الطرفين المحلي والأجنبي "كشركة الفرات وديرالزور وكوكب وعودة و..... " التي تكون مجرد وسيط بين المؤسسة العامة للنفط والشركة الاجنبية المقاولة وتعمل بالنيابة عن الطرفين ولكنها لا تملك أصول ولا تسترد التكاليف ".

٢- ما يميز هذه الدراسة أيضاً هو عرض ومناقشة معالجات محاسبية مختلفة بشكل جوهري متبعة عند معالجة التكاليف واطفاءها في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج، وتقديم الإطار النظري لمبررات كل طريقة دون الاكتفاء بمقارنة أرقام كل طريقة مع الأخرى وبيان الفروقات، واخيراً بيان الطريقة الأكثر ملاءمة في إطفاء التكاليف في ظل عقود تقاسم الانتاج.

رابعاً - أهمية الدراسة:

١- تأتي أهمية الدراسة من المنافع التي تقدمها للشركات الاجنبية العاملة في سورية طبقاً لعقود تقاسم الانتاج، عند قياس دخلها. فهي تبين مقدار التغير الذي يصيب الدخل في حال تغير طريقة إطفاء التكلفة الأمر الذي يمكن أن يلفت انتباه الشركات عند رسم سياساتها المحاسبية لاختيار الطريقة الملائمة لعقود تقاسم الانتاج.

٢- مناقشة سياسات محاسبية مختلفة بشكل كبير بين شركة وأخرى في مجال انتاج النفط والغاز في سورية، وبيان الطريقة الاكثر ملاءمة.

٣- مساعدة الشركات للتعرف أكثر على إمكانية تطوير سياساتهم المحاسبية للحصول على مقابلة أكثر موضوعية في الربط بين الإيرادات والتكاليف.

٤- مساعدة الباحثين والمدراء الماليين والمهتمين في محاسبة النفط والغاز، لا سيما في ظل ندرة الدراسات السابقة، للاطلاع على الطرق المحاسبية المتبعة في الشركات النفطية الأجنبية في عملية معالجة وإطفاء التكاليف .

خامساً - أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تأثر دخل الشركات الاجنبية العاملة في سورية في قطاع النفط والغاز بالطرق المتبعة في إطفاء التكاليف، وإلى تحديد الطريقة الملائمة في معالجة التكاليف وإطفاءها في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

سادساً - تساؤلات الدراسة:

استنادا إلى تساؤلات المشكلة البحثية وإلى أهداف الدراسة، وفي ضوء المعلومات المتاحة عن واقع المعالجات المحاسبية لإطفاء التكاليف في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، تم صياغة التسأولين التاليين:

١. **التساؤل الأول:** هل يتأثر دخل الشركة في قطاع النفط والغاز في سورية بشكل ملحوظ بالطريقة المتبعة في إطفاء التكاليف؟.
٢. **التساؤل الثاني:** هل إن إطفاء التكاليف وفق عائدات نفط استرداد التكلفة تعتبر طريقة محاسبية ملاءمة لواقع عقود تقاسم الانتاج، حيث تحقق الدقة في قياس الدخل من خلال المقابلة الموضوعية بين الايرادات والتكاليف؟.

سابعاً - منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على منهج تجريبي استخدم التطبيق للوصول إلى النتائج. وفي سبيل ذلك تم:

١. الرجوع إلى الكتب العلمية والدراسات السابقة، بهدف تكوين معارف أساسية تمكّن من التعرف على كافة الجوانب المتعلقة بالمعالجات المحاسبية لتكاليف الاستكشاف، التطوير والإنتاج في شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

٢. جمع بيانات التكاليف والجزء التي تم إطفاءه منها في الشركات الاجنبية المستثمرة في سورية وعن المعالجات المحاسبية المستخدمة.
٣. تم أخذ بيانات إحدى الشركات ثم طبقت عليها السياسات والطرق المستخدمة في شركة أخرى ومن ثم تم مقارنة نتائج القياس مع البيانات الأصلية للوقوف على الفروقات الناجمة عن اختلاف طرق معالجة وإطفاء التكاليف.
٤. بتحليل أثر تطبيق كل معالجة في دخل الشركة وحجم التكاليف المرسملة، واستناداً إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، تم الحكم على اي الطرق أفضل لمعالجة التكاليف وإطفاءها في ظل عقود تقاسم الانتاج.

ثامناً - مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع الشركات الاجنبية العاملة في قطاع النفط والغاز في سورية والبالغ عددها تسع (٩) شركات لغاية عام ٢٠١٤. وقد تم اختيار شركتين كعينة للدراسة، وذلك لتشابه الشروط العقدية للشركتين مع الحكومة السورية.

مقدمـة:

استعرض هذا الفصل وفي أربعة مباحث تناول الأول منه وبالتفصيل ميزات وصفات صناعة إنتاج النفط والغاز، لما لتلك الصفات المميزة من أثر في المعالجات المحاسبية المتبعة في مجال النفط والغاز، ، أما في المبحث الثاني تم عرض طبيعة وتصنيفات الاحتياطيات (RESERVES) في صناعة إنتاج النفط والغاز، لما لتقديرات الاحتياطيات من أهمية في الخطط الاستراتيجية والإنتاجية، وكذلك فأن تقديرات الاحتياطيات تلعب دوراً مهماً في تحديد حجم نفاذ التكاليف المرسملة في أي فترة مالية وفق المبادئ المقبولة عموماً المتمثلة بكلتا طريقتي المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية، وأخيراً فأن الاحتياطيات تلعب دوراً مهماً في التنبؤ وتقدير حجم التكاليف المستقبلية المتوقعة لتطوير وإنتاج تلك الاحتياطيات، أما في المبحث الثالث تم عرض المبادئ المحاسبية الخاصة بنشاطات إنتاج النفط والغاز وذلك باستعراض الطرق المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز والمتمثلة بطريقتي المجهودات الناجحة SE وطريقة التكلفة الكلية FC وكذلك بأستعراض التصنيفات المحاسبية للتكاليف الخاصة بأنشطة صناعة النفط والغاز، وأخيراً في المبحث الرابع تم تناول مكانة صناعة إنتاج النفط والغاز في معايير المحاسبة الدولية ونسلط الضوء على ما جاء به المعيار رقم (6) الخاص بالصناعات الاستخراجية.

المبحث الأول: خصائص صناعة إنتاج النفط والغاز Characteristics of Upstream Activity in The Petroleum Industries.

تختلف الصفات المميزة لصناعة إنتاج النفط والغاز upstream بشكل عام عن غيرها من الصناعات الأخرى، وقد أدت هذه الاختلافات إلى تضارب في المعالجات المحاسبية الملائمة لهذه الصناعة، ويمكن تلخيص صفات صناعة إنتاج النفط والغاز بما يلي:

1- المخاطرة العالية. High Risks

إن المبالغ التي تصرف في سبيل البحث عن احتياطيات النفط والغاز وتنقيبها واستكشافها لا تؤدي غالباً إلى الوصول إلى احتياطيات تجارية قابلة للاستخراج، وتُظهر تجارب شركات إنتاج النفط والغاز على المستوى الدولي أن أقل من 20% فقط من النفقات المصروفة في عمليات التنبؤ والاستكشاف عن الموارد البترولية أدت إلى الحصول على احتياطيات تجارية قابلة للاستخراج، فنسبة نجاح مشاريع استكشاف وتطوير البترول منخفضة جداً مقارنة مع معدل نجاح عمليات الحصول على الثروات في الصناعات الأخرى. وبما أن مصير العديد من المشاريع المقامة من أجل إيجاد و إنتاج المصادر البترولية هو الاخفاق فمن الصعوبة عملياً وعلمياً تطبيق المبادئ المحاسبية التقليدية على نشاطات صناعة إنتاج النفط والغاز، هذا بالإضافة إلى مخاطر عمليات الاستكشاف وتطوير النفط والغاز هناك غالباً مخاطر ملازمة لعمليات الإنتاج، فالكميات المنتجة قد تختلف بشكل جوهري عن الكميات التي تم تقدير وجودها، كما أن تكاليف رفع وإنتاج البترول قد تختلف بشكل ملموس عن تلك المقدرة. أضف إلى ذلك وجود مخاطر عالية مترافقة مع عمليات بيع البترول المنتج، فالأسعار في أسواق البترول متقلبة غالباً، والمنتجات تباع عادة بعملات أجنبية مختلفة عن العملة المحلية.[1]

[1] الريشاني، سمير، "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل – دراسة تحليلية مقارنة. رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس USA، 2002، (ص2-6).

2- علاقة ضعيفة بين المخاطر والعوائد. Little Relationship Between Risk and Rewards

إن النفقات الكبيرة التي تتكبدها شركات صناعة إنتاج النفط والغاز غالباً ما تؤدي إلى إنتاج ضئيل نسبياً أو إلى الإخفاق في الحصول على احتياطيات تجارية تمكن الشركة من الانتاج المجدي في المستقبل. وبالمقابل فقد تؤدي بعض عمليات الإنفاق الصغيرة التي تجريها شركات صناعة إنتاج النفط والغاز إلى اكتشاف احتياطيات بترولية تزيد قيمتها بمرات عديدة عن النفقات المنفقة. وقد أدى ذلك، إلى جانب عوامل أخرى، إلى تطوير مدخلين أساسيين في محاسبة التكلفة التاريخية في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز هما طريقة محاسبة المجهودات الناجحة SE وطريقة محاسبة التكلفة الكلية FC. وبما أن بعض الأدبيات المحاسبية ترى بأن التكلفة التاريخية للاحتياطيات البترولية على أساس التكلفة بدلاً من أساس القيمة هي غير ملائمة، وبالتالي فقد ظهرت طريقة الاعتراف بالاحتياطيات البترولية على أساس القيمة بدلاً من أساس التكلفة، لكن هذه الأدبيات لم تلق قبولاً وممارسة عملية من قبل الشركات.

وتعد خاصية عدم التأكد المحرك الرئيسي لمعظم مشكلات التطبيق في مختلف مراحل صناعة استكشاف وإنتاج النفط، ومعظم تكاليف تلك الأنشطة تتم في ظل حالة عدم التأكد من وجود النفط، وفي حالة وجوده فإن عدم التأكد يحيط بمدى استخراجه اقتصادياً.

ومن الناحية المحاسبية فإن شركات استخراج البترول لا تحقق أي إيرادات من البترول إلا إذا تحقق إنتاج بكميات اقتصادية.

وتؤثر تلك الخاصية على العديد من النواحي المحاسبية ومنها:

أ- صعوبة تحديد العلاقة بين التكاليف ونوعيتها وحجمها.

ب- صعوبة اتخاذ قرارات بالاستثمار في مناطق بحث معينة؛ نظراً لعدم دقة تحديد النفقات المتوقعة.

ج- ضرورة تعديل التكاليف باستمرار تبعاً لاختلاف مناطق البحث، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على بيانات التكاليف في الماضي كأساس لإعداد الموازنات.

ولهذا يلاحظ في عقود تقاسم إنتاج النفط، تتحمل الشركة المستثمرة جميع المخاطر بمفردها دون أن يكون على الجانب المحلي أي التزام في ذلك، إذا لم تسفر عمليات المسح والاستكشاف عن احتياطيات اقتصادية، أما إذا كانت النتائج إيجابية فكافة التكاليف المقبولة تكون مستردة حسب حصته في العقد. [2]

3- وجود فجوة زمنية كبيرة بين عمليتي الإنفاق والإنتاج. Long Lag Between Expenditure and production

فقد تمضي سنوات عدة في تنفيذ نشاطات الاستكشاف الجيولوجي والجيوفيزيائي وذلك لتحديد فيما إذا كان يوجد منافع محتملة في مناطق جغرافية صغيرة نسبياً ضمن مناطق جغرافية أكبر بما يعطي مؤشر على إمكانية وجود الاحتياطيات البترولية فيها. ويتبع تلك النشاطات عادة عدد من السنوات الأخرى المطلوبة للحصول على ترخيص استكشاف وإنتاج البترول من الحكومة أو الملاك، وحتى إذا تم تأكيد وجود البترول فمن الممكن مضي سنوات عدة لتنفيذ أعمال التنقيب والاستكشاف لتقييم فيما إذا كان من الممكن تطوير وإنتاج البترول المستكشف بشكل مربح اقتصادياً أو لا، ويتبع ذلك النشاط أيضاً سنوات عديدة أخرى لتنفيذ أعمال حفر الآبار وتركيب التجهيزات والتسهيلات للوصول الناجح إلى البترول المسكتشف والبدء بالإنتاج من الاحتياطيات. فالفترات الطويلة من الزمن التي تسبق تحديد نجاح مشاريع الاستكشاف والتطوير قد تجعل عملية مقابلة التكاليف مع الإيرادات المتعلقة بها أمرا صعبا، وتزيد من إمكانية عدم ربط الإيرادات المستلمة بأية تكاليف مصروفة في نفس الفترة. [3]

تعد خاصية اتساع البعد الزمني بين توقيت الإنفاق وبين تحقق الإيرادات من الخصائص الهامة في صناعة استكشاف وإنتاج النفط، إذ لا توجد علاقة مباشرة بين التكاليف التي تحدث وبين كمية الاحتياطي المكتشف، فقد تنفق تكاليف ضخمة في فترة معينة، وبعد فترة طويلة يترتب عليها اكتشاف كمية احتياطي قليلة، وقد تنفق تكاليف أقل بكثير، ويترتب عليها اكتشاف احتياطيات هائلة.

---

[2] سليمان بركات شماسي، سعيد، رسالة دكتوراه بعنوان "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)، 2006، (ص41).

[3] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 30 .

وقد ترتب على ذلك تعدد الآراء المتعلقة بمعالجة تكاليف ما قبل الإنتاج ما بين اعتبارها إيرادية بالكامل أو رأسمالية بالكامل، أو رسملة الجزء الذي ترتب عليه إيرادات منها، وذلك طبقاً لنتائج المسح والاستكشاف، هذا بالإضافة إلى عدم إمكانية الاعتماد على أسلوب تحليل البيانات المحاسبية في تقييم كفاءة الأداء بالنسبة لاستكشاف أو تنمية حقل معين.

وهنا يظهر لنا أن تكاليف مرحلة البحث والاستكشاف بالرغم من ارتفاعها إلاَّ أنه يصعب إيجاد علاقة السببية والارتباط بينهما وبين حجم النفط الذي يتم استخراجه من هذا الحقل.

ولا شك أن صعوبة إيجاد وقياس هذه العلاقة يترتب عليه مشاكل محاسبية منها: [4]

أ- مشكلة تحديد نصيب وحدة التكلفة في هذه التكاليف.

ب- مشكلة اعتبار هذه التكاليف تكاليف رأسمالية أو اعتبارها تكاليف تشغيلية، وتأثير ذلك في حقيقة نتيجة النشاط، وفي قياس المركز المالي.

ج- مشكلة تقييم الأصول وكيفية التغلب على إظهار أثر التضخم على التكاليف وعلى عناصر المركز المالي، فكلما زادت الفجوة بين الإنفاق والإيراد زادت الاحتمالات في ارتفاع أسعار الأصول، وبالتالي التكاليف خلال تلك الفترة.

د- مشكلة صعوبة وضع وتحضير الموازنات التخطيطية بصورة خاصة في تكاليف البحث والاستكشاف، وذلك لصعوبة العلاقة بين الإنفاق وتولد الإيراد.

4- حاجة صناعة إنتاج النفط والغاز إلى رووس أموال ضخمة:

نظراً لضخامة حجم الاستثمارات اللازمة لصناعة إنتاج النفط والغاز، فقد وجدت العديد من الترتيبات التعاقدية المختلفة للمشاركة في تغطية تكاليف تلك الاستثمارات. وهذه الترتيبات التعاقدية خلقت صعوبات ومشاكل محاسبية كبيرة، لم تقدم المعايير المحاسبية توضيحات كافية لمواجهتها. [5]

---

[4] سليمان بركات شماسي، سعيد، 2006 مرجع سبق ذكره، (ص41).

[5] حجر، عبدالملك إسماعيل، 2008 "محاسبة النفط- المبادئ، الإجراءات- دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الإنتاج". منشورات جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن، (ص 177-178).

5- تدخلات حكومية كبيرة:

إن عملية استخراج النفط تتميز بوجود رقابة وتدخلات حكومية مكثفة، حيث يضع المشّرع في كل دولة الإطار القانوني لتنظيم عمليات البحث والاستخراج، وهو ما يتطلب ضرورة اتباعه من قبل الشركات النفطية، وذلك كنتيجة لوجود الدول كشريك في العملية الاستثمارية، أو من خلال التأثير في الجوانب الضريبية على الشركات النفطية، أو وضع قيود على عمليات الاستيراد والتصدير، أو وضع قيود على الإنتاج والتوزيع، أو وضع قوانين وإجراءات صارمة عن الجوانب البيئية والصحية. وتنتج عن التدخلات الحكومية السابق الإشارة إليها الحاجة لتطوير قواعد محاسبية خاصة بما يكفل احتواء تلك التدخلات الحكومية. [6]

6- الموجودات غير القابلة للاستبدال. Scare Non-replaceable Assets

تعد الموجودات الأساسية في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز والمتمثلة بالاحتياطيات البترولية من الموجودات النادرة التي يصعب إيجادها وإستبدالها في الوضع والكميات الموجودة حالياً أو زيادة حجمها من خلال النشاط العادي للشركة، فكمية الاحتياطيات وجودتها وتكلفة الحصول عليها واستكشافها واستخراجها التي يمكن أن تتوافر لاستبدال الاحتياطيات المستنفذة تختلف بشكل جوهري، وبالإضافة إلى ذلك لا يوجد أي تأكيد بأن الشركة سوف تكون قادرة على استبدال الاحتياطيات الموجودة بحوزتها في أي موقع أو في أي شكل.

فتتميز صناعة النفط بخاصية الاستنفاذ لأصولها ذات الطبيعة المتناقصة، إذ يترتب على الاستخراج تناقص مستمر في كمية المخزون من الزيت الخام، وهذا التناقص غير قابل للتعويض، وبالتالي فإنه من الضروري استرداد جميع النفقات الرأسمالية والإيرادية من حصيلة بيع وتوزيع هذا الأصل.

وتؤثر تلك الخاصية على العديد من النواحي المحاسبية ومنها:

أ- ضرورة تحديد عناصر التكاليف التي تخضع للاستنفاذ، وتلك التي تخضع للإهتلاك، وتلك العناصر ترتبط بكميات الاحتياطيات التي يعاد تقديرها من فترة لأخرى.

---

[6] حجر، عبدالملك إسماعيل، 2008، مرجع سابق، (ص 177-178).

ب- عدم الاهتمام في بعض الحالات بتقدير العمر الإنتاجي لبعض الأصول الثابتة، اعتماداً على تقدير العمر المتوقع للحقل الإنتاجي الذي يستخدم تلك الأصول الثابتة، ويترتب على ذلك عدم الدقة في احتساب الاستنفاذ لتلك الأصول. [7]

7- العوامل الاقتصادية والتقنية والسياسية. Economic, Technological, and Political Factors

تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من الصناعات التي تتأثر بشكل ملحوظ بالعوامل الاقتصادية والتقنية والسياسية، ومن الأمثلة على تلك العوامل أسعار النفط والغاز المتقلبة، ومعدلات أسعار صرف العملات المتموجة، وأثر التغيرات في التكاليف والتقنيات على الجدوى الاقتصادية لمشاريع البترول القائمة أو المرتقبة. وبالإضافة إلى ذلك فقد يتم في بعض الأحيان منح شركات إنتاج النفط والغاز مزايا وحوافز ضريبية خاصة من قبل الحكومة لتشجيعها على إيجاد وإنتاج المواد الخام بكميات أكبر، كما أنه من الممكن أن تمارس الدولة الرقابة كإجراء سياسي على صناعة إنتاج النفط والغاز لضمان كميات إنتاج محددة وتوريدات كافية من المواد البترولية بأسعار مخفضة. [8]

[7] الريشاني، سمير. ،2002، مرجع سابق .(ص6)

[8] الريشاني، سمير. ،2002، مرجع سابق .(ص6)

المبحث الثاني: احتياطيات النفط والغاز وتصنيفاتها المختلفة: Oil and Gas Reserves

أولاً: أهمية احتياطيات النفط والغاز.

تعد الاحتياطيات الأساس في إعداد التقارير المالية لشركات إنتاج النفط والغاز في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز وذلك للأغراض التالية: [9]

1) تستنفذ تكاليف المناطق المبرهنة المرسملة بموجب طريقة وحدة الإنتاج أي على أساس معدل الكميات المنتجة خلال الفترة على مجموع الكميات المنتجة خلال الفترة والاحتياطيات المبرهنة المتبقية.
2) تستخدم في حساب انخفاض قيمة تكاليف المناطق المبرهنة المرسملة وسقف التكلفة الكلية.
3) يجب أن تفصح الشركات ذات الأسهم المتداولة في البورصة عن بعض المعلومات الإضافية غير المدققة عن كميات الاحتياطيات المبرهنة وبعض القيم التي يمكن نسبها للاحتياطيات المبرهنة مع البيانات المالية المدققة.

ومن الجدير بالذكر الإشارة إلى دراسة تمت برعاية مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، حيث كانت الغاية معرفة كيفية اتخاذ قرار الاستثمار والتمويل لمشاريع إنتاج النفط والغاز، ولمعرفة فيما إذا كانت للطريقة المحاسبية المتبعة (طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة) تأثير على القرار، وبمقابلات مع أشخاص وأفراد مختلفين كان لديهم استثمارات وتمويلات في مشاريع نفطية وغازية، تبين بأنه ليس للطريقة المحاسبية سواء أكانت طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة أي تأثير على قراراتهم في الاستثمار أو التمويل، وعلى العكس فإن معظم الاشخاص قد

[9] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 205 .

أعتمدو في بناء قرارتهم على عوامل أخرى مثل تقييمهم الخاص لاحتياطيات النفط والغاز وبيانات التدفقات النقدية بشكل أكثر من بيانات الإيرادات المصرح عنها. [10]

ثانياً: تعاريف وتصنيفات الاحتياطيات:

تمثل الاحتياطيات Reserves نوعاً من المصادر أو الثروات الباطنية Resources وهي عبارة عن تقديرات توضع عادةً من مهندسي مكامن النفط أو أحياناً من قبل الجيولوجيين، ولكن بشكل عام ليس من قبل المحاسبين.

وتصنف الاحتياطيات إلى مبرهنة وغير مبرهنة إستناداً إلى درجة التأكد حول إمكانية استخراجها، هذا ولم يظهر في معايير إعداد التقارير المالية (IFRS) اي تعاريف أو ارشادات حول تصنيفات الاحتياطيات.

وفي العديد من الدول مثل الصين، روسيا، كندا والنرويج تم وضع تعاريف خاصة بها للاحتياطيات. [11]

وقد وضعت لجنة تعريف الاحتياطيات في مجمع مهندسي تقييم البترول SPEE دليلاً لتعاريف احتياطيات النفط والغاز ونصت على الأصناف التالية لمصادر النفط والغاز:

أ- إجمالي مصادر النفط والغازTotal Oil and Gas Resources .

1. مصادر غير مكتشفة Undiscovered .
2. مصادر مكتشفة Discovered .

أما المصادر المكتشفة Discovered فتتكون من:

2-1- مصادر غير قابلة للاستخراج Nonrecoverable resources .

2-2- مصادر قابلة للاستخراج Recoverable resources (or ultimate reserves) :

[10] Oil And Gas Accounting, Chapter 15, 2000, (P563).

[11] PwC, Financial reporting in the oil and gas industry, 2nd edition, 2011, (P16).

2-2-1- الإنتاج السابق المتراكم Cumulative past production .

2-2-2- الاحتياطيات Reserves .

أما الاحتياطيات فتتكون من :

2-2-2-1- الاحتياطيات المبرهنة Proved Reserves .

2-2-2-2- الاحتياطيات غير المبرهنة Unproved Reserves .

وتتكون الاحتياطيات المبرهنة بدورها من :

2-2-2-1-1- المبرهنة غير المطورة Proved Undeveloped.

2-2-2-1-2- المبرهنة المطورة Proved Developed .

2-2-2-1-2-1- المبرهن المطور المنتج Proved Developed Producing.

2-2-2-1-2-2- المبرهن المطور غير المنتج Proved Developed Nonproducing .

2-2-2-1-2-2-1- احتياطيات خلف الانابيب Behind-Pipe Reserves .

2-2-2-1-2-2-2- الاحتياطيات المحتجزة Shut-In Reserves .

وتتكون الاحتياطيات غير المبرهنة بدورها أيضاً من :

2-2-2-2- الاحتياطيات غير المبرهنة Unproved Reserves .

2-2-2-2-1- الاحتياطيات المحتملة Probable Reserves .

2-2-2-2-2- الاحتياطيات الممكنة Possible Reserves .

وفيما يلي شرح ملخص لكافة تصنيفات احتياطيات النفط والغاز :

المصادر المكتشفة:

وتمثل الكميات المقدرة الموجودة في مكامن بترولية معروفة، والكثير من مصادر النفط المكتشفة غير قابلة للاستخراج بظل الاقتصاديات والتقنيات الحالية، ومن غير الغريب أن يكون أكثر من نصف النفط المكتشف في مكمن ما غير قابل للاستخراج اقتصاديا في حين أن قابلية الاستخراج للغاز الطبيعي من مكمن ما تزيد عن 70%.

المصادر المكتشفة القابلة للاستخراج:

وتشير إلى البترول الذي تم إنتاجه إضافة إلى الاحتياطيات أي الإنتاج المستقبلي المقدر.
وتُعرف الاحتياطيات حسب **مجمع مهندسي تقييم البترول SPEE** بأنها:
"الكميات المقدرة من النفط الخام والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل والمقطرات المرافقة المقدر استخراجها بشكل اقتصادي من تراكمات معروفة بدأً من تاريخ معلوم وفي ظل الشروط الاقتصادية الموجودة والتنظيمات الحكومية الحالية ومن خلال ممارسات التشغيل القائمة. وتستند تقديرات الاحتياطي على تفسير البيانات الجيولوجية و/أو الهندسية المتاحة عند وضع التقديرات."
وتعرف **الاحتياطيات المبرهنة** حسب قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية بأنها الكميات المقدرة من النفط الخام والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل التي أثبتت البيانات الجيوليوجية والهندسية بتأكيد معقول إمكانية استخراجها في السنوات المقبلة من مكامن معلومة في ظل الشروط الاقتصادية والتشغيلية الموجودة أي الأسعار والتكاليف كما في تاريخ وضع التقديرات. ويتضمن عامل الأسعار مراعاة التغيرات في الأسعار الموجودة فقط من الاتفاقيات العقدية لكن ليس على أساس زيادات وفقاً للشروط المستقبلية.
"وتُعد المكامن مبرهنة إذا دعمت الإنتاجية الاقتصادية بالإنتاج الحالي أو باختبارات التكوينات الجازمة، وتتضمن منطقة مكمن ما التي تعدّ مبرهنة: (أ) ذلك الجزء المحددة بالحفر والمعرف باحتكاك الغاز والنفط أو النفط والماء إن وجد، (ب) الأجزاء المجاورة تماماً غير المحفورة بعد، لكن التي يمكن الحكم عليها بشكل معقول على أنها منتجة اقتصادياً على أساس البيانات الجيولوجية والهندسية المتاحة. وفي غياب المعلومات عن احتكاك السوائل فإن الحدث التكويني المعلوم الأدنى للمواد الهيدروكربونية يضبط الحد المبرهن الأدنى للمكمن.
وتعدّ المكامن التي يمكن أن تكون منتجة اقتصادياً من خلال تطبيق تقنيات الاستخراج المحسن (مثل الضخ بالسوائل) متضمنة في التصنيف المبرهن.

إن تقديرات الاحتياطيات المبرهنة لا تتضمن التالي:

أ- النفط الذي يمكن أن يصبح متاحاً من مكامن معلومة لكنه مصنف بشكل منفصل كاحتياطيات إضافية مشار إليها.

ب- النفط الخام والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل الذي يكون الاستخراج منه خاضعاً للشك المعقول بسبب عدم التأكد من الجيولوجية أو صفات المكمن أو العوامل الاقتصادية.

ت- النفط الخام والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل الذي يمكن أن يحدث في المناطق المأمولة غير المحفورة.

ث- النفط الخام والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل الذي يمكن أن يُستخرج من مصادر توضع صفائح النفط والغاز.

الاحتياطيات غير المبرهنة:

وهي بأقل من التأكد المعقول لإمكانية الاستخراج وتصنف إما كاحتياطيات محتملة وإما كاحتياطيات ممكنة، ولا يصرح عن الاحتياطيات غير المبرهنة للجنة بورصة الأوراق المالية SEC ولا تستخدم لأغراض المحاسبة المالية كحساب النفاذ (Depletion, Depreciation & Amortization) أو اختبارات السقف، ومع ذلك يمكن أن تستخدم الاحتياطيات غير المبرهنة وخاصة الاحتياطيات المحتملة في تطوير التدفقات النقدية المتوقعة والقيم العادلة التابعة للبيان رقم (121) في محاسبة إعادة تقدير الأصول طويلة الأجل.

الاحتياطيات المحتملة

وهي الاحتياطيات غير المؤكدة أو المبرهنة بشكل معقول والتي لا تزال "أكثر احتمالاً لأن تُستخرج من عدمه"، وبشكل طبيعي تشير الاحتياطيات المحتملة إلى الاحتياطيات الإضافية التي من المحتمل أن تصبح مبرهنة من خلال عمليات الحفر الإضافية أو من خلال الاحتبار الناجح لمشاريع الاستخراج المحسن الجديدة، ويمكن أن تعكس الاحتياطيات المحتملة أيضاً الاحتياطيات الإضافية غير القابلة للاستخراج في ظل

الشروط الاقتصادية الموجودة لكنها قابلة للاستخراج وفقاً لتغيرات إيجابية متوقعة في الشروط الاقتصادية.

الاحتياطيات الممكنة:

وهي الممكنة بشكل معقول لكن استخراجها أقل احتمالاً من عدمه مثل تخمينات الاحتياطيات من خلال الصفات التكوينية والستراتيغرافية.

الاحتياطيات المبرهنة المطورة:

وتعرف حسب قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية على أنها الاحتياطيات التي يمكن توقع استخراجها بالتجهيزات وطرق التشغيل الموجودة، ويجب أن يتم تضمين النفط والغاز المتوقع الحصول عليه بتطبيق ضخ السائل أو تقنيات الاستخراج المحسن الأخرى لزيادة قوى الغاز الطبيعي وآليات الاستخراج الأولي كاحتياطيات مبرهنة مطورة وذلك فقط بعد عملية الاختبار من خلال مشروع التوجيه أو بعد أن يؤكد تشغيل برنامج مركب من خلال تجاوب الإنتاج بأنه سوف ينجز الاستخراج الإضافي.

الاحتياطيات المبرهنة غير المطورة:

وتعرف حسب قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية على أنها الاحتياطيات التي يتوقع استخراجها من الآبار الجديدة على مساحات غير محفورة أو من آبار موجودة تتطلب نفقات كبيرة نسبياً لإعادة إتمامها، ويجب أن تكون الاحتياطيات على المساحة غير المحفورة محدودة بوحدات الحفر المقابلة للوحدات المنتجة التي تمثل بشكل معقول بعض التأكيد للإنتاج عندما تحفر، إن الاحتياطيات المبرهنة بالنسبة للوحدات غير المحفورة الأخرى يمكن أن يطالب بها فقط إذا كان من الممكن إثباتها مع التأكيد أن هناك استمرارية بالإنتاج من التكوين المنتج الموجود، وفي ظل عدم وجود الظروف يجب أن تُنسب تقديرات الاحتياطيات المبرهنة غير المطورة لأي مساحة من المتأمل أن يطبق فيها الضخ بالسائل أو تقنيات الاستخراج المحسن الأخرى إلا إذا برهنت الاختبارات الفعلية في المنطقة وفي المكمن نفسه بأن هذه التقنيات فعّالة.

الاحتياطيات المبرهنة المطورة المنتجة:

وتمثل الاحتياطيات التي من المتوقع استخراجها من التراكيب المعدة والمنتجة عند فترة وضع التقديرات.

الاحتياطيات المبرهنة المطورة غير المنتجة:

وهي من نوعين هما الاحتياطيات المحتجزة والاحتياطيات خلف الأنابيب.

الاحتياطيات المحتجزة:

وهي الاحتياطيات التي من المتوقع استخراجها من التراكيب المعدة والتي كانت مفتوحة عند فترة وضع التقديرات لكنها ليست منتجة بسبب أحد الأمور التالية عموماً:

ب- تم حجز البئر عمداً بسبب شروط السوق مثل الانحراف المؤقت المحسوس في أسعار النفط أو الغاز.

ج- لم يبدأ البئر بعد بالإنتاج من التراكيب المعدة (ربما بسبب عدم تركيب تجهيزات الإنتاج أو خطوط الأنابيب حتى الآن).

د- صعوبات ميكانيكية لم يتم تصحيحها بعد.

الاحتياطيات خلف الأنابيب:

وهي الاحتياطيات التي من المتوقع استخراجها من التراكيب أو التراكيب المعدة غير المفتوحة بعد لكنها لا تزال خلف قمصان التغليف في الآبار الموجودة، تعدّ هذه الآبار منتجة لكن من تركيب معد آخر. ولا بد من القيام بأعمال إتمام إضافية قبل الإنتاج من الاحتياطيات الموجودة خلف الأنابيب، وهذا الإنتاج يتأخر عادةً حتى يتم استنفاذ دائرة الإنتاج الحالية. ويتطلب عدّ الاحتياطيات خلف الأنابيب بأنها مطورة أن يكون بالإمكان إنتاجها دون نفقات رأسمالية كبيرة جداً نسبة لتكلفة حفر بئر أخرى، فإذا كانت التكاليف الرأسمالية كبيرة جداً فإن هذه الاحتياطيات يجب تسميتها بالاحتياطيات المبرهنة غير المطور. [12]

[12] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues. 5th Edition. Professional Development Institute. Denton, Texas. USA. (P 391-409).

ثالثاً: تقدير الاحتياطيات.

إن عملية تقدير الاحتياطي معقدة وصعبة تتطلب معالجة المعلومات المختلفة حول البيئة الجيولوجية وبنية صخور المكمن والصفات الأخرى والتحليلات الهندسية للعلاقات الداخلية بين سوائل المكمن والضغط والحرارة وممارسات التشغيل والأسواق والأسعار وتكاليف التشغيل، وتتأثر أحكام المهندسين أثناء عملية تقدير الاحتياطي بالمعرفة و التكنولوجية الموجودة والشروط الاقتصادية والظروف التنظيمية والدستورية المطبقة والأغراض التي سوف تستعمل بها معلومات الاحتياطي، وعندما يتم تطوير حقل النفط والغاز والإنتاج منه تصبح البيانات الجيولوجية والهندسية أكثر توافراً لتقدير الاحتياطيات.

وهناك أربع طرق شائعة تستخدم في تقدير الاحتياطيات وهي التشبيه أو التماثل Analogy وقياس الحجم Volumetric والتمثيل البياني Performance Curves وتحليل توازن المادة Material Balance Analysis .

وتتطلب عملية تحديد كميات الاحتياطي بالإضافة للبيانات الجيولوجية والهندسية المذكورة أعلاه بيانات أخرى هامة مثل سجلات الإنتاج وسجلات الملكية وسجلات توزيع الغاز وسجلات تحديد الأسعار وتكاليف التشغيل الحالية.

وتتضمن عملية تقدير الاحتياطي برامج تطوير تبين كيف سوف يتم الإنتاج من الاحتياطيات عبر الزمن، ويمكن أن يتأثر توقيت الإنتاج بشروط السوق وبقرارات المنتج أو بتوقيت الاستثمارات لتطوير الاحتياطيات المبرهنة غير المطورة. وتعتبر الشروط التاريخية والخطط المستقبلية ضرورية لوضع تخطيط للمشروع بشكل معقول.

ومن الممكن وجود جداول لكل بئر أو لكل حقل أو لكل ولاية أو لكل بلد وحتى لكل صنف من الاحتياطيات مثل الاحتياطيات المبرهنة المطورة. وكل واحد من هذه الجداول يظهر المزيد من المعلومات:

أ- عرض الإنتاج والتدفق النقدي بشكل عامودي لكل سنة (لعشر أو عشرين سنة) مع الإجماليات.

ب- الجداول العامودية للإنتاج تتضمن عادةً الإنتاج الإجمالي (النفط والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل) إضافة لحصة المالك أو الإنتاج الصافي من النفط والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي السائل.

ج- الجداول العامودية للتدفق النقدي يمكن أن تتضمن سعر النفط وسعر الغاز، والإيراد الموحد، وضرائب الفصل، وتكاليف التشغيل الخاصة بعقد الإيجار، والتدفق النقدي الصافي من العمليات والاستثمارات والتدفق النقدي الصافي والتدفق النقدي الصافي المخصوم القيمة الحالية. [13]

رابعاً: تقارير الاحتياطيات:

يمكن إعداد تقارير الاحتياطي من قبل موظفي الشركة أو من قبل منشآت هندسية مستقلة، وتُعد تقارير الاحتياطي عادةً لمواجهة متطلبات الإفصاح ولاستخدامات الإدارة والمحاسبين بما في ذلك التالي:

أ- تستخدم في إعداد التقارير المالية التاريخية وتقارير ضريبة الدخل لتحديد الاستنفاذ لبعض التكاليف.

ب- تستخدم لتطوير الخطط والموازنات طويلة المدى.

ج- تستخدم في حساب اختبار سقف التكلفة الكلية واختبار إعادة تقدير المجهودات الناجحة وفي اختبارات إعادة التقدير للأصول طويلة الأجل.

د- تستخدم في القروض المصرفية وفي أنواع الالتزامات المرافقة للإنتاج المستقبلي.

ه- تستخدم لتقييم مناطق النفط والغاز المبرهنة أو لكامل الشركة لاعتبارات الحيازة أو السيطرة.

و- تستخدم في الدعوات القانونية والمقاضاة.

ويمكن أن تتطلب الأغراض المختلفة تعاريف، وافتراضات وطرق مختلفة التي قد تقود إلى نتائج مختلفة كما أن كل نتيجة يمكن أن تمثل تماماً تقريراً صحيحاً وشرعياً بالنسبة للغرض منها. [14]

---

[13] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 215- 218 .

[14] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 215- 218 .

خامساً: الاحتياطيات والإفصاح في القوائم المالية:

تعتبر المعلومات المرتبطة بالاحتياطيات من المعلومات الهامة التي تزودها شركات إنتاج النفط والغاز لمساهميها. [15]

و لكن لا يوجد معيار محاسبي دولي ينظم الجوانب المختلفة للإفصاح عن الاحتياطيات في المنشآت النفطية. غير أنه ورد في الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية أنه بالنسبة للمفردات التي تتوفر فيها السمات الأساسية للمفردة، مثل تلك الخاصة بالأصل أو الإيراد، مع أن معايير الإدراك بها غير متوفرة، فإنه مع هذا يتم الإفصاح عنها في صورة ملاحظات إيضاحية أو جداول مرفقة للقوائم المالية. وقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بأن الملاحظات الإيضاحية للقوائم المالية تقدم معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة. وبالتالي، وفي هذا الإطار، يتم الإفصاح عن الاحتياطيات من قبل الشركات النفطية التي تتبع المعايير المحاسبية الدولية. [16]

ونبين في الجدول التالي ترتيب وحجوم احتياطيات النفط والغاز العالمي المقدّر في الخمسة وعشرين دولة الأعلى في العالم من حيث حجوم احتياطياتها، وذلك بتاريخ 1/كانون الأول ،2011: [17]

الجدول رقم (1): جدول احتياطيات النفط والغاز العالمي

احتياطيات النفط				احتياطيات الغاز الطبيعي		
الترتيب	الدولة	(1,000 برميل)		الترتيب	الدولة	بالمتر المكعب
1	السعودية	260,100,000		1	روسيا	1,680,000
2	فنزويلا	211,170,000		2	إيران	1,045,670
3	كندا	175,214,000		3	قطر	895,800
4	إيران	137,010,000		4	السعودية	275,200
5	العراق	115,000,000		5	تركمانستان	265,000
6	الكويت	101,500,000		6	الولايات المتحدة	244,656
7	الإمارات	92,200,000		7	الإمارات	212,000
8	روسيا	60,000,000		8	نيجيريا	186,880

[15] Ernst and Young, US GAAP vs. IFRS the basics: Oil and gas, 2009, (P14).

[16] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، مرجع سابق ، ص 657.

[17] Brock, H. R, et. al, Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues, 2012 Previous Reference.

تابع احتياطيات النفط		
9	ليبيا	46,420,000
10	نيجيريا	37,200,000
11	كازاخستان	30,000,000
12	قطر	25,380,000
13	الصين	20,350,000
14	الولايات المتحدة	19,121,000
15	البرازيل	12,857,000
16	الجزائر	12,200,000
17	المكسيك	10,420,000
18	أنغولا	9,500,000
19	اذربيجان	7,000,000
20	إكوادور	6,510,000
21	الهند	5,682,000
22	النرويج	5,670,000
23	عمان	5,500,000
24	منطقة محايدة	5,000,000
25	السودان	5,000,000
		1,416,004,000

تابع احتياطيات الغاز الطبيعي		
9	فنزويلا	178,860
10	الجزائر	159,000
11	العراق	111,940
12	استراليا	110,000
13	الصين	107,000
14	إندونيسيا	106,000
15	كازاخستان	85,000
16	ماليزيا	83,000
17	مصر	77,200
18	النرويج	72,000
19	أوزباكستان	65,000
20	الكويت	63,000
21	كندا	61,950
22	ليبيا	54,680
23	هولندا	49,000
24	أوكرانيا	39,000
25	الهند	37,928
		6,265,764

سادساً: التطور التكنولوجي وزيادة الاحتياطيات:

شهد القرن العشرين تزايد أهمية النفط كمصدر رئيسي للطاقة في العالم، ونمو الصناعة النفطية كواحدة من أكثر القطاعات الصناعية تطوراً في العالم، ولقد لعبت التكنولوجيا دوراً حيوياً في القفز بالصناعة النفطية إلى مراحل متقدمة بفضل استخدام تكنولوجيا الاستكشاف والإنتاج التي ساهمت في اختصار الوقت وخفض تكاليف الاكتشاف والتطوير للحقول النفطية.

لقد شهدت الصناعة النفطية تقدماً هائلاً في تقنيات التصوير تحت الأرض، وفي المياه العميقة وتصميم منصات الحفر، وتقنيات الحفر وصيانة واستكمال الآبار، وتغيرت أساليب وتقنيات الاستخلاص المعزز ومعالجة البيانات والاتصالات بصورة جذرية، حيث ساهمت هذه التكنولوجيات في رفع قدرات الصناعة النفطية ومعدلات نجاحها، عن طريق رفع معدلات الإنتاج وخفض التكاليف وتقليل المخاطر وزيادة معدلات الاستخلاص ورفد

الاحتياطيات المؤكدة باحتياطيات جديدة كانت غير قابلة للاستخلاص بالتقنيات القديمة.[18]

فقبل أقل من قرن من الزمان لم يكن بوسع البشرية الاستفادة من النفط الذي ضمته الآبار الواقعة في قاع البحار والمحيطات، لاسباب فنية أو اقتصادية، الآن أصبح الإنتاج من هكذا آبار ممكنا بسبب التطور التكتولوجي.[19]

إن التحول الفكري الذي طرأ في السنوات الأخيرة حول إمكانيات الغاز الصخري لا يمكن عزوه إلى اكتشاف موارد جديدة أو إلى إعادة تقييم لتقديرات موارد قديمة، بل هو نتاج تطوير وتطبيق لتقنيات حديثة تمكّن فعلا من "إحداث مكامن نفاذة" وتحقيق معدلات إنتاج عالية. ولذلك يعتبر الكثيرون أن هذه هي بالأحرى مسألة استغلال موارد وليست مسألة استكشاف.[20]

وتوضح التقارير الصادرة عن "الوكالة الدولية للطاقة IEA" أن العديد من شركات النفط الأمريكية قد تمكنت من تطوير حلول وتقنيات تكنولوجية جديدة تخولها إنتاج النفط في مواقع تعذر الوصول إليها سابقا. وتعزى طفرة النفط والغاز التي تقودها الولايات المتحدة في المقام الأول إلى اكتشاف كميات هائلة من الغاز الصخري ورواسب النفط غير التقليدية في عدة ولايات منها شمال داكوتا ومونتانا، الأمر الذي سيحول الولايات المتحدة إلى منتج نفط عالمي (متجاوزة بذلك على المملكة العربية السعودية بحلول عام 2020) ويتوقع أن تستمر الواردات الامريكية في الانخفاض إلى الحد الذي تصبح فيه فقط دولة مصدرة للنفط بحلول العام 2035.[21]

وبحسب إدارة معلومات الطاقة الأمريكية (EIA) فإن الولايات المتحدة الأمريكية سوف تتصدر قائمة الدول المنتجة للنفط في العالم بحلول العام 2017، أي بعد سنتان فقط، متفوقة بذلك على كل من المملكة العربية السعودية وروسيا. ويتوقع أن يؤثر ذلك على

---

[18] الزيتوني، الطاهر، الآفاق المستقبلية لإمدادات العالم والدول الأعضاء من النفط: الفرص والتحديات، مجلة النفط والتعاون العربي، المجلد السابع والثلاثون، العدد 142، عام 2012، (ص23).

[19] حميد مجيد، محمد علي، الدور المرتقب لقطاع النفط في إعادة بناء اقتصاد العراق، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد، 2007، (ص 53).

[20] مجلس الطاقة العالمي، دراسة موارد الطاقة: نظرة مركزة على الغاز الصخري، 2010، ص7.

[21] International Energy Agency (IEA), World Energy Outlook 2012, Executive Summary (P1).

العائدات النفطية في السوق الشرق أوسطية، فقد ازداد إنتاج الولايات المتحدة الأمريكية من 5.7 مليون برميل يومياً في عام 2011 إلى 7.4 مليون برميل يومياً في عام 2013، ويتوقع أن يصل الإنتاج إلى 9.2 مليون برميل يومياً بحلول عام 2015، ويتوقع استقرار للانتاج بحدود 9.6 مليون برميل يومياً خلال الفترة من عام 2017 وحتى 2020، ثم يستمر الزيادة في الإنتاج لتصل إلى 13.3 مليون برميل يومياً في عام 2036. [22]

وبحسب صندوق النقد الدولي في تقرير لها فأن "المملكة العربية السعودية ستحافظ في المدى المتوسط على موقعها المحوري في اسواق النفط العالمية التي ستحدد معالمها عوامل العرض والطلب". الا انها حذرت من امكانية ان تؤدي "ثورة الغاز الصخري في شمال امريكا" الى تخفيض الطلب على المنتجات النفطية في المستقبل".

وعلى الرغم من التوقعات الكبيرة بأن يُحدث النفط الصخري ثورة في مجال الطاقة في حال إمكانية استنساخه في دول أخرى من العالم، فإن هذه التوقعات ربما تجد لها سقفاً محدوداً بالنظر إلى عوامل عديدة، أهمها: [23]

أ- ارتفاع تكلفة استخراج النفط الصخري (غير التقليدي) مقارنة بنظيره الطبيعي التقليدي.

ب- التوجه العام نحو إنشاء إطار تنظيمي أكثر صرامة لعملية التكسير الهيدروليكي المستخدمة في إنتاج النفط الصخري نظراً لما يرافق هذه العملية من أضرار خطيرة بالبيئة والمياه الجوفية.

ج- ازدياد الطلب الآسيوي على منتجات الطاقة التقليدية (النفط والغاز) بسبب النمو الاقتصادي المتسارع في العديد من دول هذه القارة.

إنّ كل ذلك سيكون دون أدنى شك عائقاً لعملية تغيير المشهد الراهن المستقر لخارطة الطاقة العالمية في المدى القريب.

---

[22] U.S. Crude Oil Production Forecast-Analysis of Crude Types, U.S. Energy Information Administration,2014, (P5).

[23] الزيتوني، الطاهر، عام 2012، مرجع سابق، (ص55).

المبحث الثالث: المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز (GAAP):

تتبع شركات إنتاج النفط والغاز العالمية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية كلتا طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية على حد سواء، فأكبر عشرين شركة إنتاج نفط وغاز في الولايات المتحدة الأمريكية تقريباً تقوم باستخدام طريقة المجهودات الناجحة، أما الشركات المئتان التالية فنصفها تقريباً تستخدم طريقة المجهودات الناجحة ونصفها الآخر تستخدم طريقة التكلفة الكلية وبالتالي فإن القواعد المحاسبية الخاصة بهاتين الطريقتين تمثلان المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز. [24]

وإن الصفات المميّزة لطريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تتمركز حول ماهيّة التكاليف التي يجب أن تُرسمل، وماهيّة الطريقة التي يجب إطفاء هذه التكاليف بها، وتصنف قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية التكاليف المصروفة على نشاطات النفط والغاز ضمن أربعة أصناف: تكاليف الحصول على المناطق غير المبرهنة (الاقتناء)، وتكاليف الاستكشاف، وتكاليف التطوير، وتكاليف الإنتاج.

1- تكاليف الحصول على المناطق غير المبرهنة (الاقتناء):

وتتضمن التكاليف المصروفة للحصول على المنطقة أو حق التنقيب، وهي تشتمل على علاوات ورسوم السماسرة ورسوم التسجيل والتكاليف القانونية والتكاليف الأخرى المصروفة للحصول على الحقوق المنجمية.

وترسمل هذه التكاليف مبدئياً كتكاليف اقتناء للمنطقة غير المبرهنة. ويشير مصطلح المنطقة غير المبرهنة للمنطقة غير المقيّمة بعد، أي المنطقة التي لم تقيّم بعد فيما إذا كانت تحتوي على احتياطيات مبرهنة، وتبقى ضمن حساب المناطق غير المبرهنة إلى أن تقيّم المنطقة من خلال الاستكشاف والحفر أو بفوات مدة العقد. [25]

---

[24] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 39 - 48 .

[25] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference, (P64-65).

2- تكاليف الاستكشاف:

وهي تلك التكاليف المصروفة في: (أ) تحديد المناطق التي قد تحتاج لعمليات الاختبار والفحص، (ب) اختبار مناطق محددة قد تحتوي على احتياطيات النفط والغاز بما في ذلك حفر آبار الاستكشاف وآبار الاختبار الطبقي (الستراتيغرافي) من النمط الاستكشافي، وقد تُصرف تكاليف الاستكشاف قبل الحصول على المنطقة ذات العلاقة (ويشار إليها في بعض الأحيان كجزء من تكاليف التنقيب) أو بعد الحصول على المنطقة، وتتضمن تكاليف الاستكشاف الدراسات الطبوغرافية والجيوفيزيائية والرواتب ومصاريف الطاقم الجيولوجي والجيوفيزيائي والأشخاص الآخرين العاملين في تلك الدراسات، وتتضمن تكاليف الاستكشاف أيضاً تكاليف مساندة المناطق غير المطوّرة والحفاظ عليها مثل الإيجارات المؤجلة. [26]

3- تكاليف التطوير:

وهي التكاليف المصروفة من أجل الوصول إلى الاحتياطيات المبرهنة وتقديم التسهيلات لاستخراج النفط والغاز ومعالجتها وتجميعهما وتخزينهما.

وتتضمن أيضاً تكاليف الآبار التطويرية لإنتاج الاحتياطيات المبرهنة بالإضافة إلى ذلك تكاليف تسهيلات الإنتاج مثل خطوط التدفق وآلات الفصل والمعالجة، والتسخين وصهاريج التخزين، وأنظمة الاستخراج المحسّن، وتسهيلات معالجة الغاز القريبة من الموقع وغيرها من التجهيزات. [27]

4- تكاليف الإنتاج:

وهي تكاليف نشاطات رفع النفط والغاز إلى سطح الأرض وتجميعها ومعالجتها وتخزينها في الحقل. إن مصطلح تكاليف الإنتاج (أو تكاليف الرفع) بالنسبة لطريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية يشير إلى تلك التكاليف المصروفة لتشغيل وصيانة الآبار والتجهيزات والتسهيلات التي تُعدّ مصروفاً بشكل منطقي ومن خلال طبيعتها كجزء من تكلفة النفط والغاز المنتج، وتتضمن تكاليف الإنتاج مصاريف العمالة لتشغيل الآبار

[26] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference, (P64-65).

[27] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference, (P64-65).

والتسهيلات ومصاريف الصيانة والإصلاح والمواد والتوريدات المستهلكة والضرائب والتأمين على المناطق وضرائب الإنتاج. [28]

- وفيما يلي شرح لهاتين الطريقتين:

د- طريقة المجهودات الناجحة:

إن طريقة المجهودات الناجحة هي الطريقة الأكثر تقيداً بسياسة الحيطة الحذر في المحاسبة، فلذلك تعد النفقات الجيولوجية والجيوفيزيائية كأنها مصروفات سنوية وكذلك الإيجارات وغيرها من التكاليف الدورية الأخرى إضافة إلى تكاليف الآبار الاستكشافية الجافة، وتُرسمل تكاليف الحصول على العقد وتكاليف الآبار الاستكشافية الناجحة، وجميع تكاليف الآبار التطويرية الناجحة وغير الناجحة نظراً لبدء الإنتاج وتحقق الإيرادات وتكاليف التطوير الأخرى، وتستنفذ التكاليف المرسملة على أساس طريقة وحدة الإنتاج أي نسبة الإنتاج إلى الاحتياطيات، فتكاليف الحصول على المنطقة تستنفذ على أساس نسبة الإنتاج إلى الاحتياطيات المبرهنة، أما تكاليف تطوير المنطقة فتستنفذ على أساس نسبة الإنتاج إلى الاحتياطيات المبرهنة المطوّرة، ويكون الاستنفاذ على أساس العقد (أو المنطقة) أو بعض تجميعات المناطق حسب اتساع الحقل أو المكمن.

إلا أن القاعدة التي لا مناص منها هي أن التكاليف المرسملة الصافية مهما عظمت لا يمكن أن تزيد على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل المرسمل، وهو في الأغلب الحقل. فبالنسبة لكل مركز تكلفة معتمد كأصل مستقل يجب أن لا يتجاوز المبلغ المحمل للأصل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل والتخلص النهائي منه (غير المخصومة وقبل الضريبة ودون أعباء الفائدة)، وإذا حصل هذا التجاوز فيجب على الشركة أن تعترف بخسارة انخفاض القيمة التي يمكن قياسها بالفرق بين المبلغ المحمل للأصل قبل الضريبة وقيمته العادلة. [29]

---

[28] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference, (P64-65).

[29] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 49 - 50.

ه- طريقة التكلفة الكلية:

تُرسمل جميع تكاليف الحصول على المنطقة واستكشافها وتطويرها وحتى تكاليف الآبار الجافة. وتستنفذ التكاليف المرسملة على أساس وحدة الإنتاج نسبةً إلى الاحتياطيات المبرهنة المتبقية. وتنحصر حدود التكاليف المرسملة وفقاً لطريقة التكلفة الكلية بسقف التكلفة الكلية بحيث لا تتجاوز التكاليف المرسملة غير المستنفذة الصافية ناقصاً ضرائب الدخل المؤجلة المتعلقة بها سقف التكلفة الكلية الذي يتكون مبدئياً من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخططة من الاحتياطيات المبرهنة بعد ضرائب الدخل. [30]

وتعدّ طريقة محاسبة التكلفة الكلية أن كل تكاليف أنشطة الاقتناء والاستكشاف والتطوير هي ضرورية للإنتاج النهائي من الاحتياطيات. فكل تلك التكاليف تم صرفها مع العلم أن عدداً منهم يتعلق بالأنشطة التي تصب مباشرةً في اكتشاف وتطوير الاحتياطيات، ومع ذلك فإن الشركة تتوقع أن المكاسب الحاصلة من التنقيبات التي برهن نجاحها بالإضافة للمكاسب من الاستكشاف الماضية سوف تكون كافية لاسترداد تكاليف كل الأنشطة سواء أكانت ناجحة أم غير ناجحة وتحقيق ربح، وعلى ذلك تعدّ جميع التكاليف المصروفة على كل تلك الأنشطة متمماً لاقتناء واكتشاف وتطوير أيّ من الاحتياطيات الناتجة بشكل نهائي من المجهودات كوحدة واحدة، ولهذا السبب يتم دمجها مع الاحتياطيات المبرهنة الخاصة بالشركة، فوضع علاقة سبب ونتيجة مباشرة بين التكاليف المصروفة والاحتياطيات المكتشفة ليس متلائماً مع مبدأ التكلفة الكلية على مستوى حقل أو منطقة محددة، بحيث يصعب تفسير تحميل تكاليف الآبار الجافة على الآبار المنتجة، أما إذا فسرنا العقد أو الدولة كوحدة واحدة فإن ربط كافة التكاليف بالعقد يعد أمراً مفهوماً. [31]

- وقد كثر الحديث بين المهنيين حول سلامة أية طريقة في المحاسبة في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز.
- فأصحاب مبدأ التكلفة الكلية، يجادلون بأن تكاليف الآبار الجافة هي ضرورية لأيجاد آبار ذات مخزون تجاري. بينما أصحاب مبدأ المجهودات الناجحة يعتقدون بأنه فقط نفقات

[30] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 49 - 50.

[31] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 49 - 50.

المشاريع الناجحة هي التي يجب رسملتها، فأنصار هذا المبدأ يعتقدون بأنه لمعرفة نتيجة المشروع، ينبغي تحميل المشروع فقط بالتكاليف المباشرة التي ارتبطت به، وأية تكاليف أخرى لا ترتبط بالمشروع بشكل مباشر يجب المحاسبة عنها كنفقات تخص الفترة الحالية، بالإضافة إلى ذلك فإنهم يدعون بأن الشركة غير الناجحة لن يتم تمييزها عن الشركة الناجحة بالفترة القصيرة من الزمن، وذلك لرسملة جميع التكاليف، وإظهار أرباح تعادل أرباح الشركات الناجحة.

- وعلى الرغم من محاولات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) تضيق البدائل المتاحة، إلا أن نجاحه في ذلك كان بسيطاً جداً.
- وفيما يلي نعرض ملخصاً تاريخياً عن الجدل حول طرق المحاسبة عن النفط والغاز:

1. 1977 – طالب FASB من جميع شركات إنتاج النفط والغاز بإتباع طريقة المجهودات الناجحة في المحاسبة.

وقد عارض ذلك وبقوة شركات إنتاج النفط والغاز صغيرة الحجم، وضغطت بشكل كبير في الكونجرس. مما دفع الوكالات الحكومية إلى تقييم تطبيق هذه الطريقة من وجهة نظر المصلحة العامة، وبذلك سمحت بالعمل على خلاف ما طالبت به FASB.

2. 1978 – بسبب الانتقادات الكبيرة التي وجهت لأعمال مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، قامت لجنة بورصة الأوراق المالية SEC، بإعادة النظر بكلا المدخلين (التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة) واستنتجت بأن الطريقتين غير كاملتين، ولا تعكس الحقيقة الاقتصادية لاستكشاف النفط والغاز.

وقد اقترحت اللجنة طريقة بديلة سميت بمحاسبة الاعتراف بالاحتياطي (Reservoir Recognition Accounting)، واعتقدت اللجنة بأن الطريقة تقدم معلومات مفيدة أكثر، حيث تقوم الطريقة على الاعتراف بقيمة النفط في قائمة المركز المالي وكذلك قائمة الدخل، ذلك عند أكتشاف النفط. وبذلك فإن طريقة الاعتراف بالاحتياطي سميت بمدخل القيمة العادلة، فعلى خلاف الطريقتين المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية التي تعترف بالتكاليف التاريخية فإن طريقة RRA تأخذ قيمة الاحتياطيات بعين الاعتبار.

3. 1979-1981 – كنتيجة لأعمال لجنة بورصة الأوراق المالية، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية قام بإصدار معيار جديد علق بموجبه متطلبات تطبيق طريقة المجهودات الناجحة، وبذلك سمح للشركات بإعادة استخدام طريقة التكلفة الكلية. وفي محاولة لتطبيق RRA، فإن لجنة بورصة الأوراق المالية، واجهت مشاكل عملية في تقدير (1) حجم الاحتياطيات، (2) تكاليف الإنتاج المستقبلية، (3) الفترة المتوقعة للإنتاج، (4) معدل الخصم، و(5) سعر المبيع.
4. 1981 – قامت لجنة بورصة الأوراق المالية SEC باستبعاد طريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي من القوائم المالية الرئيسية لشركات إنتاج النفط والغاز.

وقررت اللجنة بأن طريقة RRA، لم تحقق الموثوقية المطلوبة في القوائم المالية، ولكن على الرغم من ذلك بقيت اللجنة تضغط للحصول على معلومات ذات قيمة عادلة من خلال الافصاح عن احتياطيات النفط والغاز، وكنتيجة لذلك فإن المهنة تطالب اليوم بعرض افصاحات عادلة حول الموارد الطبيعية. [32]

وبقي الجدل مستمراً حول تطبيق طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية، فمنهم من وجد بأن طريقة التكلفة الكلية في المحاسبة تحقق العرض العادل والمقابلة الدقيقة بين الإيرادات والتكاليف، ومنهم على العكس من ذلك وجد بأن طريقة المجهودات الناجحة هي التي تحقق العرض العادل والمقابلة السليمة بين الإيرادات والتكاليف، حتى إن البعض قال بأن طريقة التكلفة الكلية تنتقد لأنها ليست طريقة المجهودات الناجحة والعكس بالعكس.

هذا وقد ذهب البعض الأخر إلى نتيجة مفادها أن الغموض وعدم الوضوح المحاط بمبدأ المقابلة في المحاسبة هو السبب في اختلاف وجهات النظر، وعليه فإنه من المهم أولاً التعمق في أدبيات المحاسبة لبيان وإيضاح مفهوم مبدأ المقابلة في المحاسبة. [33]

---

[32] Kieso, D, Weygandt, & warfield, Intermediate Accounting, 14th Edition, N.Y., John Wiley & Sons Inc, 2012. P 623-624.

[33] Whittred. G. P. Accounting for the Extractive Industries: use or abouse of the matching principle?, a working paper provided by the author in Kuing-gai Colluge for advanced education.

المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية وصناعة إنتاج النفط والغاز:

فيما يلي تم عرض نبذة عن التطور التاريخي في معايير المحاسبة الدولية في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز وما توصلت إليه في الوقت الحاضر.

العديد من دول العالم أصدرت معايير محاسبية خاصة بها في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز فمثلاً، في المملكة المتحدة البريطانية UK أصدر مجلس معايير المحاسبة (ASB) معايير محاسبية محلية. وفي الولايات المتحدة الأمريكية، تم تكليف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار البيانات والمبادئ المحاسبية التي تحقق القبول العام (GAAP)، وكان تطوير وإلزام هذه المبادئ المحاسبية يقع على عاتق لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC). فعند قبول لجنة بورصة الأوراق المالية لأي بيان صادر عن المجلس، كان إستخدام البيان يصبح إلزامياً على جميع الشركات التجارية العاملة في أسواق أمريكا.

وتم استخدام المبادئ المحاسبية الأمريكية بشكل واسع حول العالم في مجال إنتاج النفط والغاز، حيث أصدرت لجنة بورصة الأوراق المالية الكثير من الإجراءات والقواعد الناظمة وخاصة البيان رقم 19 (SFAS19) " المحاسبة المالية والتقارير في شركات إنتاج النفط والغاز، والبيان رقم 69 (SFAS69) "الإفصاحات حول أنشطة إنتاج النفط والغاز".

هذا وقد لاقت أيضاً معايير محاسبية اخرى مختصة في مجال إنتاج النفط والغاز إنتشاراً واسعاً مثل الناظمة من قبل مجلس المحاسبة في المملكة المتحدة UK، وهناك لجنة معايير صناعة النفط (OIAC) التي أيضاً اصدرت وبشكل اعتيادي بيانات بالممارسات المحاسبية الموصى بها (SORP) التي يجب استخدامها من قبل منتجي النفط والغاز.

وفي عام 1999 اخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC) على عاتقه مشروعاً لتطوير معايير المحاسبة الدولية للشركات العاملة في مجال إنتاج النفط والغاز وصناعات التعدين، وعلى هذا النحو ففي نوفمبر عام 2000 أصدر المجلس ورقة ركزت على قضايا اساسية في المحاسبة المالية وإصدار التقارير في الصناعات الإستخراجية.

ولكن، وبسبب لائحة المسائل الأكثر إلحاحاً، فإن مشروع الصناعات الإستخراجية لم يجد طريقه ليكون على الأجندة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، واسند

المشروع إلى عدد من الهيئات المختصة في إصدار المعايير المحاسبية المحلية في عدد من الدول، مثل استراليا، النروج، جنوب إفريقيا، وكندا، واستمر العمل بهذا المشروع.

وفي حزيران عام 2002، صادق مجلس وزراء الاتحاد الأوروبي على مجموعة إجراءات الزم بموجبه كافة الشركات التي يتم تداول أسهمها، إلى التحول من اتباع المعايير المحلية إلى اتباع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك قبل نهاية عام 2005. وعلى نفس المنوال وبعد الخطوة الأوروبية، قامت العديد من الدول الأخرى حول العالم باتخاذ قرارها بالتحول إلى معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB في نهاية عام 2005. [34]

وبعد سلسلة النقاشات والاقتراحات المقدمة من أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية والأطراف الأخرى المهتمة دولياً فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار التقارير المحاسبي رقم IFRS 6 بعنوان "استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها"، ويطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتكبدة، ولا يطبق على القضايا المحاسبية الأخرى الخاصة بالشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم، ويقدم هذا المعيار دليل عام للمعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف وتقييمها، بما في ذلك الاعتراف بنفقات الاستكشاف وتقييمها. ويمثل المرحلة الأولى من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحقيق تقارب دولي في الممارسات المختلفة المتبعة في مجال الصناعات الاستخراجية. وكان الهدف من هذا المعيار هو عمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم دون طلب تغييرات كبيرة التي قد تحتاج لإعادة نظر عندما يتبنى المجلس مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم. [35]

- ***المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 6 الخاص باستكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها:***

IFRS6, Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

ونبين فيما يلي أهم ما اشتمل عليه هذا المعيار:

---

[34] Charlotte J. Wright, Rebec A. Gallun, "International Petroleum Accounting", (P1-3), Penn well, Tulsa, Oklahoma, 2005, 589 Pages.

[35] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص 60.

- بدأ العمل بهذا المعيار اعتباراً من 2006/1/1م.
- نطاق المعيار محدود بتكاليف الاستكشاف والتقييم التي قد استحقت. وبمجرد أن تدخل الشركة مرحلة التطوير تعتبر خارج نطاق هذا المعيار، ويتم التعامل مع هذه التكاليف وفق الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية.
- تكاليف ما قبل الاستكشاف والتقييم خارج نطاق هذا المعيار، وبالتالي يتم تحميلها على المصاريف.
- وفقاً لهذا المعيار فإن كافة التكاليف المرسملة تخضع لاختبارات انخفاض القيمة وذلك متى ما ظهرت المؤشرات التي تدل على ذلك، وفي مختلف الحالات يتم تنفيذ اختبارات انخفاض القيمة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36.
- سمح المعيار للشركات أن تستمر في استخدام الإجراءات المحاسبية الخاصة بالاستكشاف والتقييم التي تتبعها حالياً وذلك بشرط أن تسفر عن اتباع تلك الإجراءات معلومات ملائمة ويعتمد عليها، وأن تتفق مع متطلبات الفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، والمتضمن أن تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها ذات علاقة أو مرتبطة باحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تلبي احتياجات المستخدمين، وأن تكون تلك المعلومات موثوقاً بها.
- سمح المعيار بتغيير الإجراءات المحاسبية إذا كان التغيير يجعل من القوائم المالية أكثر ملائمة للمستخدمين من متخذي القرارات الاقتصادية، وعلى ألاّ تكون أقل ملاءمة وموثوقية مما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 8.
- تقاس أصول الاستكشاف والتقييم، والتي تظهر لأول مرة في الميزانية بالتكلفة. ومن أمثلة النفقات التي وردت في المعيار 6، والتي يتم قياسها كأصول استكشاف وتقييم التالي: تكاليف اقتناء حق الاستكشاف، تكاليف الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية والحفر الاستكشافي، والعينات والأنشطة المرتبطة بالتقييم الفني والتجاري للمخزون النفطي.
- وتم استبعاد التالي من المعيار IFRS6:

1- النفقات التي تمت في فترة ما قبل الحصول على حق الاستكشاف.

2- النفقات التي تتم بعد التقييم الفني والتجاري لوجود المخزون النفطي.

3- تتم معالجة الالتزامات الخاصة بالإزالة والتسوية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 37.

4- انحصر الإفصاح وفقاً لهذا المعيار على الجوانب الخاصة بمرحلتي الاستكشاف والتقييم. [36]

- وفي الوقت الراهن هناك جهود ومحاولات تجري للموائمة وتحقيق التنسيق بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في مجال إنتاج النفط والغاز وذلك من خلال العمل المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه حالياً يتم دراسة مسودة معيار دولي للصناعات الاستخراجية، ولكنه ليس واضحاً بعد فيما إذا كان مجلس معايير المحاسبة الدولية سيقوم باختيار طريقة المجهودات الناجحة، أو طريقة التكلفة الكلية. غير أنه ونظراً لتعارض مفهوم رسملة التكاليف في ظل طريقة التكلفة الكلية مع الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية، الذي يقضي بأن ترسمل التكاليف فقط في حالة ما يكون من المحتمل استرداد المبلغ المرسمل في المستقبل، فإنه من المرجح أن المجلس سوف يميل إلى إتباع طريقة المجهودات الناجحة، وليس طريقة التكلفة الكلية.

والمشكلة الأخرى التي تواجه لجنة مسودة معايير المحاسبة الدولية هي فيما يتعلق بالإفصاح الإضافي عن الاحتياطيات، حيث يلاحظ بأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 يتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية للجوانب التي لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، غير أنها ضرورية لتحقيق الإفصاح العادل. [37]

هذا مع العلم بأن معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) قد سمحت لشركات إنتاج النفط والغاز بتطبيق إما طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة في المحاسبة عن أعمالها. [38]

---

[36] International Financial Reporting Stadards, IFRS6, 2011.

[37] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، مرجع سابق ، ص 180 - 181.

[38] Kieso, D, Weygandt, & warfield, Previous Reference , 2012. P624.

مقدمة:

استعرض هذا الفصل ومن خلال ثلاثة مباحث، نبذة عن التطور التاريخي للإتفاقيات التعاقدية في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز وذلك أبتداء من عقود الامتياز وانتهاءاً بعقود تقاسم الإنتاج السائدة حالياً في سورية وفي كثير من الدول حول العالم، ثم استعرض وبتفصيل مسهب مفهوم والخصائص المميزة لعقود تقاسم الإنتاج، وفي المبحث الثالث تم عرض الميزة الرئيسية لعقود تقاسم الإنتاج عن غيرها من انماط العقود وهي عملية استرداد التكاليف فيها، واستعرض كيفية وشروط عملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

المبحث الأول: الإتفاقيات التعاقدية في مجال إنتاج النفط والغاز:

إن معظم شركات الاستكشاف والإنتاج تقوم بالاستكشاف والإنتاج في مناطق دولية شاسعة، وهذا الانتشار الواسع خلق حالة تعدد في نماذج العلاقة القانونية بين شركات الاستكشاف والإنتاج وأصحاب الثروات الباطنية سواء أكانوا أشخاصاً أم شركات أو حكومات.

فالمنافع المنجمية في الكثير من دول العالم مملوكة عموماً من قبل الدولة وليس من مواطنين أو شركات خاصة، على عكس الوضع في الولايات المتحدة وكندا حيث يحق للأفراد والشركات الحكومية ملكية منافع منجمية، وبشكل عام تُعد الدولة المضيفة الاتفاقيات التعاقدية الأساسية مع شركات الاستكشاف والإنتاج والتي تخضع لمفاوضات محدودة وعروض من قبل شركات الاستكشاف والإنتاج ومنافسيها.

وبشكل عام تقوم شركة الاستكشاف والإنتاج عادةً بإبرام اتفاق تعاقدي مع الاطراف صاحبة السيادة على الثروات الباطنية وفق صيغ العقود المتاحة حسب ظروف الدولة المضيفة، ففي السعودية، المكسيك، فنزويلا وإيران مثلاً، تنتشر صيغة عقود الخدمة والمشاركة بالإنتاج، أما في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة وروسيا وكندا

تنتشر صيغة عقود الامتياز والإيجار، وفي دول مثل إندونيسيا، نيجيريا، أذربيجان، كازاخستان، سوريا ومصر تنتشر صيغة عقود تقاسم الإنتاج.[١]

أولاً: عقود الامتياز:

وتمثل **الامتيازات Concession** الأنظمة المالية التي بموجبها تضمن الحكومة تحويل الحقوق المنجمية لصاحب الامتياز، فملكية النفط والغاز المكتشف تنتقل إلى الشركة صاحبة الامتياز. ويقدم قطاع المملكة المتحدة في بحر الشمال مثال عن نظام الامتياز. فكل سنة تقريباً تفتح حكومة المملكة المتحدة باب عروض اقتراحات الاستكشاف والتطوير للحصول على تراخيص البترول على مساحات مختلفة من المناطق البحرية. ومن ثم ترسي الامتيازات للشركات مع إعطائهم حق إنتاج أي مواد منجمية يجدونها في تلك المناطق، وتحصل الحكومة على حصتها من الإيرادات من خلال الأتاوات أو ضرائب الدخل أو ضرائب الإنتاج، وضرائب القيمة المضافة على تكاليف محددة. ويُسمح للشركات عادةً ببيع إنتاج النفط في السوق المفتوح، ولكن الغاز المنتج يباع عادة إلى شركة المملكة المتحدة للغاز. في أنظمة الامتياز تتحمل الشركة المستثمرة ولوحدها جميع المخاطر وكذلك تحصل لوحدها على جميع الأرباح من الاحتياطيات المكتشفة والمنتجة في الدولة المضيفة، كما هو الحال في الولايات المتحدة وكندا.[٢]

أنظمة الامتياز تستخدم تقريباً في نصف دول العالم متضمنة الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، وفرنسا، والنروج، روسيا، استراليا، نيوزليندا، جنوب أفريقيا، كولومبيا والارجنتين. وتملك هذه الدول أنظمة ضرائب وأتاوات واسعة ومختلفة، هذا إلى جانب ميزات أخرى من شأنها جذب الاستثمارات.[٣]

ومن الجدير ذكره بأن عقود الامتياز التي سادت في الشرق الاوسط قد تميزت بالعديد من الخصائص:

---

(1) Radon, Jenik, the ABCs of Petroleum Contracts: License-Concession Agreements, Joint Ventures, and Production-Sharing Agreements, 2003 (P61-62).

(2) Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues. 5th Edition. Professional Development Institute. Denton, Texas. USA (P611)

(3) Mazeel, Muhammed. 2010. Petroleum Fiscal Systems and Contracts, Diplomica Verlag, Hamburg, Germany. (P12).

١- منحت عقود امتياز البترول الأولى الشركات الأجنبية الحق المطلق في البحث والتنقيب للكشف عن البترول واستخراجه من مناطق الإمتياز والحق في نقله وتصديره.
٢- إن هذه العقود تم إبرامها لفترة طويلة المدى وفي الغالب ما بين ستين عاماً إلى خمسة وسبعين عاماً.
٣- أن هذه العقود تشمل مساحة كبيرة من الدولة بل أحياناً تشمل جميع أجزاء الدولة المنتجة لمصادر الطاقة.
٤- منحت هذه العقود إمتيازات للشركات التي تتولى استخراج الطاقة على العديد من الإمتيازات منها إعفاءها من الرسوم الجمركية وكذلك الإعفاء من الضرائب وغيرها من الإمتيازات.
٥- أنها لم تمنح الدول العوائد المالية الكافية، في حين أنها منحت الشركات الأجنبية العديد من المزايا فقد حصلت إيران على ٢١٦ مليون دولار في حين أن الحكومة البريطانية حصلت على ٧٠٠ مليون دولار.[٤]
٦- امتلك المقاول الأجنبي ولوحده كامل الرقابة على جدول وطريقة انتاج وتطوير الاحتياطيات المكتشفة.
٧- لم يكن هناك أية التزامات مطلوبة عند الانتاج. ولذلك فعند انخفاض الاسعار كانت الشركة المقاولة تخفض انتاجها وذلك دون تحمل أية عقوبات أو غرامات. فالحكومات المضيفة لم تملك أية حقوق باستثناء الحصول على دفعات اعتماداً على الانتاج.

فعقود الامتياز انتشرت في الشرق الأوسط والمنطقة العربية مع بداية القرن الماضي عندما منحت الحكومة الإيرانية عام ١٩٠١ امتياز لشخص يدعى وليم دارسي يغطي معظم الأراضي الإيرانية لمدة ستين عاماً وبعد اكتشاف النفط عام ١٩٠٨ شُكلت شركة الأنكلو إيرانيان التي انتقل إليها امتياز دارسي، أما في المنطقة العربية فكان أول امتياز هو الذي منحته العراق لشركة نفط العراق (كارتل مكون من ستة شركات عالمية) والذي

[٤] محمد محمد السروي، عبد الكريم، النظام القانوني لعقود الطاقة، ٢٠١٣، المؤتمر السنوي الحادي والعشرين الطاقة بين القانون والاقتصاد/٢٠-٢٠١٣/٥/٢١. مملكة البحرين. (ص١٦).

يغطي كامل الأراضي العراقية (ثم انحسر إلى ٢٠,٥% من العراق) لمدة ٧٥ عام، وبشكل مشابه، في عام ١٩٣٣ وقع عقد بين المملكة العربية السعودية وشركة ستاندر أويل أوف كاليفورنيا، حيث يقوم المقاول الاجنبي بدفع ٥٠,٠٠٠ باوند من الذهب للمملكة وذلك مقابل امتياز يغطي مساحة ٥٠٠,٠٠٠ كم٢ لمدة ٦٦ عاماً. والامارات العربية في عام ١٩٣٩ منحت امتياز لاتحاد مؤلف من خمسة شركات نفطية كبار، وقد منح الامتياز على كامل مساحة البلد ولمدة ٧٥ عاماً. [٥]

وإثر التيارات المعارضة لنظام عقود الامتياز ولشروطها المجحفة بحق الدول المضيفة ازدادت المناداة بضرورة التخلص من هذه العقود والأخذ بمبدأ التأميم الكلي أو الجزئي لمصالح الشركات الأجنبية، فأعلنت مصر تأميم مصالح شركتي موبيل وشل في مصر عام ١٩٥٦، وانتزعت سورية حقل كراتشوك المكتشف عام ١٩٥٦ من قبل شركة نجيب منهل، وتم تأميم الصناعة النفطية عام ١٩٦٤ من خلال المرسوم رقم ١٣٣، وفي العراق تم تأميم شركة نفط العراق عام ١٩٧٢. لكن هذا العلاج (التأميم الكلي) جوبه بالرفض من قبل التيارات المعتدلة بعد فشل تجربة المكسيك عام ١٩٣٨ وإيران عام ١٩٥١ إثر استبعاد النفط المؤمم من التداول في أسواق النفط التي تسيطر عليها الشركات الكبرى للنفط آنذاك بالإضافة إلى أن التأميم الكلي يتطلب توفر الخبرات الفنية والإدارية والتحويلية المحلية في مجال صناعة إنتاج وتسويق النفط، لذلك برزت فكرة التأميم الجزئي تحت شعار **المشاركة**. [٦]

ثانياً: نظام عقود المشاركة:

جاءت نظام عقود المشاركة The Joint Venture Agreements كتطوير لعقود الامتياز لمصلحة البلاد المنتجة بحيثُ يُمنح الامتياز لطرفين أحداهما أجنبي والآخر محلي سواء أكان هذا الطرف المحلي حكومة أم إدارة حكومية أو شركة خاصة أو عامة، وكانت مصر أول دولة في الشرق الأوسط توقع عقد مشاركة مع الشركة الدولية المصرية للنفط وهي فرع من الشركة الإيطالية إيني من خلال شركتين مصريتين الأولى

---

[5] Bindemann, Kirsten. Production Sharing Agreements: An Economic Analysis. 1999, Oxford Institute for Energy Studies. (P9-10).

[٦] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٦٦ - ٣٦٧ .

قطاع عام والثانية قطاع خاص، وتمكنت مجموعة إيني من عمل عقود مشابهة في المغرب في عام ١٩٥٨. وتم استخدام هذا النوع من العقود في مصر في عام ١٩٦٣، وفي السعودية عام ١٩٦٧، وفي ليبيا عام ١٩٦٩. أيضاً ظهرت هذه العقود في الكويت وأبوظبي وقطر.[٧] وبموجب عقود المشاركة دخلت الدول المنتجة للبترول كشريك لشـركات النفط الأجنبية في الامتيازات الممنوحة في أراضيها. وقد تمت المشاركة عن طريق الاتفاق بين الشركات الأجنبية والدول المنتجة في بعض الحالات، أو عن طريق التأميم في حالات أخرى. وقد أنشأت الدول المنتجة مؤسسات عامة للنفط لتكون الأداة التي تسيطر عن طريقها على صناعة النفط وتشارك الشركات الأجنبية في عقود المشاركة. ومثال هذه المؤسسات هو المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا، التي تنص المادة ٤ من قانونها على أن:

" تقوم المؤسسة بالمشاركة في دعم الاقتصاد القومي عن طريق تنمية الثروة البترولية وادارتها واستثمارها في مراحلها المختلفة وانشاء صناعات بترولية وتوزيع المنتجات البترولية المحلية والمستوردة. ويجوز للمؤسسة ان تشترك مع الهيئات والمؤسسات التي تزاول اعمالاً شبيهة باعمالها او التي تعاونها على تحقيق اغراضها في ليبيا أو في الخارج".

وبالرغم من ان تفاصيل عقود المشاركة قد تختلف من عقد لآخر ومن دولة لأخرى، الا انه يمكن تلخيص الخصائص المالية العامة لعقود المشاركة فيما يلي: [٨]

١- تتمثل حصة الدولة في ملكية نسبة معينة من الامتيازات الممنوحة للشركة داخل الدولة، وتتفاوت هذه النسبة من عقد لآخر، إلا أن حصة الدولة تتجاوز في الغالب ٥٠% وذلك لتمكين الدولة من السيطرة على إدارة الشركة.

وبالنسبة للامتيازات التي تكون ملكيتها مشتركة بين عدد من الشركات، يكون نصيب الدولة نسبة معينة من حصة كل شركة في عقد المشاركة.

---

[٧] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، ٢٠٠٨ مرجع سابق ، ص ٧٤٢.

[٨] أبو زريدة، مختار علي، محاسبة النفط- أصولها العلمية وتطبيقها، ط٢ ، مؤسسة الجنوب للنشر ، قبرص ،١٩٩١ ،(ص٥١-٥٣).

٢- توزع تكاليف البحث عن النفط وانتاجه بين الدولة والشركات بنسبة حصة كل منها في عقود المشاركة. ويلتزم كل منها بتغطية نصيبه من هذه التكاليف. وقد تنص بعض العقود على ترتيبات اخرى لتوزيع تكاليف البحث عن النفط.

٣- يحصل كل شريك، بما في ذلك الدولة، على نصيبه من البترول الخام المنتج وذلك بنسبة حصة كل منهم في عقد المشاركة. ويقوم كل شريك بتسويق حصته من البترول الخام لحسابه.

٤- تلتزم كل من الشركات الاجنبية والمؤسسة الوطنية بدفع الاتاوات وضرائب الدخل المستحقة عن حصتها من الانتاج، وتحسب الاتاوات وضرائب الدخل على أساس الاسعار المعلنة.

٥- يمكن للشركات الاجنبية ان تشتري من الدولة حصتها من البترول الخام المنتج، وتقوم الشركات بتسويق هذا البترول لحسابها. وتقدر قيمة البترول الذي تشتريه الشركات في هذه الحالة باسعار إعادة الشراء التي تم الاتفاق عليها من وقت لآخر وفقاً لظروف السوق.

وعلى الرغم من أن صيغة عقود أو اتفاقيات المشاركة كانت أكبر تلبية لمصالح الدول المنتجة مقارنة بعقود الامتياز إلا أنها لم تحقق الرغبات المرجوة للدول المضيفة برفع الخبرات والتقنيات المحلية فنمط عقود المشاركة لا يؤمن المشاركة الإيجابية والفعّالة للطرف المحلي في إدارة الشركة المشتركة، كما إن حصة الطرف المحلي من الإنتاج والأرباح لم تكن عادلة، أضف إلى ذلك أن الجانب المحلي كان ملتزم بالمشاركة بتمويل عمليات الشركة المشتركة وبالمخاطر الناجمة عنها بنسب مختلفة، وبالتالي أخذت الدول المنتجة تبحث عن صيغ عقدية جديدة تخفض من التزاماتها وترفع درجة مشاركتها بإدارة العمليات واتخاذ القرارات وتتيح مجالات أفضل لتأهيل الكوادر المحلية، وتوصلت إلى اعتماد صيغ عقدية أخرى كصيغة عقود الخدمة وصيغة عقود تقاسم الإنتاج تلبي بدرجات أفضل نسبياً التوازن المطلوب بين مصالح الأطراف المتعاقدة. [٩]

[٩] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٦٦ - ٣٦٨ .

ثالثاً: عقود الخدمة:

فنمط **عقود الخدمة أو المقاولة Service Contracts** ظهر بالبداية عام ١٩٤٨ في المكسيك التي كانت قد أممت في عام ١٩٣٨ صناعة النفط واستطاعت إقناع بعض الشركات الأمريكية بالعمل كمقاول لحسابها مقابل نسبة معينة من الأرباح، وفي الشرق الأوسط كان أول عقد مقاولة بين شركة إيراب الفرنسية وإيران عام ١٩٦٦ وتلاه عقد بين شركة إيراب والعراق عام ١٩٦٨.

وبموجب عقد الخدمة فإن الحق على البترول يبقى للدولة المضيفة، ولا تكسب الشركة أية منفعة مباشرة في احتياطيات البترول، فالشركة تكسب أرباحها من خلال دفع أجرة بمقابل خدماتها، وتُحسب الأجرة عموماً من خلال أخذ التكاليف القابلة للاسترداد والربح بعين الاعتبار، وتُعدّ الشركة عموماً بمثابة مقاول بالنسبة للدولة المضيفة. وبموجب عقود الخدمة مع المخاطرة تتحمل الشركة مخاطر عمليات الاستكشاف، ويتم استرداد الأموال المنفقة على الاستكشاف من الإنتاج، وبموجب عقود الخدمة بدون مخاطرة تتحمل الدولة المضيفة جميع مخاطر عمليات الاستكشاف والتطوير، وتنجز الشركة خدماتها بمقابل أجرة كما في مناطق الشرق الأوسط حيث توجد رؤوس أموال كبيرة لكن هناك نقص في الخبرات والتقنيات، وعلى أية حال تختلف الأجور المكتسبة كثيراً حسب الدرجات المتنوعة للنجاح.

إن المحاسبة عن أجور وتكاليف عقود الخدمة مع المخاطرة قد تكون شبيهة بالمحاسبة عن عقود تقاسم الإنتاج. ولا يبدو أن مقدم الخدمات في عقد الخدمة بدون مخاطرة يشتغل في نشاطات إنتاج النفط والغاز.

إلا أن قبول الشركات الأجنبية المستثمرة لشروط عقود المقاولة يتطلب حصولها على معلومات تؤكد باحتمال دقة كبير بأن منطقة العقد تحتوي على مكامن نفطية أو غازية تجارية مشجعة، وسبب تحفظ وحذر الشركات المستثمرة من إبرام عقود الخدمة هو أن العوائد المستقبلية المحتملة للشركة المستثمرة من خلال هذه العقود بعد الاكتشافات التجارية هي أقل بكثير من العوائد المستقبلية المحتملة في أحسن الظروف (الاكتشافات التجارية) يجب أن يترافق مع توافر معلومات دقيقة حول إمكانية وجود مكامن نفطية أو غازية تجارية في منطقة العقد وإلا فإن الشركات المستثمرة سوف ترفض هذه الصيغة

وتفضل صيغة عقود تقاسم الإنتاج التي تحقق توازن أفضل بين مصالح الأطراف المتعاقدة، ومن الناحية الفنية والإدارية لا تؤمن صيغة عقود الخدمة مشاركة الطرف المحلي باتخاذ القرارات والاستفادة من خبرات الشركات المستثمرة العاملة بشكل فعّال لأن الشركة المستثمرة كمقاول عام يتولى العمليات الإدارية منفرداً، ونتيجة لذلك لم يكن أمام الدول المنتجة كخيار إلا اعتماد صيغة عقود تقاسم الإنتاج Production Sharing Contracts (PSCs) .[١٠]

رابعاً: عقود تقاسم الإنتاج:

نشأة صيغة عقود تقاسم الإنتاج بداية في إندونيسيا في عام ١٩٦٦، وأصبحت واحدة من الصيغ الأكثر انتشاراً بالعالم في الوقت الراهن.[١١] وقد انتشرت في العالم العربي بدءاً من عام ١٩٧٣، وبدأت سورية باعتماد هذه الصيغة منذ عام ١٩٧٥ حيث أبرمت الكثير من العقود وأسفرت عدد منها عن اكتشافات تجارية، أدت إلى تأسيس شركات مشتركة (شركات عاملة)،[١٢] منها شركة الفرات للنفط وشركة عودة للنفط وشركة حيان للنفط وشركة إيبلا للنفط شركة الكوكب للنفط وشركة دير الزور للنفط.

وبظل صيغة عقود تقاسم الإنتاج يتم الاتفاق بين الشركة الأجنبية والشركة المحلية على الاشتراك في استغلال مناطق معينة على أن تتحمل الشركة الأجنبية كافة التكاليف في مرحلة البحث والاستكشاف، فإذا ما توصلت الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية في المنطقة يتم تطويرها وتنميتها واستخراج النفط منها ومقاسمة الإنتاج، أما التكاليف فيتم استردادها من قيمة الإنتاج وفق جدول زمني وضمن سقف نفط التكلفة، أما إذا لم تتوصل الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية تحملت التكاليف منفردة دون أي تعويضات.[١٣]

---

[١٠] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٦٥-٣٦٩ .

[١١] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، ٢٠٠٨ مرجع سابق ، ص ١٣٠.

[١٢] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٧٠ .

[13] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference (613-614).

وتنص غالبية عقود تقاسم الإنتاج على تأسيس شركة مشتركة (عاملة أو تشغيلية) عند اكتشاف النفط بكميات تجارية يكون كلّ من الشركة الأجنبية والشركة المحلية شريكاً فيها على أن تمارس إدارة الشركة المشتركة أعمال التنقيب والتنمية والتطوير والإنتاج بالنيابة عن الشركتين المحلية والأجنبية، كما في عقود تقاسم الإنتاج في سورية ومصر. [١٤]

وأهم ما ميز عقود تقاسم الإنتاج عن غيرها من العقود هو:

١- أن الإنتاج يقسم كمياً ووفق نسب محددة متفق عليها في عقد تقاسم الإنتاج فيما بين الجانب المحلي والشركة الأجنبية.
٢- أن أرباح المقاول الأجنبي في عقود تقاسم الانتاج معفاة من الضرائب وذلك طالما يُسلم نسبة محددة من الانتاج للحكومة المحلية تحت مسمى حق الحكومة (Royalty).
٣- أن المقاول (الشركة الأجنبية) ولوحده يتحمل كافة التكاليف المالية ومخاطر البحث والاستكشاف، فإذا لم يظهر النفط القابل للاستثمار التجاري، تحملت الشركة الأجنبية وحدها الخسائر الناتجة عن ذلك. [١٥]
٤- ملكية الموارد الطبيعية تبقى للدولة المضيفة، مع حق المقاول في الاستفادة من جزء متفق عليه في العقد. [١٦]
٥- تكاليف المقاول قابلة للاسترداد عن طريق نسبة معينة من النفط المنتج تسمى نفط التكلفة أو النفط الخام المخصص لاسترداد التكاليف. [١٧]

في معظم صيغ عقود تقاسم الإنتاج يتم تقسيم الإنتاج بين الحكومة المضيفة والشركة الأجنبية كما يلي :

---

[١٤] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق ، ص ٣٧١ .

[١٥] القاضي، حسين، محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، عدن، اليمن، ١٩٩٢ ص ٦٤.

[١٦] صباح عبد العال، امجد، عقود بديلة لاتفاقيات المشاركة بالإنتاج (PSA) لتطوير القطاع النفطي في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ٢١ المجلد الخامس، ٢٠٠٨، (ص١١).

[17] Tordo, Silvana, Fiscal Systems for Hydrocarbons, Design Issues, World Bank working Paper No.123, Washington, USA, 2007, (P18).

أول نسبة اقتطاع تكون من الإنتاج الإجمالي وتخصص مباشرة للحكومة (وذلك في حال عدم وجود نفط الاساس الذي يخصص للمؤسسة العامة للنفط) وتسمى حق الحكومة (Royalty)، بعد طرح حق الحكومة يخصص نسبة محددة متفق عليها من الإنتاج للمقاول الأجنبي لاسترداد تكاليفه وتسمى نفط استرداد التكلفة (Cost Oil)، أما الباقي من الإنتاج ويسمى نفط الربح (Profit Oil) ويخصص جزء منه للمقاول الأجنبي كربح له مقابل تحمله للمخاطر والتكاليف وجزء للجانب المحلي (الحكومة المضيفة). [١٨]

وقد استثمرت في سورية في عقود تقاسم للانتاج عدد من الشركات الأجنبية العالمية الرائدة في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز منها مثلاً، شركة Shell الهولندية وأسست شركة الفرات للنفط المشتركة مع المؤسسة العامة للنفط، شركة TOTAL الفرنسية وأسست شركة دير الزور للنفط المشتركة، شركة SINOPIC الصينية وأسست شركة عودة للنفط المشتركة، شركة CNPC الصينية وأسست شركة كوكب للنفط المشتركة، شركة PETRO-CANDA الكندية وأسست شركة إيبلا للنفط، وشركة INA الكرواتية وأسست شركة حيان للنفط.

(18) Bindemann, Kirsten, Production sharing Agreements, an Economic analysis, Oxford Institute for Energy Studies 1999, (P1-2).

المبحث الثاني: خصائص عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

مقدمة:

لزيادة إيضاح طبيعة ومفهوم عقود تقاسم الإنتاج بشكل عام والمطبقة في سورية بشكل خاص، فقد أرتأى الباحث أن يبين أهم المميزات أو الخصائص لعقود تقاسم الإنتاج المطبقة في سورية وذلك اعتماداً على نصوص عقود تقاسم الإنتاج الموقعة في سورية بين الحكومة السورية ممثلة بالمؤسسة العامة للنفط General Petroleum Corporation (GPC) والشركات الأجنبية المقاولة المستثمرة في سورية:

١- تقوم عقود تقاسم الإنتاج على قيام الحكومة السورية ممثلة بالمؤسسة العامة للنفط General Petroleum Corporation (GPC)، "يطلق عليها فيما بعد اختصاراً لغايات البحث بالجانب المحلي " بالاتفاق مع شركة أجنبية (مقاول) قد تكون عبارة عن شركة أجنبية خاصة، حكومية أو متعددة الجنسيات، هادفة للاستثمار والربح.

ويمنح هذا العقد **المقاول** حق الاستكشاف والتنقيب وإنتاج وتطوير الثروة المعدنية في سورية في مناطق جغرافية معينة محددة المساحة ولمدة محددة من الزمن.

٢- بعد أن يختار المقاول الدخول إلى مرحلة الاستثمار التجاري وتنمية الحقل، يؤسس الجانب المحلي (GPC) مع المقاول **شركة مشتركة (عاملة)** Operating Company في الجمهورية العربية السورية. ويناط بها تسيير العمليات اللازمة أثناء مرحلة الاستثمار التجاري، وينتدب للعمل في تلك الشركة موظفين مفرزين مناصفة أو حسب الإتفاق من الطرفين الأجنبي والمحلي.

ولإيضاح أكثر حول طبيعة **الشركة العاملة** (الشركة المشتركة أو شركة تقاسم الإنتاج) تم عرض أهم الخصائص التي تتمتع بها في ظل العقود السارية في سورية:

أ- عرف المرسوم التشريعي رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٩ الشركة العاملة بأنها " أي شركة تعمل في مجال النفط والغاز ومحدثة بموجب عقد خدمة مصدق بنص تشريعي".[١٩]

ب- تخضع الشركة العاملة للقوانين والأنظمة السارية في "ج.ع.س." بالقدر الذي لا تتعارض فيه هذه القوانين مع نصوص عقد تأسيس الشركة العاملة.

[١٩] المرسوم التشريعي رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٩ القاضي بإحداث المؤسسة العامة للنفط GPC.

ج- تمارس الشركة العاملة أعمالها بموجب عقد تأسيسها ولصالح الجانب المحلي (GPC) والمقاول الأجنبي وبالنيابة عنهما.

د- يتم تمويل الشركة العاملة من المقاول الأجنبي مباشرة وحسب الحاجة بالنقد لتسيير أعمالها.

ه- في نهاية كل عام تقوم الشركة العاملة بإعداد جدول إنتاج سنوي وبرنامج عمل مع النفقات المتوقعة للسنة التالية لتقديمها للجانب المحلي والمقاول لإبداء ملاحظاتهما.

و- تقوم الشركة العاملة بتنفيذ برنامج العمل وإدارة نشاطاتها بمستوى عال من الكفاءة وبطريقة تتفق مع الممارسات السليمة المعترف بها عالمياً المتبعة في مجال النفط والغاز.

ز- تقوم الشركة العاملة، في نهاية كل شهر بتزويد الجانب المحلي والمقاول **ببيان عن النشاط (Activity Statement)** يوضح فيه التكاليف التي تكبدتها الشركة العاملة أثناء الشهر المعني. وتوضع قيود الشركة العاملة والوثائق الداعمة اللازمة تحت تصرف الجانب المحلي والمقاول لتفتيشها في أي وقت.

ح- تمسك الشركة العاملة حساباً لجميع التكاليف والمصاريف والنفقات بمقتضى أحكام العقد وحسب النظام المحاسبي المتفق عليه ويجب على الشركة العاملة ألا تزاول أي عمل أو تقوم بأي نشاط يتجاوز تلك الأعمال التي تزاولها لصالح المؤسسة العامة و/أو المقاول ونيابة عنهما إلا إذا وافق الجانب المحلي والمقاول على خلاف ذلك.

ط- الشركة العاملة لاتملك أي حق ولا تنشأُ لها أية ملكية ولا أية مصالح ولا أية حقوق عقارية لا في أي نفط أو غاز منتج ولا في أي من الأصول أو المعدات أو الممتلكات الأخرى التي تم الحصول عليها أو استعملت لأغراض تتعلق بالعقد، ولا يقع عليها كأصيل أي التزام بتمويل أو أداء أي واجب أو التزام يكون مفروضاً بمقتضى العقد على أي من المؤسسة العامة أو المقاول. ولا تحقق الشركة العاملة أي ربح من أي مصدر كان. ولذلك فهي غير خاضعة لضريبة الدخل في ج.ع.س.

ي- في الغالب تكون كافة التكاليف والنفقات والمصروفات التي تتكبّدها الشركة العاملة تكاليف قابلة للاسترداد.

ك- طالما أن الشركة العاملة تعمل لصالح المقاول والمؤسسة العامة للنفط وبالنيابة عنهما فإنه من المفهوم إن أي قرار تتخذه أو إجراء أو إبداء اقتراحا أو ما شابه إنما يكون حكماً قد اتخذ من قبل المقاول والمؤسسة العامة للنفط معاً.*

٣- إن مدة عقود تقاسم الإنتاج تقسم إلى مرحلتين هما:

أ- مرحلة **أعمال المسح والتنقيب Exploration Period**: وتتراوح مدتها بين سنتين واثنتي عشرة سنة حسب شروط العقد، وفي بعض العقود تقسم مرحلة المسح والتنقيب أو التقييم الفني كما تسمى في بعض العقود إلى مراحل فرعية قد تمتد كل مرحلة فترة من الزمن ويكون لكل فترة مبلغ محدد يجب إنفاقه.

يتم تنفيذ المسح والتنقيب "التقييم الفني" تحت إشراف لجنة إدارة مشتركة من الطرفين المحلي والأجنبي.

في هذه المرحلة إذا توصل المقاول إلى كميات تجارية من النفط والغاز يحق له الإنتقال إلى مرحلة الاستثمار التجاري واسترداد تكاليفه القابلة للاسترداد من قيمة إنتاجه.

أما في حالة عدم التوصل إلى أي إنتاج تجاري يتحمل المقاول وحده جميع تكاليف المرحلة وتعتبر تكاليف غير قابلة للاسترداد، ولا يحق للمقاول الأجنبي المطالبة باستردادها وينتهي العقد بين الطرفين وذلك بعد إعادة المنطقة إلى وضعها الطبيعي قبل الاستكشاف والتنقيب.

ب- مرحلة **الاستثمار التجاري للنفط والغاز Commercial Investment Period**: وتتراوح مدتها بين عشرة وثلاثين سنة، وفي عقد توتال مع سورية، فإن مرحلة أعمال المسح والتنقيب تبلغ أربع سنوات، ويحق لتوتال أخذ فترتي تجديد لأعمال التنقيب الأولية مدة كل منها سنتان ونصف، أي إن فترة التنقيب الأولية الإجمالية تبلغ تسع سنوات. أما مرحلة الاستغلال فتبلغ عشرين سنة يمكن تمديدها لتصبح ثلاثين سنة باختيار شركة توتال، وذلك بدءاً من تاريخ الاكتشاف التجاري الخاص بمنطقة التنمية المعينة.

يتم تنفيذ مرحلة الاستثمار التجاري "تنمية الحقل" من قبل الشركة العاملة، وبذلك تحل محل لجنة الإدارة المشتركة.

* في معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية

في هذه المرحلة يتفق الطرفان الجانب المحلي (GPC) والمقاول الأجنبي على أمور عدة من بينها:

أ- مدة الإنتاج التجاري وفترة التمديد المسموح بها.

ب- يتحمل المقاول وحده تكاليف تمويل عمليات مرحلة الإنتاج التجاري.

ج- يحق للمقاول استرداد تكاليفه القابلة للاسترداد من قيمة الإنتاج سواء التي تكبدها في مرحلة المسح والتنقيب أو في مرحلة الاستثمار التجاري ضمن حدود نسبة نفط التكلفة المخصص لاسترداد التكاليف.

٤- يتفق الطرفان على نسب تقاسم الإنتاج والتي تخضع لشروط العقد، أن **نسب تقاسم الإنتاج** في سورية هي عموماً على الشكل التالي:

- **نفط الأساس "Base Crude Production "BCP:**

وبتعريف لنفط الأساس فإنها النسبة الأولية التي تقتطع من الإنتاج الإجمالي القابل للبيع ويخصص مباشرة للجانب المحلي (GPC)، وذلك من مبدأ أن الجانب المحلي كان في إمكانه ولوحده دون مساعدة الطرف الأجنبي إنتاج هذه الكمية، ولكنه فضل التعاقد مع الطرف الأجنبي وذلك لإستخراج كميات أكبر أو كما يسمى الإنتاج الإضافي (incremental production).

إن أول نسبة اقتطاع من الإنتاج الإجمالي تكون تحت مسمى نفط الأساس الذي يخصص مباشرة للجانب المحلي، تتروح بين ٥% - ١٠% حسب شروط العقد، وتختلف النسبة باختلاف كمية الإنتاج.

ومن الجدير ذكره أن نسبة نفط الأساس هي موجودة فقط في بعض العقود في سورية وخاصة العقود مع الشركات التي استثمرت في حقول كانت موجودة ومستكشفة سابقاً من قبل الشركة السورية للنفط SPC.

- **حق الحكومة Royalty:**

إن الفائض من الإنتاج بعد طرح نفط الأساس يسمى الإنتاج الإضافي القابل للتقاسم Sharable Production، يقتطع من هذا الإنتاج الإضافي نسبة تخصص للدولة المضيفة وهي في الغالب ١٢.٥% في سورية.

- **نفط التكلفة Cost Oil:**

إن الباقي من الإنتاج الإضافي بعد طرح حق الحكومة من الإنتاج الإضافي القابل للتقاسم هو ما نسبته ٨٧.٥%، يخصص نسبة معينة منه لاسترداد تكاليف المقاول القابلة للاسترداد التي تكبدها سواء في مرحلة المسح والتنقيب أو في مرحلة الاستثمار التجاري، وهذه النسبة تختلف من عقد لأخر وقد تتراوح بين ٤٠% - ٧٠%.

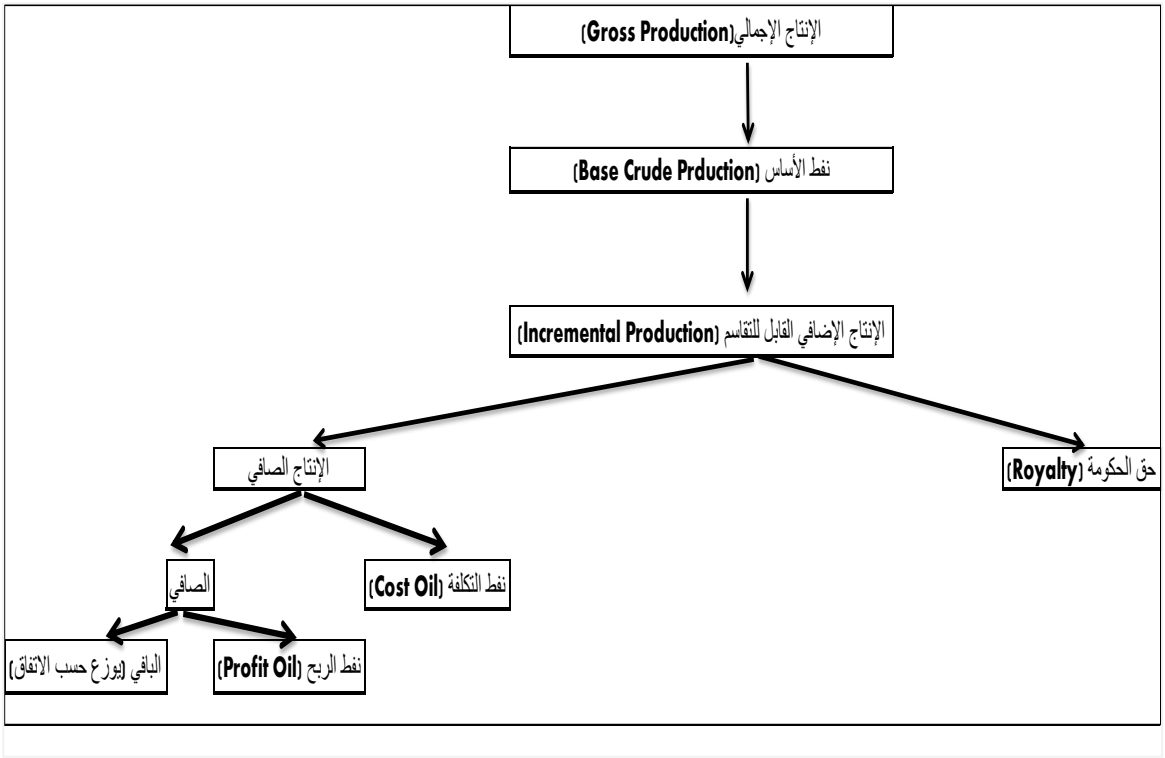
- **نفط الربح Profit Oil:**

بعد اقتطاع نسبة نفط التكلفة يخصص نسبة من قيمة النفط الإضافي كربح للمقاول الأجنبي نتيجة استثماره في تطوير الثروة المعدنية في سورية، تختلف النسبة من عقد لأخر وقد تتراوح بين ١٠% - ٤٠%.

- الباقي بعد نسبة نفط الربح يتفق عليه بين المقاول والجانب المحلي فإما أن يخصص للجانب المحلي أو يتم توزيعه بنسب معينة يتفق عليها بين الطرفين.

ولإيضاح النسب المذكورة أعلاه بشكل أبسط تم عرض الشكل البياني التالي:

الشكل البياني رقم (١): توزيع انتاج النفط بين الجانب المحلي والمقاول الاجنبي



٥- يتفق الطرفان على شروط قبول أو رفض تكاليف المقاول أو الشركة العاملة من قبل الجانب المحلي، حيث في حال استيفاء شروط القبول تعتبر تكلفة قابلة للاسترداد، أو العكس وبالتالي تعتبر تكلفة غير قابلة للاسترداد، فقد ترفض التكلفة لأحد الاسباب التالية:

أ- إن التكلفة المسجلة غير صحيحة، أو

ب- أن تكلفة السلع والخدمات المورّدة لا تتماشى مع أسعار السوق العالمية لسلع أو خدمات مماثلة من حيث الجودة. أو

ت- أن حالة المواد التي وردها المقاول لا تتناسب مع أسعارها، أو

ث- أن التكلفة التي أنفقت ليست لازمة بصفة معقولة للعمليات والأنشطة الأخرى المتعلقة بها.

ج- أن الفواتير المصدرة إلى المقاول والمستندات الثبوتية غير كاملة، أو غير متوفرة، أو أنها ليست أصلية فيما يتعلق بالفواتير المقدمة من قبل المقاولين الثانويين.

٦- يتفق الطرفان على كيفية استرداد تكاليف المقاول ونسبة استرداد كل صنف من تصنيفات التكاليف، والتي لغايات استرداد التكاليف تصنف للتصنيفات التالية. "يذكر أن هذه التصنيفات قد تختلف من عقد لأخر":

أ- **نفقات التشغيل Operating Expenditures:**

يتم استردادها غالباً بالكامل ابتداءً من الربع التقويمي الذي يلي تنفيذ الأعمال. وتعني جميع التكاليف والنفقات والمصاريف المباشرة وغير المباشرة وهي تكاليف ونفقات لا تستهلك عادة ومنها على سبيل المثال لا الحصر، تكاليف تشغيل وعمرة وصيانة وخدمة ونظافة الآبار وجميع أنواع التسهيلات والمعدات اللازمة للتنمية أو الإنتاج والإصلاحات، الإصلاحات بالتعاقد والإمدادات والوقود والماء والتشحيم والإشراف والتأمين، وتصريف الماء ونفقات المعالجة وأجور المعالجة وإيجار المعدات والسيارات ومنع التآكل وصيانة الطرق في المنطقة وخارجها ومواد الحقن الخاصة بالإنتاج العادي والمدعّم وخدمات المنطقة، والنفقات الإدارية العامة والنقل والاتصالات والمرافق ورواتب وأجور ومزايا العاملين الدائمين والعمالة المؤقتة في الحقل والمركز

الرئيسي وتكاليف السفر والإقامة وجميع التكاليف والنفقات والمصاريف التي أنفقت فيما يتعلق بإنتاج نفط الأساس تكون من نفقات التشغيل.

ب- **التكاليف غير الملموسة Intangible Costs:**

يتم استردادها غالباً بالكامل ابتداءً من الربع التقويمي الذي يلي تنفيذ الأعمال. وتعني جميع التكاليف والنفقات والمصاريف المتوجبة خلال عمليات التنمية والإنتاج وهي تكاليف ونفقات ومصاريف ليست لها في حد ذاتها قيمة استردادية أو متبقية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، تكاليف حفر وإكمال الآبار وأعمال التنقيب، واختبار التشكيلات الجيولوجية والتثبيت بالإسمنت ووضع السدادات الإسمنتية والقياسات البئرية وتغيير وضع الآبار والعمرات الكبيرة للمعدات والأصول والمركبات وأعمال هجر الآبار والاستعادة وتكاليف الحفر العمودي والمائل والأفقي والجانبي واستثارة الخزان والمبالغ المدفوعة للمقاولين مقابل خدمات أو لقاء مواد ومعدات استهلكت أو فقدت والدراسات الجيولوجية والخزانية والهندسية بأنواعها ومعالجة البيانات السايزمية.

ج- **التكاليف الملموسة Tangible Costs:**

وتعني جميع تكاليف ومصروفات عمليات التنمية باستثناء مصروفات التشغيل ونفقات الحفر غير المنظورة، ويتم استردادها غالباً خلال فترة قد تتراوح بين ٤ سنوات إلى عشر سنوات حسب العقود. دون تمييز الآبار المنتجة عن الآبار الجافة، وذلك بعد إعلان الاكتشاف التجاري والشروع بالإنتاج ضمن سقف نفط التكلفة.ومنها على سبيل المثال لا الحصر الأنابيب بأنواعها ورؤوس الآبار وشجرات الميلاد على فوهة الآبار ومضخات أسفل البئر ومضخات السطح خزانات التخزين وأجهزة الفصل وخطوط الأنابيب ومضخات الترحيل والضواغط والصممات ومحطات القياس والمعدات والمركبات والأثاث وأجهزة الحاسوب ومتمماتها.

٧- يتفق الطرفان على أن جميع بيانات التكاليف المقدمة سواء من المقاول أو من الشركة العاملة للموافقة عليها واعتبارها تكاليف قابلة للاسترداد، سوف تدقق وبالتفصيل من قبل

مدققين مهنيين، منتدبين من الجانب المحلي للتأكد من مدى مطابقة تلك التكاليف لشروط قبول التكلفة المذكورة في عقد تقاسم الإنتاج.

المبحث الثالث: عملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج Cost Recovery Process :

تتميز عقود تقاسم الانتاج عن غيرها من الأنماط الأخرى للإتفاقيات التعاقدية في مجال إنتاج النفط والغاز بعملية استرداد التكاليف فيها، فعند اكتشاف الإنتاج التجاري يحق للمقاول الأجنبي استرداد جميع تكاليفه سواء التي تكبدها في مرحلة البحث والاستكشاف أو في مرحلة التطوير والانتاج، وذلك من خلال عوائد نسبة محددة من الإنتاج تخصص لغايات استرداد تكاليف المقاول.

ولأهمية عملية استرداد التكاليف في عقود تقاسم الانتاج وما تتميز به من تقارير خاصة بها، هذا ولأن لعملية استرداد التكاليف أثر في طبيعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات المستثمرة في مجال النفط والغاز في عقود تقاسم للإنتاج، فقد أرتأى الباحث أن يسلط الضوء على كيفية استرداد التكاليف من قبل الشركات الاجنبية المقاولة المستثمرة في سورية وذلك اعتماداً على عقود تقاسم الانتاج الموقعة في سورية:

١. إن كل من المقاول (الشركة الأجنبية) والشركة العاملة يعدان معاً أوبشكل منفصل تقريراً أو بياناً "يسمى بيان الأنشطة Activity Statement" يتضمن النفقات والتكاليف التي أنفقت وبشكل شهري مؤيداً بالمستندات والثبوتيات اللازمة ويرسل للجانب المحلي للتدقيق والمصادقة وقبول التكاليف الموافقة لشروط العقد واعتبارها تكاليف قابلة للاسترداد ورفض التكاليف المخالفة لشروط العقد واعتبارها تكاليف غير قابلة للاسترداد، وقد يحدث في بعض الحالات أن تعتبر بعض التكاليف عالقة وذلك بأنها تحتاج إلى النقاش الأكثر حولها بين الطرفان المحلي والأجنبي وبناءً على نتيجة المفاوضات والمحادثات يتم اعتبارها إما تكاليف مقبولة وقابلة للإسترداد أو رفضها واعتبارها تكاليف غير قابلة للإسترداد.

٢. يتفق الطرفان الأجنبي والمحلي على شكل بيان التكاليف "بيان الأنشطة" وتصنف التكاليف فيه عادةً إلى التصنيفات الثلاثة نفقات التشغيل، التكاليف غير الملموسة والتكاليف الملموسة.

- ويعرض فيما يلي نموذج تقرير وملخص بيان الأنشطة لإحدى الشركات الأجنبية في سورية عن شهر نيسان من عام ٢٠١٣:

الشكل رقم (٢) : نموذج كتاب الشركة النفطية حول تقرير بيان الأنشطة

Ref: S LET DM FN 000361	الرقم: S LET DM FN 000361
Date: May 15th ,2013	التاريخ: ١٥ أيار ٢٠١٣
To: General Petroleum Corporation Damascus- Syria	إلى: المؤسسة العامة للنفط دمشق– سوريا
CC: Services Contracts Directorate	نسخة: مديرية عقود الخدمة
Attn: Eng. X - Services Contracts Directorate	اهتمام: المهندس س– مدير عقود الخدمة
Subject: Financial Activity Statement of (X) Limited (X field)	الموضوع: تقرير النشاط المالي لشركة (س) المحدودة (حقل س)
Dear Sir,	تحية طيبة،
Please find the attached Financial Activity Report of (X) limited (X field) for the month of **April** 2013.	نرجو الإطلاع على تقرير النشاط المالي لشركة (س) المحدودة (حقل س) وذلك عن شهر نيسان ٢٠١٣
Your Sincerely	وتفضلوا بقبول فائق الاحترام
General Manager X	

الشكل رقم (٣): نموذج تقرير بيان الأنشطة

(X) Limited
Statement Of Activities (X Field)
For Apr 2013
(In US Dollars)

Item Description		Operating Expenses	Intangible Costs	Tangible Costs	Land acquisitions	*Total*
	Reference	6.2.1	6.2.1	6.2.2	6.2.3	
Surface Rights	1	0	0	0	0	**0**
Labor	2	4,457	0	0	0	**4,457**
Materials	3	0	0	0	0	**0**
Transportation	4	0	0	0	0	**0**
Services	5	0	0	0	0	**0**
Damage & Losses	6	0	0	0	0	**0**
Insurance and Claims	7	0	0	0	0	**0**
Indirect Expenses	8	105,176	0	0	0	**105,176**
Legal Expenses	9	0	0	0	0	**0**
Indirect Adminstrative Overhead and General Assistance Expenses	10	4,560	0	0	0	**4,560**
Taxes	11	0	0	0	0	**0**
Continuing Contractors Activities	12	0	0	0	0	**0**
Other Expenditures	13	0	0	0	0	**0**
Training Cost	14	0	0	0	0	**0**
Total		**114,193**	**0**	**0**	**0**	**114,193**

٣. وعند استلام الطرف المحلي بيان الأنشطة موضحاً طبيعة أي تكلفة مدرجة في البيان ومرفقة بجميع الثبوتيات اللازمة لتأكيد تحقق التكلفة وبالطريقة التي تتفق مع شروط قبول التكلفة حسب عقد التقاسم، يقوم الجانب المحلي ومن خلال لجنة مؤلفة من ذوي الخبرة المناسبة بتدقيق جميع النفقات والتكاليف المذكورة في البيان وذلك بالاستناد إلى شروط العقد والقوانين الأخرى المتعلقة بذلك، المتفق عليها بين الطرفين.

٤. وعند انتهاء عملية التدقيق المفصلة من قبل المدققين المنتدبين من الجانب المحلي، يقوم الجانب المحلي بإرسال كتاب أو تقرير مصادقة (Confirmation Letter)، إلى المقاول والشركة العاملة، يحتوي حجم التكاليف الواردة إليه من الشركة العاملة أو من الشركة المقاولة، ومن ثم تفصيل بحجم التكاليف المقبولة والتكاليف العالقة مع ذكر أسباب التعليق والتكاليف المرفوضة منها وأسباب الرفض.

- وفيما يلي تم عرض نموذج تقرير المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيان الأنشطة لإحدى الشركات الأجنبية في سورية:

الشكل رقم (٤): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيانات الانشطة

الجمهورية العربية السورية
وزارة النفط والثروة المعدنية
المؤسسة العامة للنفط
الرقم: ٢٨٣/ص.ع.و.ن
التاريخ: ٢٠١٣/٨/٤.

سري

الموضوع: نتائج تدقيق نفقات الربع الأول للعام /٢٠١٣/ (عقد س)

إلى شركة ـــــ للنفط

إشارة إلى كتبكم المسلمة لنا لبيان النشاط لأشهر الربع الأول وآخرها الكتاب رقم /000352-D1/ تاريخ ٢٠١٣/٥/١٥ والمسجل لدينا برقم وارد ٩٣٦/م٣ تاريخ ٢٠١٣/٥/٢٢.

وبعد إتمام دراسة وتدقيق جميع النفقات الواردة في بيانكم وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها والتي شملت المراجعة الشاملة للسجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي وجدناها مناسبة بهدف تمكيننا من إبداء الرأي حول مدى مطابقة بنود النفقات التي تضمنها بيان النشاط للاشهر المذكورة وفق النظام المحاسبي الوارد ضمن عقد الخدمة وحول كفاية الوثائق الثبوتية لتعزيز تلك النفقات في السجلات.

نبين لكم ما يلي:[1]

قيمة المبلغ الإجمالي $	المبلغ الموافق عليه$	المبلغ المعترض عليه $	المبلغ المعلق $
288,356.32	**75,650.80**	**90,742.06**	**121,963.46**

يرجى الاطلاع والعمل على سحب المبالغ المعترضة من أول بيان استرداد يلي تاريخ استلامكم هذه الرسالة.

نرفق لكم جدولاً توضيحياً بالبنود وأسباب الاعتراض للنفقات.

المدير العام

---

[1] ملاحظة: المبالغ المذكورة أعلاه هي تقديرية وليست حقيقية.

الشكل رقم (٥): نموذج الجداول التفصيلية بنتائج تدقيق المؤسسة العامة للنفط للمبالغ الواردة في بيانات الانشطة.

نفقات الربع الأول لعام ٢٠١٣- حقل س/ كانون الثاني

البند	البيان	المبلغ الإجمالي	الموافق عليه	المعترض عليه	المعلق	الملاحظات
البند ٢	العمالة					
OPEX	ضرائب للمالية	3,336.62	3,336.62	0.00	0.00	ضرائب للمالية عن رواتب المتعاقدين لمدة ستة أشهر
OPEX	تأمينات اجتماعية	623.32	623.32	0.00	0.00	التأمينات الاجتماعية عن شهر ٢٠١٢/١٢/١٢
البند ٨	المصاريف غ المباشرة					
OPEX	مصاريف خبراء	155.36	0.00	155.36	0.00	فحوص طبية للفيزا لخبراء الشركة خلال عام ٢٠٠٨- معترض لا تعكس الربع.
OPEX	مواد	105.88	0.00	105.88	0.00	قرطاسية خلال شهر ٢٠٠٩/١٢-معترض لا تعكس الربع.
OPEX	خدمات التدقيق	2,093.61	2,093.61	0.00	0.00	أجور خدمات استشارية ضريبية من المحاسب القانوني ع عن شهر ٢٠١٢/١٢
OPEX	مصاريف خبراء	3,400.36	0.00	2,565.23	835.13	مصاريف إقامة ومواصلات واتصالات للخبراء- تعلق مصاريف السفر إلى ع

٥. وبناءً على تلك المصادقة من الجانب المحلي فإنه تضاف التكاليف المقبولة إلى جدول خاص أو بيان يسمى بيان التكاليف القابلة للاسترداد الإجمالي (Total Recoverable Costs) الذي يحتوي إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد والتي سبق ووافق عليها الجانب المحلي وتصنف التكاليف في هذا البيان إلى التصنيفات السابقة المذكورة نفقات التشغيل والتكاليف غير الملموسة والتكاليف الملموسة وذلك على أعتبار أن لكل صنف نسبة إطفاء أو استرداد تختلف عن الأخرى.

حيث في الغالب تستنفذ النفقات التشغيلية خلال نفس الفترة وكذلك التكاليف غير الملموسة أما التكاليف الملموسة فقد تستنفذ خلال فترة قد تتراوح بين ٤ سنوات و ١٠ سنوات، ولكن

يجدر الإشارة بأن نسب استنفاذ أو إطفاء التكاليف تخضع لشروط العقد وهي في حالة العقود السورية تختلف من عقد لأخر.

- وفيما يلي تم عرض نموذج تقرير وملخص بيان التكاليف القابلة للاسترداد الإجمالي (Total Recoverable Costs) في إحدى الشركات النفطية الأجنبية في سورية:

الشكل رقم (٦): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول تقرير إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد

Ref: LTE-NF-MO-000514-D3	الرقم: ٥١٤
Date: 22 July 2012	التاريخ: ٢٢ حزيران ٢٠١٢
To: General Petroleum Corporation	إلى:المؤسسة العامة للنفط
Damascus Syria	دمشق – سوريا
Att: Eng. x	اهتمام: المهندس (س) المحترم
GPC General Manager	المدير العام للمؤسسة العامة للنفط
Gelolgist x	الجيولوجي (س) المحترم
Service Contracts Department	مدير عقود الخدمة
Subject: Statement of recovery till end of 31 Mar 2012	الموضوع: بيانات استرداد التكاليف إلى نهاية ٣١ آذار ٢٠١٢
Dear Sir.	تحية طيبة،
Please find attached the statement of cost recovery covering the period since starting our operations till end of first quarter 2012. The attached schedules include the amounts related to both X and Y	نرفق لكم طياً بيان استرداد التكاليف لتغطي الفترة منذ بداية نشاط الشركة إلى نهاية الربع الأول ٢٠١٢ تضمنت البيانات المرفقة المبالغ العائدة لبيانات نشاط كل من المقاول (س) والشركة العاملة (ع)
Yours Truly.	وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الشكل رقم (٧): نموذج تقرير إجمالي تكاليف الشركة النفطية القابلة للاسترداد

[1](X) Ltd.

X Contract

STATEMENT OF RECOVERY OF COST AND OF COST RECOVERY

CALCULATION OF CUMULATIVE RECOVERABLE COSTS VS. CUMULATIVE COST OIL FOR THE QUARTER ENDING 31 MARCH, 2012

	U.S DOLLARS	U.S. DOLLARS
Annex "E" (Accounting Procedures)		
Art. 4.1.1 RECOVERABLE COST FROM PRIOR QUARTERS	75,751,322.54	
Art. 4.1.2 RECOVERABLE COST INCURRED DURING CURRENT QUARTER (SEE PAGE 2 and 6).	***10,265,796.51***	
Art. 4.1.3 TOTAL RECOVERABLE COST FOR THIS QUARTER		86,017,119.05
Art. 4.1.4 VALUE OF COST RECOVERY CRUDE OIL FOR THE QUARTER (SEE PAGE 4).	0.00	
- OTHER ADJUSTMENTS	0.00	
Art. 4.1.5 AMOUNT OF COST RECOVERED FOR THIS QUARTER.	0.00	0.00
Art. 4.1.6 AMOUNT C/F TO BE RECOVERED FROM ACCUMULATED EXESS DURING NEXT QUARTER		86,017,119.05
Art. 4.1.7 AMOUNT OF VALUE OF COST RECOVERY CRUDE OIL IN EXCESS OF RECOVERABLE COST, IF ANY (IF III IS LESS THAN V).		0.00
I. CUMULATIVE RECOVERABLE COST.		826,878,129.93
II. CUMULATIVE RECOVERED COST (COST OIL).		715,661010.88
III. CUMULATIVE COST RECOVERY CRUDE OIL IN EXCESS OF RECOVERABLE COST.		0.00

[1] جميع الأرقام الوارده في البيان هي معدّلة وغير حقيقية.

الشكل رقم (٨): نموذج تقرير التكاليف المتحققة القابلة للاسترداد خلال إحدى الفترات المالية

X Contract[1] **CALCULATION OF COST OIL ENTITLEMENT** **FOR THE QUARTER ENDING 31 MARCH-2012**	
	TOTAL
DEVELOPMENT EXPENDITURES	
1. OPERATING EXPENSES	3,163,312.46
2. INTANGIBLE DRILLING	2,304,057.17
3. AMORTIZATION-CAPITAL (25%)	4,798,426.88
SUBTOTAL	***10,265,796.51***

٦. وفي كل فترة يحدد حجم التكاليف القابلة للاسترداد التي يحق للمقاول الأجنبي استردادها بناءً على حجم التكاليف القابلة للاسترداد والتصنيفات، ولغايات الإيضاح تم طرح المثال التالي:

فإذا كان حجم نفقات التشغيل والتي حسب العقد تسترد بنفس الفترة (150,000) ل.س، وكان حجم التكاليف غير الملموسة والتي هي أيضاً تسترد بنفس الفترة بقيمة (200,000)ل.س، وكان حجم التكاليف الملموسة والتي إذا افترضنا أن العقد ينص على استردادها على فترة(5) سنوات بقيمة (3,000,000)ل.س.

إذاً في مثالنا هذا يحق للمقاول خلال هذه الفترة استرداد ما قيمته (950,000=600,000+200,000+150,000).

إذاً هكذا يتم تحديد حجم التكاليف القابلة للاسترداد خلال أي فترة، ولكن حجم التكاليف التي ستسترد فعلياً خلال أي فترة هو محصور بقيمة الإنتاج خلال تلك الفترة وبالنسبة المخصصة لاسترداد التكاليف تحت مسمى نفط استرداد التكلفة. وبعبارة أخرى، يتم استرداد القسط السنوي من النفقات السابقة عن طريق نسبة معينة من النفط المنتج تسمى نفط التكلفة أو النفط الخام المخصص لاسترداد التكاليف، ففي عقد توتال مع سورية تبلغ نسبة نفط التكلفة 25% سنوياً من كل النفط المنتج والمحتفظ به من المنطقة (يجدر

[1] جميع الأرقام الواردة في البيان هي معدّلة وغير حقيقية.

الإشارة بأنه لا يوجد نفط اساس في عقد توتال)، وذلك بعد حسم الأتاوة المستحقة للحكومة 12.5% وتخصص هذه النسبة لاسترداد تكاليف الإنتاج بجانبيها الرأسمالي (الاستهلاك أو النفاذ) والجاري (تكاليف الإنتاج الجارية السنوية)، ويخصص نفط التكلفة عادةً لصالح الشريك الأجنبي الذي يتولى غالباً الإنفاق على التنقيب والتطوير وأحياناً كامل تكاليف الإنتاج، أما إذا أسهم الشريك المحلي بدفع بعض التكاليف فإنه يستردها أيضاً من نفط التكلفة المخصص لهذه الغاية وفق معدلات النفاذ والاستهلاك المحددة في نص العقد، وإذا كان نفط التكلفة لا يكفي لسداد القسط السنوي من النفقات الواجبة أو القابلة الاسترداد والتي حددناه في مثالنا السابق أعلاه بقيمة (950,000)ل.س، يتم تدوير ما تبقى منها للعام التالي، أما إذا زاد نفط التكلفة عن هذه النفقات فيتم معاملتها حسب نصوص العقد، كأن تُعامل كمشتريات نقدية للشركة الأجنبية من الشركة المحلية أو يدفع الشريك الأجنبي الفارق عيناً للشركة المحلية، أو يتم اقتسام الفائض بنسبة معينة بين الشريكين الأجنبي والمحلي كما في العقود المصرية والقطرية.

٧. يتم اقتسام الإنتاج الفائض عن نفط التكلفة بين الشركة المحلية والشركة الأجنبية بنسب تختلف حسب طبيعة الإنتاج (غاز أو نفط)، وموقع الحقل (في البحر أو البر)، وعمق المياه في الحقول البحرية، ومستويات الإنتاج، والشروط التفاوضية. ففي عقد توتال مع سورية تم ربط نسبة اقتسام فائض نفط التكلفة بحجم الإنتاج السنوي (برميل/يوم) حيث تتراوح حصة الشركة المحلية بين 75% من فائض نفط التكلفة لحجم إنتاج يومي لا يزيد عن 25,000 برميل، ويصل إلى 87.5% لحجم إنتاج يزيد عن 200,000 برميل يومياً.

٨. إن الأسعار في عقود تقاسم الإنتاج هي أسعار السوق أو أنها أسعار وضعت وفقاً لأسعار السوق بحسب نصوص العقد.

٩. إن النفط المنتج يؤول بشكل عيني إلى كل من الشركة الأجنبية والشركة المحلية.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض عقود تقاسم الإنتاج كما في دول الخليج العربي (قطر مثلاً) لا تنص على تأسيس شركة مشتركة عند اكتشاف النفط بكميات تجارية من قبل الشركة الأجنبية إنما يتم إنجاز أعمال التنمية والتطوير والإنتاج من قبل الشركة الأجنبية وباسمها، أو من قبل كل من الشركة الأجنبية والشركة المحلية دون الحاجة لوجود شركة

مشتركة، ويتم استرداد التكاليف من قبل الشركة الأجنبية، وهذه الكشوف خاضعة لمراجعة إدارة الشركة المحلية التي تقرر الموافقة عليها. كما أن النفط يتم اقتسامه عينياً بين الطرفين بناءً على نصوص العقد. [٢٠]

وتتألف إيرادات الشركة المستثمرة (الأجنبية) من نصيب هذه الشركة في الأرباح (نصيبها من نفط الربح) زائد نفط التكلفة المسترد الذي يمثل استهلاك النفقات الرأسمالية التي أنفقت في السابق على أعمال الاستكشاف والتنقيب وغيرها. وينزل منها مصروفات هذه الشركة غير المستردة أي المصروفات التي لا يعترف بها الشريك المحلي بحسب نصوص العقد ومنها مصروفات الاستنفاذ المرتبطة بعمر الحقول المكتشفة أو فترة الاستثمار بحسب نصوص العقد.

وتسترد الضرائب المدفوعة على أرباح هذه الشركة من النفط المنتج أسوة بالنفقات الأخرى القابلة للاسترداد، وترحب الشركة المستثمرة بدفع الضريبة ثم استردادها، حيث تقتطع هذ الضريبة من الضريبة المستحقة على أعمالها في موطنها الأصلي.

أما الشركة الوطنية فتدفع الضريبة عن حصتها من النفط المنتج بحسب الأسعار المعلنة بعد ترجيحها بالمعدلات المتفق عليها عقدياً بين الشريك الأجنبي والشريك المحلي، وذلك بعد حسم الإتاوة العينية المشار إليها في عقد المشاركة.

وفي حال وجود شركة مشتركة كما في سورية ومصر فإن هذه الشركة تقوم بعملها بالنيابة عن الشريكين المحلي والأجنبي وتسجل محاسبتها والنفقات المختلفة للتطوير والإنتاج والتنقيب أحياناً في حسابات متراكمة في جانبها المدينة، أما الجانب الدائن فهو تحويل مقدم في الأغلب من الشريك الأجنبي.

أما استرداد التكاليف فيتم في جميع الأحوال في حسابات الشركة المستثمرة، أما تمويل الشركة المشتركة فيصنف بحسب طبيعته ويستنفذ بحسب المبادئ المحاسبية الخاصة بإنتاج النفط والغاز.

ونظراً لأن الشريك الأجنبي يسترد النفقات من الجانب المحلي، فمن الطبيعي أن تؤول كافة أصول الشركة المشتركة (العاملة) إلى الجانب المحلي بعد انتهاء العقد. [٢١]

---

[٢٠] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص ٣٧٤-٣٧٥.

[٢١] القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص ٣٧٤-٣٧٥.

مقدمة:

في المبحث الأول من هذا الفصل تم تناول مدى إمكانية الاعتماد على مؤشر صافي الأرباح في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية وقابلية المقارنة بين تلك الشركات في ظل اختلاف مفهوم التكاليف وطريقة معالجة التكاليف وإطفاءها، وعرض مفاهيم وتعاريف دقة قياس الأرباح.

وفي المبحث الثاني تم عرض طبيعة ومفهوم الإيرادات في ظل عقود تقاسم الإنتاج وكيفية تحققها ومتى يتم الاعتراف بالإيرادات في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

وفي المبحث الثالث تم تناول طرق معالجة وإطفاء التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج وتم تسليط الضوء على الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج وما فرضته من قضايا محاسبية خاصة وعليه ما فرضته من طرق لمعالجة وإطفاء التكاليف.

وأخيراً في المبحث الرابع من هذا الفصل تم استعرض رؤية وموقف المعايير المحاسبية الدولية من عقود تقاسم الانتاج.

المبحث الأول: دقة قياس الأرباح في شركات إنتاج النفط والغاز المستثمرة في سورية:

مقدمة:

من خلال تدقيق الباحث لحسابات عدد من الشركات النفطية الأجنبية المستثمرة في سورية في مجال إنتاج النفط والغاز في عقود تقاسم الانتاج، لاحظ بأن المعالجات المحاسبية المطبقة فيها تختلف من شركة لأخرى، وذلك بسبب اختلاف مفهوم وطريقة معالجة وإطفاء التكاليف.

فبعض الشركات عالجت تكاليفها كذمم مالية تستحق الاسترداد وعلى ذلك كانت ترسمل جميع تكاليفها وتطفئها من خلال عائدات نفط استرداد التكاليف المتحصلة من المؤسسة العامة للنفط، مستخدمة الاساس النقدي المعدّل في عملياتها المحاسبية. بينما شركات أخرى عالجت تكاليفها كأستثمارات منتجة تدر عليها الايرادات من انتاجها، وبالتالي فقد ربطت إطفاء تكاليفها بوحدة الإنتاج، فالتكاليف ذات الطبيعة الجارية والإيرادية كان يتم إطفاءها بنفس فترة نشوئها، أما التكاليف ذات الطبيعة

الرأسمالية فكانت ترسمل ومن ثم تطفئ وفق نسبة إنتاج تلك الفترة إلى إجمالي الاحتياطيات المبرهنة، أو كما تسمى وفق طريقة وحدة الإنتاج، Unit-Of-Production، مستخدمة اساس الاستحقاق في عملياتها المحاسبية.

ونتيجة الاختلافات في المعالجات المحاسبية المطبقة كان من الصعوبة الحكم على نتيجة أية شركة ومعرفة مدى دقة قياس الربح فيها، وما إذا كان من الممكن الاعتماد على مؤشر صافي الربح في هذه الشركات للحكم على مدى نجاحها وتحقيقها للأرباح وبالتالي إمكانية استمرارها وتطورها وديمومتها، أم أن مؤشر صافي الربح في هذه الشركات لا يعتمد عليه اطلاقاً ولا يمكن الاعتماد عليه في الحكم على نجاح أو فشل الشركة، وعليه لا يمكن المقارنة بين شركة نفطية وأخرى.

ولذلك كان من الاهمية بمكان الدراسة المعمقة للمعالجات المحاسبية المطبقة في الشركات النفطية الأجنبية المستثمرة في سورية وتسليط الضوء على واقع طرق معالجة وإطفاء التكاليف المطبقة وأثرها في دقة قياس الأرباح فيها.

وقبل الدخول في بيان طرق إطفاء التكاليف في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز، رأى الباحث من الأهمية بمكان، بداية بيان مفهوم دقة قياس الأرباح وأهميته كمؤشر مالي.

- **مفهوم دقة قياس الأرباح:**

إن من شروط توفر الموضوعية في القياس المحاسبي هو تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية. [1]

ويشكل أساس الاستحقاق Accrual Accounting جوهر العمل المحاسبي وركنه الأساسي، وتعدُّ الأرباح المحاسبية المنتج الرئيسي لتطبيق هذا الأساس، كما تعدُّ في

[1] القاضي، حسين وحمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٤ ، ص ٣٧٩.

الوقت نفسه أحد أبرز المقاييس والمؤشرات المحاسبية التي يعتمد عليها مختلف الأطراف ذات الصلة بالمنشأة لاتخاذ قرارتهم. [٢]

ويرى ليف (Lev)، بأن صافي الدخل أو الأرباح هو البند الفردي الأكثر أهمية في القوائم المالية فهو مؤشر على القيمة المضافة للشركة، وهو الإشارة التي تساعد في توجيه تخصيص الموارد في الأسواق الرأسمالية، وفي الواقع إن القيمة النظرية لأسهم الشركة هي القيمة الحالية لأرباحها المستقبلية، وعليه فان الزيادة في هذه الأرباح تمثل انعكاسا لزيادة قيمة الشركة، بينما يدل التراجع في الأرباح على تراجع هذه القيمة. [٣]

ونظراً إلى أهمية البحث في خصائص الأرباح، تشير الدراسات المعاصرة إلى تزايد البحث على المستوى الدولي في مدى ملاءمة معلومات الأرباح والخصائص النوعية التي تحدد جودتها. وأرجع ديفوند (DeFond) الاهتمام المتزايد بجودة الأرباح إلى مجموعة عوامل وتغّيرات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية، أبرزها ظهور العديد من حالات التلاعب بالتقرير عن الأرباح، والانتقادات القوية التي وجهتها لجنة بورصة الأوراق المالية SEC خلال التسعينيات من القرن الماضي نتيجة لانتشار ممارسات إدارة الأرباح. [٤]

هذا وقد حدد دجو (Dechow) جودة الأرباح كما يأتي: "الأرباح ذات الجودة الكبرى تقدم معلومات أكثر حول الأداء المالي للمنشأة وتكون ملائمة في اتخاذ قرارات محددة من قبل المستخدمين". [٥]

---

[٢] يوسف، علي ، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد ٢٨- العدد الثاني، ٢٠١٢، (ص٢).

[٣] الشريف، إقبال عدنان و محمد أبو عجيلة، عماد، "العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية" ورقة عمل: المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية إدارة الأعمال: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، عمّان، ٢٠٠٩، ص٩-١٠.

[٤] يوسف، علي ، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية (دراسة تطبيقية)، مرجع سابق، (ص١١)، ٢٠١٢.

[٥] حمدان، علاّم وأبو عجيلة، عماد محمد، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة- أكتوبر، (ص٥)، ٢٠١٢.

ويعرف هيرمنس (Hermanns) جودة الأرباح بأنها مدى استمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وقدرة الأرباح الحالية على عكس الأداء الحالي والمستقبلي للشركة. [٦]

ويرى أخرون بأن جودة الأرباح هي مدى تعبير الأرباح التي تعلنها الشركة بصدق وعدالة عن الأرباح الحقيقية للشركة، وبالتالي تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة، وقدرتها على الاستمرار في المستقبل. [٧]

وبحسب بيان المبادئ المحاسبية (SFAC) No. 1، فأن مستخدمي القوائم المالية يستفيدون من مبلغ صافي الأرباح بطرق متعددة، تتضمن

مساعدتهم في (1) تقييم أداء الإدارة، (2) التنبؤ بالأرباح المستقبلية، أو (3) تقييم مخاطر الاستثمار في المنشأة.

في الحقيقة ليس هناك إجماع في الأدبيات المهنية والأكاديمية حول كيفية تحديد الأرباح الدقيقة ذات الجودة العالية، وكثير من الباحثين أستخدمو التعابير التالية لتحديد مدى سلامة وجودة الأرباح المفصح عنها في القوائم المالية: [٨]

١- التحفظ: فكلما كانت الأرباح متحفظة وغير مغال فيها تكون ذات جودة أعلى.

٢- الأرباح الاقتصادية: كلما كانت الارباح معبرة عن تغير الأصول نتيجة الانشطة الاقتصادية تكون ذات جودة أعلى.

٣- الثبات: تعتبر الارباح أكثر دقة وذات جودة عالية إذا كان من المتوقع تكرارها في المستقبل.

٤- الاستقرار: تعتبر الارباح ذات جودة عالية إذا بقيت مستقرة خلال الزمن.

---

[٦] الشريف، إقبال عدنان وأبو عجيلة، عماد محمد، "العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية" مرجع سابق، (ص٩)، ٢٠٠٩.

[٧] حمدان، علاّم، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٠، العدد الأول، (ص٣)، ٢٠١٢.

[8] Melumad, N.D, Nissim, D, Line-Item Analysis of Earnings Quality, Foundations and Trends in Accounting, Vol. 3, Nos.2-3 (2009), (P91-92)

٥- قابلية التنبؤ: تعتبر الارباح ذات جودة عالية إذا كان من الممكن التنبؤ بها.

٦- الارتباط بالتدفقات النقدية: فالارباح تكون ذات جودة عالية كلما قل حجم المستحقات فيها، وكانت قريبة لحجم التدفقات النقدية.

فالدقة في قياس الأرباح تهدف أساساً الى إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم. [٩]

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية خصائص نوعية محددة يجب توفرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمتخذي القرارات، وهي الملاءمة، الموثوقية، التمثيل الصادق، الحياد، قابلية المقارنة، الإكتمال، الحذر، الجوهر فوق الشكل والقابلية للفهم. [١٠]وبالتالي فإن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من شأنه أن يعطي أرباح محاسبية دقيقة مفيدة لمتخذي القرار.

وفي رأي الباحث فإن الدقة في قياس الأرباح تعني أن يعبر مؤشر الأرباح تماماً عن الوضع الاقتصادي للمنشأة، ويكون ذلك من خلال مقابلة موضوعية بين الايرادات الفعلية والمصاريف الفعلية لوحدة الانتاج خلال اي فترة مالية.

---

[٩] محمد عيسى، سمير كامل، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية، العدد رقم (٢) المجلد رقم (٤٥)، (ص ٢)، يوليو ٢٠٠٨.

[10] International Financial Reporting Standards (IFRS), The Conceptual Framework for Financial Reporting, 2011.

المبحث الثاني: سياسة الاعتراف بالإيرادات في ظل عقود تقاسم الانتاج:

إن سياسة الاعتراف بالايرادات لم تختلف في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، وإنما الذي اختلف هو سياسة معالجة التكاليف وطريقة إطفاءها.

ورأى الباحث ولخصوصية عقود تقاسم الانتاج من الاهمية أن يشير وبشكل مختصر إلى سياسة الاعتراف بالايرادات في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الانتاج، خاصة وأن الإيرادات في ظل عقود تقاسم الانتاج تقسم إلى إيرادات أو عائدات نفط استرداد التكلفة وإلى إيرادات نفط الربح.

فما طبيعة هذين النوعين من الإيرادات وكيف تعترف الشركات بهما؟.

١. في نهاية كل شهر مالي يستلم القسم المالي في الشركة من القسم الفني والجيولوجي تقريراً بعدد براميل النفط الإجمالية المنتجة خلال الشهر التقويمي الفائت، ويحدد في هذا التقرير الحجم الإجمالي لعدد البراميل المنتجة يومياً خلال ذلك الشهر ويطرح منه الماء ورواسب قاع البئر فيبقى الحجم الإجمالي الصافي اليومي المباع (المسلم للمؤسسة العامة للنفط).

وبناءً على حجم الإنتاج المسلم والموقع من قبل عدادي الطرفين المقاول والجانب المحلي يحدد القسم المالي حجم البراميل المباعة خلال ذلك الشهر التقويمي.

وفيما يلي تم عرض نموذج التقرير الإنتاجي عن شهر شباط في إحدى الشركات الاجنبية المستثمرة في سورية.

الجدول رقم (٢): نموذج التقرير الإنتاجي في الشركات النفطية

Monthly Production February 2013[1]

Day	Gross Production BFPD	Net Oil Sold BOPD	API	API Weight Ave
1	820	847	27.67	23436.49
2	755	857	27.78	23807.46
3	946	850	27.90	23715.00
4	1,434	875	27.58	24132.50
5	1,750	851	26.18	22279.18
6	1,944	938	26.07	24453.66
7	1,160	879	26.25	23073.75
8	1,055	855	26.16	22366.80
9	974	857	21.56	18476.92
10	855	848	23.43	19868.64
11	767	855	23.23	19861.65
12	552	857	25.37	21742.09
13	1,150	857	30.68	26292.76
14	908	854	30.21	25799.34
15	1,183	847	30.77	26062.19
16	1,242	848	30.58	25931.84
17	1,298	847	29.85	25282.95
18	1,806	851	29.30	24934.30
19	2,009	880	30.58	26910.40
20	2,252	919	28.39	26090.41
21	1,851	956	28.01	26777.56
22	1,677	1,327	27.94	37076.38
23	1,544	1,226	27.95	34266.70
24	920	971	27.67	26867.57
25	1,011	972	25.72	24999.84
26	793	974	29.66	28888.84
27	1,028	978	30.21	29545.38
28	925	975	30.21	29454.75
Total monthly	34,609.0	25,651		27.77
BCP		2,328		

Total Monthly Production	25,651
Sharable Production	23,323
Non-Sharable Production	2,328

٢. وبعد تحديد حجم نفط الأساس (BCP) من قبل الفنيين الذي يخصص مباشرة للمؤسسة العامة للنفط (GPC).

[1] نموذج التقرير الانتاجي الشهري لإحدى الشركات الاجنبية المستثمرة في سورية.

ونذكر بأن تحديد حجم نفط الأساس يعتمد على حجم الإنتاج وعلى معادلات ونسب متفق عليها في العقد.

وفيما يلي تم عرض بيان بحجم نفط الأساس المتفق عليه بين الجانبان المؤسسة العامة للنفط والشركة الأجنبية خلال عدد من السنوات:

الجدول رقم (٦): نموذج جدول نفط الاساس المتفق عليه بين الجانب المحلي والمقاول الأجنبي

(X) International Petroleum (Syria) Ltd.

X Field

Monthly Base Crude Production (BCP)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
January		32,013	30,452	28,966	27,554	26,210	24,932	23,716	22,559	21,469	20,412
February		31,880	30,325	28,846	27,439	26,101	24,828	23,617	22,465	21,370	20,327
March		31,747	30,199	28,726	27,325	25,992	24,725	23,519	22,372	21,281	20,243
April		31,615	30,073	28,607	27,212	25,884	24,622	23,421	22,279	21,192	20,159
May		31,484	29,948	28,488	27,098	25,777	24,520	23,324	22,186	21,104	20,075
June		31,353	29,824	28,369	26,986	25,670	24,418	23,227	22,094	21,016	19,991
July		31,223	29,700	28,251	26,873	25,563	24,316	23,130	22,002	20,929	19,908
August		31,093	29,576	28,134	26,762	25,457	24,215	23,034	21,911	20,842	19,826
September		30,963	29,453	28,017	26,650	25,351	24,114	22,938	21,820	20,755	19,743
October		30,835	29,331	27,900	26,540	25,245	24,014	22,843	21,729	20,669	19,661
November	32,281	30,706	29,209	27,784	26,429	25,140	23,914	22,748	21,638	20,583	19,579
December	32,147	30,579	29,087	27,669	26,319	25,036	23,815	22,653	21,549	20,498	19,498
Sub Total	**64,427**	**375,490**	**357,178**	**339,758**	**323,188**	**307,426**	**292,432**	**278,170**	**264,604**	**251,699**	**239,423**

Approved for GPC	Name	Signature	Date
Approved for (X)	Name	Signature	Date

٣. يحدد القسم المالي حجم النفط الإضافي (Incremental Production) خلال ذلك الشهر وذلك بطرح حجم النفط الأساس من الإنتاج الإجمالي المباع.

وبناءً على عقد تقاسم الإنتاج الموقع بين الطرفين المؤسسة العامة للنفط (GPC) والشركة الأجنبية يحدد نسب اقتسام الإنتاج الإضافي.

- بعد تحديد حجم ونسب اقتسام الإنتاج فإنه من المهم تقييم النفط الخام المنتج. فبحسب العقد فإن قيمة النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة يجب أن تعكس دوماً قيمة السوق لمثل هذا النفط الخام.

ولأغراض تحديد قيمة السوق للنفط الخام المعنى فإنه يؤخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت نوعية النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة بعد تنزيل كمية الماء ورواسب القاع المرافقة في شهر تقويمي ما مختلفة عن نوعية مزيج النفط الخام السوري الثقيل الذي تبيعه الشركة السورية للنفط (SPC) في ميناء التصدير عندئذ تحدد قيمة هذا النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة وفقاً لما يلي:

أ- تؤخذ عينات من النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة بعد تنزيل كمية الماء ورواسب القاع المرافقة وعينات من مزيج النفط الخام السوري الثقيل المحتفظ به في خزانات الشركة السورية للنفط والمعرّف بـــــــ "النفط الخام المصدر" بميناء التصدير من قبل شركة مراقبة محايدة توافق عليها المؤسسة العامة والمقاول ومن ثم يتم تحليل هذه العينات من قبلها.

ب- ترسل نتائج التحليل المشار إليها أعلاه إلى شركة محايدة أخرى مقبولة لدى كل من المؤسسة والمقاول وذلك لوضع معادلة تسعير يتم بموجبها تحديد الفرق بين قيمة النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة وقيمة مزيج النفط الخام المصدّر.

ج- تطبق معادلة التسعير المشار إليها أعلاه لتحديد قيمة النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة لمدة عامين أو إلى حين إصدار معادلة تسعير جديدة.

- وبعد تحديد قيمة النفط الخام المنتج، يقوم القسم المالي بإعداد فاتورة بحجم الإنتاج وقيمته وما يستحق للمقاول من قيمة النفط لاسترداد التكاليف وكربح على استثماره.
- ولإيضاح نمط ومحتوى فاتورة المبيعات التي ترسلها الشركة للمؤسسة العامة للنفط للمصادقة فإنه تم عرض نموذج لإحدى فواتير المبيعات لإحدى الشركات الاجنبية خلال أحد الأشهر:

الشكل رقم (٩): نموذج فاتورة المبيعات لإحدى الشركات النفطية

شركة ـــــــــ(سورية) المحدودة

Date: 15-May-13	**Ref: S MET FN 0989 M**
Contract ratified by the legislative decree No –	**العقد المصدق بالمرسوم التشريعي رقم –**
(X) Contract	عقد منطقة حقل –
To: Minister of Petroleum and Mineral Resources' Office	**إلى: مكتب السيد وزير النفط والثروة المعدنية**
Copy to: Eng. President of Sytrol	**نسخة إلى: المهندس ـــ المحترم رئيس مكتب تسويق النفط**
Copy to: Eng. General Manager of GPC	**نسخة إلى المهندس ـــــ المدير العام للمؤسسة العامة للنفط**
Please find our crude oil invoice for the mentioned fielc	**نقدم لكم الفاتورة التالية بقيمة النفط الخام للحقل المذكور**
X field Production for February-2013 (Barrel@ 60 Fahrenheit)	**إنتاج شهر شباط ٢٠١٣ لحقل (برميل بدرجة حرارة ٦٠ فهرنهايت)**

(API) Degree	**27.77**	**درجة الكثافة (API)**
Syrian Crude Oil Price (US$)/Barrel	**95.2823**	**سعر النفط الخام السوري (دولار أمريكي)/برميل**
Price differential (Purvin and Gertz study)	**(0.824)**	**فرق السعر (دراسة شركة بريفن آند غيرتس)**
Fair Market Price (PFM)	**94.4583**	**سعر منطقة العقد (PFM)**
Delivery Point Price (PDP)	**93.7083**	**سعر نقطة التوريد (PDP)**
Total Production (Barrel)	**25,651**	**الإنتاج الكلي (برميل)**
Base Crude (Barrel)	**2,328**	**نفط الأساس (برميل)**
Incremental (Barrel)	**23,323**	**النفط الإضافي (برميل)**
Royalty (12.5%)	**(2,915)**	**اقتطاع حق الحكومة (12.5%)**
Sharable Production (Barrel)	**20,408**	**النفط الإضافي القابل للتوزيع (برميل)**
Cost Oil (Barrel)	**14,286**	**نفط التكلفة (برميل)**
Profit Oil (Barrel)	**1,837**	**نفط الربح (برميل)**
Cost Oil (US Dollar)	**1,338,717**	**نفط التكلفة (دولار أمريكي)**
Profit Oil (US Dollar)	**172,142**	**نفط الربح (دولار أمريكي)**
Grand Total (US Dollar)	**1,510,859**	**الإجمالي (دولار أمريكي)**

الرجاء تحويل المعادل باليورو مستخدمين سعر صرف (اليورو/دولار) الصادر من المصرف المركزي الأوروبي (ECB) قبل يومين سابقين لتاريخ الاستحقاق وبحسب تسعيرة صرف الساعة الثانية والربع من بعد ظهر ذلك اليوم بالتوقيت المركزي الأوروبي (CET) وكما هو وارد في الموقع (WWW.ECB.int)

Please transfer to the following bank account **يرجى تحويل المبلغ المطلوب إلى الحساب التالي:**

Bank Name:

General Manager **Address:**

Account Name:

- وبناءً على فاتورة الشركة الأجنبية تقوم المؤسسة العامة للنفط (GPC) وبعد التأكد من سلامة حجم الإنتاج الكلي ونسب اقتسام الإنتاج والتأكد من سلامة تقييم النفط المباع ترسل كتاب مصادقة من طرفها مبينة الحصة الحقيقية المستحقة للمقاول عن إنتاج ذلك الشهر المعني.
- ولإيضاح شكل كتاب المصادقة الذي ترسله المؤسسة العامة للنفط تم عرض نموذج ذلك الكتاب عن أحد الأشهر في الشركة الأجنبية:

الشكل رقم (١٠): نموذج كتاب مصادقة المؤسسة العامة للنفط على فاتورة مبيعات الشركة النفطية

الجمهورية العربية السورية	Syrian Arab Republic
وزارة النفط والثروة المعدنية	Ministry Of Petroleum and Mineral Resources
المؤسسة العامة للنفط	General Petroleum Corporation
الرقم:	No.
التاريخ:	Date:

الموضوع:حصة شركة (س) من النفط المنتج
حقل (س) عن كانون الثاني /٢٠١٢

إلى شركة ــــــــــ

إشارة إلى فاتورتيكم عن شهر كانون الثاني رقم/١٥٦/ تاريخ ٢٠١٢/٢/٢١ والتي تمثل حصتكم من النفط الإضافي المخصص لاسترداد التكلفة والربح لحقل (س).

وبعد أن تمت دراسة الفاتورة وفق أسعار مكتب تسويق النفط تبين ما يلي:

عقد (س)

حصة المقاول من نفط استرداد التكلفة عن شهر كانون الثاني/٢٠١٢	٣٨٦,٨٥٥	دولار
حصة المقاول من نفط الربح عن شهر كانون الثاني /٢٠١٢	١٢٣,٤٥١	دولار
إجمالي المبلغ الواجب تحويله إلى شركة س عن عقدـ لشهر كانون الثاني/٢٠١٢	**٥١٠,٣٠٦**	**دولار**

نعلمكم بأن الشركة السورية للنفط ستقوم بتحويل مبلغ (٥١٠,٣٠٦) دولار أمريكي فقط خمسمائة وعشرة ألاف وثلاثمائة وستة دولارات أمريكية لا غير باليورو ولحساب شركة س عن عقد ـــ.

علماً أن تاريخ الاستحقاق هو ٢٠١٢/٣/١٢

المدير العام

- وبعد أكتمال المعلومات السابق ذكرها في القسم المالي يتم الاعتراف بالإيرادات وتسجل في الدفاتر المالية للشركة الأجنبية، وننوه بأنه لتفادي مشكلة تأخير وصول تقرير الإنتاج ومن ثم حساب وإعداد الفاتورة وإرسالها عن إنتاج ومستحقات الشهر الفائت، يقوم القسم المالي وبناءً على تقديرات قريبة جداً للواقع لحجم الإنتاج وبالتالي حصة الشركة من الإيرادات في ذلك الشهر ومن ثم وبعد حصول القسم المالي على تقرير حجم الإنتاج الفعلي وعلى حجم نفط الاساس المتوقع وسعر النفط الخام المباع يقوم القسم المالي بإلغاء التقديرات السابقة وتسجيل الحجم الفعلي والحقيقي من الإيرادات.
- وتسجل الشركة قيمة هذه الإيرادات كمستحقات في ميزانية الشركة في ذمة المؤسسة العامة للنفط وحسب نصوص العقد فإنه ينبغي على المؤسسة سداد قيمة فاتورة الشركة خلال فترة أقصاها ٢١ يوم تلي تاريخ استلام الفاتورة.

المبحث الثالث: المعالجات المحاسبية للتكاليف وإطفاءها في ظل عقود تقاسم الإنتاج:

نتيجة لما تتميز به عقود تقاسم الإنتاج من مميزات خاصة تختلف عن غيرها من العقود في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز، ظهر تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة. [١١]

حيث يرى فريق من المهنيين في محاسبة النفط والغاز أن تُرسمل جميع تكاليف الشركة المستثمرة (بجانبيها الرأسمالي والجاري) وأن تعالج كذمة مدينة (كحساب عملاء أو قرض نقدي) تطفئ (تخفض) من خلال عائدات نفط استرداد التكلفة Cost Oil Sales المخصصة للمقاول لاسترداد تكاليفه التي تكبدها خلال الفترات السابقة، ويضيف هذا الفريق أنه في حالة ما يتضح عدم إمكانية استرداد تلك التكاليف فإنه يتم استبعادها من حساب العملاء واعتبارها حسابات عملاء غير قابلة للاسترداد. [١٢]

---

[١١] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، مرجع سابق ، ص ١٥٤.

[12] PAGE, A. "Financial reporting in the oil and gas industry", 2nd Edition, PwC' publications, 2011, P67.

ويستند هذا الفريق في رأيه إلى الحقائق التالية:

١- إن ملكية جميع الأصول والممتلكات وكذلك الاحتياطيات النفطية المكتشفة إنما تعود للحكومة المضيفة.

٢- جميع تكاليف الشركة المستثمرة هي قابلة للاسترداد من خلال نسبة من الإنتاج مخصصة لاسترداد التكاليف.

ولهذا ليس من حق الشركة المستثمرة الاعتراف بأي أصول قابلة للاستهلاك وإنما جميع تكاليفها ترسمل وتعتبر كذمم مدينة (كحساب عملاء أو قرض) قابلة للاسترداد، تخفض (تطفئ) من خلال عائدات نفط التكلفة. [١٣]

الا أنه انتقدت هذه الرؤية في معالجة التكاليف وإطفاءها، بأنه على الرغم من بساطتها، الا أنها لا تنسجم مع الاصول العلمية، إذ أن تسديد القرض بحسب العقد لا يعني استهلاك النفقات الرأسمالية بنفس الأسلوب، بل أن طريقة النفقات الإيرادية، طريقة التكلفة الكلية، طريقة المجهودات الناجحة وطريقة الاعتراف بالاحتياطي، هي الطرق السائدة. [١٤]

أما بخصوص ملكية الاصول وعائديتها للحكومة المضيفة يضيف أصحاب هذا الرأي بأن ملكية الاصول ليست شرطاً في الاعتراف بها بحسب المعايير المحاسبية الدولية فطالما أن الشركة المستثمرة تملك السيطرة على الأصول (الأصول والممتلكات والاحتياطيات المكتشفة) طيلة عمر عقد تقاسم الإنتاج وتحتفظ بحقها في الاستفادة منهم فمن حقها الاعتراف بتلك الاصول، ثم إن جميع الأصول التي تحقق شروط الاعتراف وفق كل من المعايير المحاسبية (IFRS6, IAS38, IAS16) يجب الاعتراف بها وبما يتناسب مع تلك المعايير.

١- حيث أن الشركة المستثمرة تتحمل غالبية المخاطر الاقتصادية وتملك الحق في الحصول على منافع مستقبلية محتملة من تلك الأصول.

٢- أن فترة عقد تقاسم الإنتاج هي أطول من المدة المتوقعة للعمر الإنتاجي لمعظم الأصول.

---

[١٣] حجر، عبد الملك، محاسبة النفط، مرجع سابق ، ص ١٥٤.

[١٤] القاضي، حسين ، محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، مرجع سابق ، ص ٦٦.

٣- إن الموارد الطبيعية المحتملة وفق الاسعار الحالية تعطي دليلاً كافياً على أن جميع التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية، التطويرية والأصول الثابتة سوف تسترد من خلال سياسة استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج. [١٥]

٤- ثم إن اعتبار تلك التكاليف كأصول قابلة للاستهلاك تجد مبرراً لها في الأدبيات المحاسبية، نظراً لما أسفرت عنه من حقول منتجة ومناطق واعدة، تتضمن من النفط، قيماً اقتصادية أكبر بكثير من تلك التكاليف، وعليه من الضروري إطفاء تلك التكاليف بنفس نسبة النفط المستخرج من الاحتياطيات المكتشفة. [١٦]

وبناءً على ذلك فإن تكاليف المقاول تعتبر مصروفاً أو ترسمل حسب طبيعتها وإن رسملت فإنها تخضع للاستنفاذ والاستهلاك وإختبار إنخفاض القيمة بشكل اعتيادي، وأن جميع الأصول تستهلك أو تطفئ باستخدام طريقة وحدة الإنتاج وخلال عمر العقد أوباستخدام طريقة القسط الثابت المحاسبية المعروفة للأصول التي يقل عمرها الإنتاجي عن عمر العقد. [١٧]

وأن عائدات مبيعات النفط المخصص للشركة بجانبيه نفط استرداد التكاليف ونفط الربح يجب أن تعالج كإيرادات من الإنتاج. [١٨]

---

[15] PAGE, A. 2011, Previous Reference, P68.

[١٦] القاضي، حسين ، محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، مرجع سابق ، ص ١٣٦-١٣٧.

[17] PAGE, A. 2011, Previous Reference, P68.

[18] PwC' publications, "Practical guide to IFRS – Revenue proposals impact for Oil & Gas sector", May 2011, P13.

المبحث الرابع: موقف المعايير المحاسبية الدولية من عقود تقاسم الإنتاج:

بعد استعراض القضايا المحاسبية التي فرضتها الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج، والآراء المختلفة لمعالجة التكاليف واستردادها في ظل عقود تقاسم الإنتاج، رأى الباحث من الأهمية توضيح رؤية المعايير المحاسبية الدولية من عقود تقاسم الإنتاج.

في حقيقة الأمر لم تظهر في الأدبيات المحاسبية أية أدلة أو إرشادات للتعامل مع عقود تقاسم الإنتاج، حيث اعتمدت معظم شركات إنتاج النفط والغاز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي كانت قد طورت سابقاً في ظل عقود الإيجار والامتياز. [١٩]

فرغم مرور أكثر من ربع قرن على ظهور صيغة عقود تقاسم الإنتاج إلا إن المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير الدولية المعاصرة قد خلت من صيغ خاصة بعقود تقاسم الإنتاج، واكتفت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC بمناقشة الرسملة من خلال نظريتي التكاليف الإجمالية أو المجهودات الناجحة التي فضلها مجلس معايير المحاسبة المالية مع الإفصاح المتمم عن البيانات المتعلقة بالاحتياطيات المكتشفة في القوائم المالية. [٢٠]

وتؤكد معظم شركات المحاسبة الهامة في العالم على ضرورة المحاسبة عن عقود تقاسم الإنتاج بما يتوافق مع المبادئ المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز. [٢١]

هذا وقد طالبت المعايير المحاسبية الأمريكية بتسجيل التكاليف المدفوعة في عقود تقاسم الإنتاج إما باستخدام طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة،

---

[19] Conaway, C. "Upstream Petroleum Operations", American Petroleum Institute, Tulsa, Penn Well, 2005, P19.

[٢٠] وقاص، بشير. "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز – دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا". رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق، ٢٠٠٥ ، (ص١٧).

[21] Paterson, R; Wiegand, M. "Delivering International Financial Reporting Standards in the Oil and Gas and Utilities Industries", (Annual Report and Accounts, BG Group PLC), PwC's Publications, 2005, P17.

وتسجيل عائدات نفط التكلفة المخصصة لاسترداد التكاليف كإيرادات وليس كإسترداد للتكاليف المرسملة، وكذلك عائدات نفط الربح يجب تسجيلها كإيرادات. [٢٢].

ففي مسح لشركة (PricewaterhouseCoopers LLC)* في عام 1999 على الممارسات المحاسبية المتبعة في شركات تقاسم الإنتاج المستثمرة في الولايات المتحدة الأمريكية USA تبين بأن 13 شركة من أصل 15 شركة (أي ما نسبته 87%) كانت تطفئ تكاليف الاستكشاف والتطوير المرسملة من خلال حصتها في الإنتاج المستقبلي من الاحتياطيات المبرهنة (أي بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز)، ولم تطفئ أي شركة ببساطة تكاليفها المرسملة من خلال عائدات نفط استرداد التكلفة. [٢٣]

[22] Ernst & Young Publication. "US GAAP vs. IFRS the basics: oil and gas", USA, 2009, P19.

*شركة ***PricewaterhouseCoopers LLC*** هي واحدة من أربع شركات كبار على مستوى العالم، تقوم بتقديم خدمات التأكيد والاستشارات والضرائب.

[23] Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2000. Previous Reference. (P 619-620).

مقدمة:

فيما يلي مقارنة بين القواعد المحاسبية المستخدمة في كل من شركتي إن للنفط (N)[1]، وشركة سي (C) للنفط، عند معالجة التكاليف وإطفاءها في ظل عقود تقاسم الانتاج. ولسهولة المقارنة بين القواعد المختلفة المستخدمة وأثرها على صافي الدخل وحجم التكاليف المرسملة تم استخدام البيانات المالية الفعلية لشركة إن (N) المقاولة المستثمرة في سورية.

أولاً- شركة إن (N) للنفط:

١- نبذة عن شركة إن (N) للنفط:

إن شركة إن (N) تمثل استثمارات شركة عالمية للنفط (شركة حكومية) في سورية في حقلين نفطيين. إن شركة إن (N) دخلت في عام 2008 بعقد تقاسم انتاج مع المؤسسة العامة للنفط، وذلك لتنمية وتطوير إنتاج حقلين نفطيين.

هذا وقد اسست شركة إن بالشراكة مع المؤسسة العامة للنفط شركة مشتركة (عاملة) لإدارة العمليات في الحقلين النفطيين.

الشركة المشتركة هي شركة مساهمة تتمتع بجنسية الجمهورية العربية السورية، وتخضع الشركة لجميع القوانين والأنظمة النافذة في الجمهورية العربية السورية (ج.ع.س) إلى الحد الذي لا تتعارض فيه هذه القوانين والأنظمة مع أحكام عقد تأسيس الشركة المصدق بمرسوم تشريعي.

إن غرض الشركة المشتركة هو أن تعمل لصالح المؤسسة العامة للنفط وبالنيابة عنها من جهة، ولصالح شركة N وبالنيابة عنها من جهة أخرى، في تنفيذ وتسيير عمليات تنمية حقلي النفط.

وبعد تأسيس الشركة المشتركة (العاملة)، أصبح دور شركة إن (N) متابعة أعمال الشركة المشتركة، الاشراف على تنفيذ أعمالها، التنسيق بين إدارة الشركة المشتركة وإدارة شركة N (الإدارة المركزية)، والأهم من هذا كله هو تمويل عمليات الشركة

[1] لأهمية وسرية البيانات المالية واحجام احتياطيات النفط والغاز لشركات إنتاج النفط والغاز في سورية، فإن الباحث والتزاماً منه بسرية البيانات والأرقام، قام بتغيير اسماء الشركتين المأخوذتين في دراسته، واستخدم اسماء وهمية غير حقيقية، أما البيانات المالية فكانت فعلية.

المشتركة من خلال إيراداتها من انتاج الحقلين النفطيين وكذلك من خلال تمويلات الإدارة المركزية.

إن نسب تقاسم الانتاج بين شركة N والمؤسسة العامة للنفط والحكومة هي على الشكل التالي:

١- في الحقل الأول:

تمتلك الحكومة وتستحق حصة عينية بنسبة (12.5%) من كل النفط الخام الإضافي المنتج ويسمى حق الحكومة (Royalty)[١] وذلك بعد طرح نسبة محددة متفق عليها بين شركة N والمؤسسة العامة للنفط تحت مسمى نفط الاساس (BCP)[٢]. ويتم اقتسام نسبة (87.5%) الباقية بين المؤسسة العامة للنفط وشركة N كما يلي:

يخصص نسبة (70%) من قيمة كل النفط الخام الإضافي المنتج بعد حسم قيمة حق الحكومة لشركة N لاسترداد تكاليفها التي تكبدتها في مرحلة الاستكشاف والتطوير والانتاج، ويسمى هذا الجزء من النفط بنفط خام استرداد التكلفة " Cost Recovery Crude Oil".

طبعاً من الجدير ذكره، إن الشركة العاملة (المشتركة) هي من تقوم بالعمليات التشغيلية في عمليتي التطوير والانتاج، وكما ذكرنا سابقاً عند تأسيس الشركة العاملة أصبح دور شركة N فقط رقابياً على الشركة العاملة وممولاً لها، الا أنه وطالما أن شركة N هي الممول لجميع عمليات الشركة العاملة (المشتركة)، فإن شركة N تسترد جميع التكاليف سواء العائدة لشركة N مباشرةً أو للشركة العاملة.

إن ما يتبقى من النفط الخام الإضافي المنتج بعد أن يحسم منه حق الحكومة ونفط خام استرداد التكلفة يشار إليه بـــ:"نفط خام اقتسام الإنتاج" (Production Sharing Crude Oil)، أو "نفط الربح" (Profit Oil)، ويتم اقتسامه على النحو الآتي:

- سبعون بالمائة (70%) للمؤسسة العامة للنفط.
- وثلاثون بالمائة (30%) لشركة N.

---

[١] حق الحكومة (Royalty): وهي نسبة محددة وثابتة (12.5% في معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية) في العقد تحسب من حجم الإنتاج الإجمالي تخصص للحكومة السورية.

[٢] نفط الاساس (BCP): وهي حجم محدد من الإنتاج (يتراوح نسبته بين 5% إلى 10% من الإنتاج الإجمالي بعد طرح حق الحكومة) يخصص للمؤسسة العامة للنفط.

وإذا تجاوزت قيمة نفط خام استرداد التكلفة مقدار جميع النفقات والمصاريف القابلة للاسترداد خلال اي فترة مالية، فإن هذه القيمة تسمى "فائض نفط خام استرداد التكلفة" (Excess Cost Recovery Crude Oil)، ويتم تقسيمه كما يلي:

- سبعون بالمائة (70%) للمؤسسة العامة للنفط.
- وثلاثون بالمائة (30%) لشركة N.

٢- في الحقل الثاني:

تمتلك الحكومة وتستحق حصة عينية بنسبة (12.5%) من كل النفط الخام الإضافي المنتج ويسمى حق الحكومة (Royalty) وذلك بعد طرح نسبة محددة متفق عليها بين شركة N والمؤسسة العامة للنفط تحت مسمى نفط الاساس (BCP). ويتم اقتسام نسبة (87.5%) الباقية بين المؤسسة العامة للنفط وشركة N كما يلي:

يخصص نسبة (48%) من قيمة كل النفط الخام الإضافي المنتج بعد حسم قيمة حق الحكومة لشركة N لاسترداد تكاليفها التي تكبدتها في مرحلة الاستكشاف والتطوير والانتاج، ويسمى هذا الجزء من النفط بنفط خام استرداد التكلفة " Cost Recovery Crude Oil".

إن ما يتبقى من النفط الخام الإضافي المنتج بعد أن يحسم منه حق الحكومة ونفط خام استرداد التكلفة يشار إليه بـــ:"نفط خام اقتسام الإنتاج" (Production Sharing Crude Oil)، أو "نفط الربح" (Profit Oil)، ويتم اقتسامه على النحو الآتي:

- سبعون بالمائة (70%) للمؤسسة العامة للنفط.
- وثلاثون بالمائة (30%) لشركة N.

وإذا تجاوزت قيمة نفط خام استرداد التكلفة مقدار جميع النفقات والمصاريف القابلة للاسترداد خلال اي فترة مالية، فإن هذه القيمة تسمى "فائض نفط خام استرداد التكلفة" (Excess Cost Recovery Crude Oil)، ويتم تقسيمه كما يلي:

- سبعون بالمائة (70%) للمؤسسة العامة للنفط.
- وثلاثون بالمائة (30%) لشركة N.

٢- السجلات المحاسبية في شركة N للنفط:

١- تمسك شركة N سجلات محاسبية في مكاتب عملها في الجمهورية العربية السورية (ج.ع.س) وفقاً للنظام المحاسبي الملحق بعقد تقاسم الانتاج الموقع بين الشركة والمؤسسة العامة للنفط، وتبعاً للممارسات المحاسبية المقبولة والمعمول بها بصفة عامة في صناعة البترول العالمية.

٢- تستخدم الشركة برنامجاً إلكترونياً متقدما في تسجيل جميع العمليات المالية وفي إعداد التقارير المالية والإدارية.

٣- تمسك شركة N دفاتر حساباتها باللغة الإنكليزية وتكون متاحة للتدقيق في جميع الأوقات المعقولة وبموجب إخطار بالتفتيش، من قبل ممثلي الحكومة المفوضين أصولاً.

٤- تقدم شركة N للمؤسسة العامة للنفط بياناً بحساب الأرباح والخسائر لكل سنة تقويمية في موعد لا يتجاوز اليوم الخامس عشر (15) من آذار من السنة التقويمية التالية تبين فيه صافي ربحها أو خسارتها من العمليات البترولية في تلك السنة التقويمية.

٣- المعالجات المحاسبية المستخدمة في شركة N للنفط:

تتبع شركة N في معالجاتها المحاسبية طريقة التكلفة الكلية بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز. وعلى ذلك فإن سياسة رسملة التكاليف وإطفائها وسياسة الاعتراف بالايرادات في الشركة هي على الشكل التالي:

١- <u>سياسة الرسملة:</u>

تُرسمل الشركة جميع تكاليف الحصول على المنطقة واستكشافها وتطويرها وحتى تكاليف الآبار الجافة.

وتقسم الشركة التكاليف الرأسمالية بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلى:

أ- تكاليف رأسمالية متعلقة بالآبار (الحقول):

وتسمى ممتلكات النفط والغاز (Oil & gas interests) وتتضمن جميع التكاليف ذات الطبيعة الرأسمالية المتعلقة بالحقول والتي يقارب عمرها الإنتاجي عمر

الحقول، وتشمل جميع تكاليف الحصول على المنطقة واستكشافها وتطويرها، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

١) استملاك الأراضي وعمولات التوقيع.

٢) التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية: من استشارات جيولوجية وجيوفيزيائية إلى تكاليف هندسية جيولوجية إلى عمليات سايزمية وتقييمات الصخور، خدمات معالجة وتفسير البيانات ونسخها وطباعتها، إلى تكاليف المسح وآذون العمليات وعمليات القص والتنظيف وتعويض الأضرار، والدراسات الخاصة الأخرى الخ.

٣) تكاليف الحفر غير الملموسة: وتشمل جميع التكاليف المتعلقة بالآبار والتي لا يمكن فصلها مثل المواد الاسمنتية وتوجيه الحفر وتكاليف الحفر اليومية وعمليات القياسات والإشراف على الحفر والإشراف الهندسي وعمليات التحليل والتكاليف البيئية والجيولوجية وإيجارات المعدات الحفرية، والتخلص من السوائل والرواسب، الوقود والطاقة، الاكتشافات الغازية وقمصان التغليف الوسيطة، تأهيل الطرق وعمليات التنظيف، التأمين والأمور القانونية والتراخيص والأذون، مواد الحقن والمواد الكيميائية، وتحليلات المكمن وعمليات الرفع والخ.

٤) التكاليف الملموسة: وتشمل تكاليف المعدات الملموسة مثل المضخات وأجهزة الفصل وأجهزة العزل الكهربائي، المولدات والمحركات والروافع، السخانات والصهاريج، تجهيزات القياس والاتصالات، الصمامات ومضخات الحقن وتجهيزات حقن الماء، الأبنية والسياج، المواد الكيميائية وتكاليف الحفارة والوقود والماء والخ.

٥) جميع التكاليف والنفقات الأخرى اللازمة لعمليات الاستثمار وتطوير وتنمية الآبار.

ب- تكاليف رأسمالية يقل في عمرها الإنتاجي عن عمر الحقول:

وتسمى الممتلكات والمصانع والمعدات (Property, Plant & Equipment) مثل (معدات وتجهيزات المكاتب، الأثاث والمفروشات، السيارات والمركبات).

٢- سياسة إطفاء التكاليف:

إن جميع التكاليف ذات الطبيعة الجارية مثل مصاريف التشغيل والمصاريف الإدارية العامة التي ترتبط بالفترة الزمنية تطفئ كاملة في عام نشؤها.

أما التكاليف ذات الطبيعة الرأسمالية فتطفئ على الشكل التالي:

١- التكاليف الرأسمالية المتعلقة بالآبار(الحقول)، تستنفذ Deplete على أساس وحدة الإنتاج نسبةً إلى الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة المتبقية على مستوى الحقل، وتسمى طريقة وحدة الإنتاج (Unit-of- Production).

٢- التكاليف الرأسمالية التي يقل عمرها الإنتاجي عن عمر الحقول: (الممتلكات والمصانع والمعدات)، تستهلك Depreciate بطريقة القسط الثابت على أربع سنوات أي ما نسبته 25% سنوياً.

٣- سياسة الاعتراف بالايرادات:

تعترف الشركة بقيمة حصتها من الإنتاج خلال اي فترة بجزءيه، المخصص لاسترداد التكاليف (نفط التكلفة) والمخصص كربح (نفط الربح) كإيرادات إنتاج وذلك في لحظة الإنتاج وتسليمه للمؤسسة العامة للنفط.

٤- القوائم المالية:

نعرض فيما يلي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لشركة إن (N) عن فترة الثلاث سنوات الماضية، ذلك للتعرف أكثر على واقع المعالجات المحاسبية المطبقة في شركة إن (N) ولسهولة مقارنتها مع المعالجات المحاسبية المطبقة في شركة سي (C) فيما بعد:

أ- قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (٤): قائمة المركز المالي للشركة N

قائمة المركز المالي لشركة (N) (المبالغ بالدولار الأمريكي)			
	2011	2012	2013
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقدية والمصارف	20,285,167	11,787,273	10,724,979
تأمينات نقدية	-	(3,242)	-
ذمم مدينة	51,071,616	128,858,380	124,717,773
مستحقات من أطراف ذات علاقة	535,803,807	528,703,410	539,183,944
ذمم مدينة أخرى	2,184,629	3,984,756	4,941,057
المخزون	33,915,138	46,855,057	43,025,139
استثمارات	2,227	2,227	2,227
تأمينات وأمانات	62,625	43,174	18,574
مصاريف مدفوعة مقدماً	1,738,858	109,086	25,572
مجموع الأصول المتداولة	**645,064,067**	**720,340,120**	**722,639,265**
الأصول طويلة الأجل			
صافي الممتلكات والمصانع والمعدات	3,904,928	2,204,968	820,178
صافي ممتلكات النفط والغاز	219,596,809	213,807,860	215,371,161
مجموع الأصول طويلة الأجل	**223,501,737**	**216,012,828**	**216,191,339**
مجموع الأصول	**868,565,804**	**936,352,948**	**938,830,604**
الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات قصيرة الأجل			
الذمم الدائنة والمستحقات	99,571,389	108,277,006	116,527,255
مستحقات لأطراف ذات علاقة	608,833,667	612,208,354	612,021,097
ضرائب مستحقة	1,895,948	1,137,811	1,248,507
مجموع الالتزامات قصيرة الأجل	**710,301,006**	**721,623,170**	**729,796,858**
حقوق الملكية			
رأس المال	4,454	4,454	4,454
أرباح أو خسائر العام الحالي	86,657,826	56,446,929	(5,696,021)
الأرباح المحتجزة	71,602,518	158,278,395	214,725,312
مجموع حقوق الملكية	**158,264,798**	**214,729,778**	**209,033,746**
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**868,565,804**	**936,352,947**	**938,830,604**

ب- **قائمة الدخل:**

الجدول رقم (٥): قائمة الدخل للشركة N

قائمة الدخل لشركة (N)- المبالغ بالدولار الأمريكي (USD)			
	2011	2012	2013
إيرادات النفط (عائدات نفط التكلفة)	111,433,276	69,833,397	1,656,630
إيرادات النفط (عائدات نفط الربح)	14,326,939	8,978,363	212,975
إجمالي إيرادات النفط	**125,760,216**	**78,811,761**	**1,869,605**
المصاريف التشغيلية	(15,943,273)	(6,155,376)	(79,481)
مصروف نفاذ ممتلكات النفط والغاز	(16,540,596)	(11,982,888)	(1,650,219)
مجمل الربح	**93,276,346**	**60,673,497**	**139,904**
المصاريف الإدارية والعمومية	(4,986,744)	(3,031,166)	(4,310,111)
فروقات اسعار القطع الأجنبي	110,608	550,382	(193,431)
الاستهلاكات	(1,720,143)	(1,746,635)	(1,331,460)
الدخل التشغيلي	**86,680,066**	**56,446,078**	**(5,695,098)**
عمولات وفوائد بنكية	(22,239)	851	(923)
صافي الدخل	**86,657,826**	**56,446,929**	**(5,696,021)**

ثانياً: شركة سي (C) للنفط:

١- نبذة عن شركة سي (C):

قامت شركة C بتأسيس شركة مشتركة مع المؤسسة العامة للنفط، وذلك لتطوير إنتاج حقل كان قد استكشف من قبل الشركة السورية للنفط، وذلك وفق صيغة عقود تقاسم الانتاج.

طبعاً كما في حالة N فإنه وبعد تأسيس الشركة المشتركة (الشركة العاملة)، أصبح دور شركة سي C متابعة أعمال الشركة العاملة، الاشراف على تنفيذ الاعمال، التنسيق بين إدارة الشركة العاملة وإدارة شركة سي (الإدارة المركزية)، والأهم من هذا كله هو

تمويل عمليات الشركة العاملة من خلال إيراداتها من انتاج الحقل النفطي وكذلك من خلال تمويلات الإدارة المركزية.

إن نسب تقاسم الانتاج بين شركة C والمؤسسة العامة للنفط والحكومة هو على الشكل التالي:

تمتلك الحكومة وتستحق حصة نقدية أوعينية من النفط الإضافي وفقاً للجدول التالي:

حتى 10000 برميل	5%
ما فوق 10000 برميل وحتى 15000 برميل	7.5%
ما فوق 15000 برميل وحتى 20000 برميل	10%
ما فوق 20000 برميل	12.5%

وبعد حسم حق الحكومة يخصص نسبة (60%) من قيمة كل النفط الخام الإضافي المنتج لشركة C لاسترداد تكاليفها التي تكبدتها في مرحلة الاستكشاف والتطوير والانتاج، ويسمى هذا الجزء من النفط بنفط خام استرداد التكلفة " Cost Recovery Crude Oil".

طبعاً من الجدير ذكره، إن الشركة العاملة هي من تقوم بالعمليات التشغيلية في عمليتي التطوير والانتاج، وكما ذكرنا سابقاً عند تأسيس الشركة العاملة يصبح دور شركة C فقط رقابياً على الشركة العاملة وممولاً لها، الا أنه وطالما أن شركة C هي الممول لجميع عمليات الشركة العاملة، فإن شركة C تسترد جميع التكاليف سواء العائدة لشركة C مباشرةً أو للشركة العاملة (المشتركة).

إن ما يتبقى من النفط الخام الإضافي المنتج بعد أن يحسم منه حق الحكومة ونفط خام استرداد التكلفة يشار إليه بـــ:"نفط خام اقتسام الإنتاج" (Production Sharing Crude Oil)، أو "نفط الربح" (Profit Oil)، ويتم اقتسامه على النحو الآتي:

- (52.5%) للمؤسسة العامة للنفط.
- (47.5%) لشركة C.

وإذا تجاوزت قيمة نفط خام استرداد التكلفة مقدار جميع النفقات والمصاريف القابلة للاسترداد خلال اي فترة مالية، فإن هذه القيمة تسمى ايضاً "نفط الربح" (Profit Oil)، ويتم تقسيمه كما يلي:

- (52.5%) للمؤسسة العامة للنفط.
- (47.5%) لشركة C.

٢- السجلات المحاسبية في شركة C للنفط:

١. تمسك شركة C سجلات محاسبية في مكاتب عملها في الجمهورية العربية السورية (ج.ع.س) وفقاً للنظام المحاسبي الملحق بعقد تقاسم الانتاج الموقع بين الشركة والمؤسسة العامة للنفط، وتتبع الشركة سياسات محاسبية خاصة بما يتوافق مع الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الانتاج، ولم تلتزم الشركة بالممارسات المحاسبية المقبولة والمعمول بها عموماً في صناعة البترول العالمية.

٢. تستخدم الشركة برنامجاً إلكترونياً متقدماً في تسجيل جميع العمليات المالية وفي إعداد التقارير المالية والإدارية.

٣. تمسك شركة C دفاتر حساباتها باللغة الإنكليزية وتكون متاحة للتدقيق في جميع الأوقات المعقولة وبموجب إخطار بالتفتيش، من قبل ممثلي الحكومة المفوضين أصولاً.

٤. تقدم شركة C للمؤسسة العامة للنفط بياناً بحساب الأرباح والخسائر لكل سنة تقويمية في موعد لا يتجاوز اليوم الخامس عشر (15) من آذار من السنة التقويمية التالية تبين فيه صافي ربحها أو خسارتها من العمليات البترولية في تلك السنة التقويمية.

٣- المعالجات المحاسبية المستخدمة في شركة C للنفط:

تتبع شركة C معالجات محاسبية خاصة في ظل عقود تقاسم الإنتاج، ولم تلتزم باتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال إنتاج النفط والغاز، حيث إن المعالجة المحاسبية لرسملة التكاليف وإطفائها وسياسة الاعتراف بالايرادات في الشركة هي على الشكل التالي:

١- <u>سياسة الرسملة:</u>

تعتبر الشركة جميع تكاليفها كقرض مالي في ذمة المؤسسة العامة للنفط، وعلى ذلك لا تميز الشركة بين تكاليفها إن كانت ذات طبيعة جارية أو ذات طبيعة رأسمالية، ولهذا تقوم الشركة برسملة جميع تكاليفها بغض النظر عن طبيعتها (ذات طبيعة جارية أو

رأسمالية) المتحققة أبتدءاً من مرحلة الحصول على العقد إلى مرحلة الاستكشاف والتطوير والإنتاج.

٢- سياسة الإطفاء:

تقوم الشركة بإطفاء مبلغ تكاليفها الإجمالي المرسمل من خلال عائدات النفط المخصصة للشركة لاسترداد تكاليفها بحسب عقد تقاسم الإنتاج الموقع بين الشركة والمؤسسة العامة للنفط، حيث أن نسبة 60% (حسب عقد تقاسم الإنتاج) من قيمة إجمالي إنتاج الشركة بعد طرح حق الحكومة ونفط الاساس، يخصص لشركة C لاسترداد تكاليفها السابقة القابلة للاسترداد[1].

حيث تعتبر شركة C بأن عائدات النفط المخصصة لاسترداد التكاليف، هي استرداد لقيمة القرض المستحق للشركة في ذمة المؤسسة العامة للنفط، وعلى ذلك وطالما أن المؤسسة قد استردت جزء من قيمة ذلك القرض، فإنه يتعين تخفيض قيمة القرض بتلك القيمة المستردة.

٣- سياسة الاعتراف بالايرادات:

إن سياسة الاعتراف بالايرادات في شركة C لا تختلف عن تلك المتبعة في شركة N، حيث تعترف الشركة بقيمة حصتها من الإنتاج المخصص لاسترداد التكاليف (نفط استرداد التكلفة) والمخصص كربح لها (نفط الربح) كإيرادات من عملها، وذلك في لحظة الإنتاج وتسليمه للمؤسسة العامة للنفط.

٤- القوائم المالية:

فيما يلي تم عرض القوائم المالية لشركة C حسب معالجاتها المحاسبية، وذلك تطبيقاً على البيانات المالية الفعلية لشركة (N)، وذلك لسهولة المقارنة وبيان أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للتكاليف وإطفاءها:

[1] **التكاليف القابلة للاسترداد:** في نهاية كل ثلاثة أشهر (حسب معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية) يقدم المقاول الأجنبي للمؤسسة العامة للنفط بياناً مفصلاً بإجمالي التكاليف المتكبدة سواءً من قبله مباشرة أو من خلال الشركة العاملة، يسمى بيان النشاط. تخضع تلك البيانات للتدقيق من قبل مدققين مختصين تابعين للمؤسسة العامة للنفط وذلك للتأكد من صدق وصحة وتوافق التكاليف مع شروط العقد، وعلى ذلك تعتبر جميع التكاليف المقبولة قابلة للاسترداد أما التكاليف المرفوضة وغير المستوفية لشروط العقد فتعتبر تكاليف غير قابلة للاسترداد.

١. قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (٦): قائمة المركز المالي للشركة C

قائمة المركز المالي لشركة (C) (المبالغ بالدولار الأمريكي)			
	2011	2012	2013
الأصول			
الأصول المتداولة			
النقدية والمصارف	20,285,167	11,787,273	10,724,979
تأمينات نقدية	0	-3,242	0
ذمم مدينة	51,071,616	128,858,380	124,717,773
مستحقات من أصحاب العلاقة	535,803,807	528,703,410	539,183,944
ذمم مدينة أخرى	2,184,629	3,984,756	4,941,057
المخزون	33,915,138	46,855,057	43,025,139
استثمارات	2,227	2,227	2,227
تأمينات وأمانات	62,625	43,174	18,574
مصاريف مدفوعة مقدماً	1,738,858	109,086	25,572
مجموع الأصول المتداولة	**645,064,067**	**720,340,120**	**722,639,265**
الأصول طويلة الأجل			
رصيد إجمالي التكاليف المرسملة القابلة للاسترداد	**433,180,321**	**375,823,987**	**381,367,277**
مجموع الأصول طويلة الأجل	**433,180,321**	**375,823,987**	**381,367,277**
مجموع الأصول	**1,078,244,388**	**1,096,164,107**	**1,104,006,542**
الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات قصيرة الأجل			
الذمم الدائنة والمستحقات	99,571,389	108,277,006	116,527,255
مستحقات لأطراف ذات علاقة	891,725,812[1]	892,970,236	892,329,564
ضرائب مستحقة	1,895,948	1,137,811	1,248,507
مجموع الالتزامات قصيرة الأجل	**993,193,149**	**1,002,385,053**	**1,010,105,326**
حقوق الملكية			
رأس المال	4,454	4,454	4,454
أرباح أو خسائر العام الحالي	13,444,266	8,727,816	122,162
الأرباح المحتجزة	71,602,518	85,046,784	93,774,600
مجموع حقوق الملكية	**85,051,238**	**93,779,054**	**93,901,216**
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	**1,078,244,388**	**1,096,164,107**	**1,104,006,542**

[1] تم تعديل مبلغ المستحقات لأطراف ذات علاقة وذلك لموازنة قائمة المركز المالي، حيث أنه لمعرفة حجم المبالغ بالتمام عند تطبيق المعالجات المحاسبية لشركة C فيجب الانطلاق من بداية عمل شركة N وتعديل جميع الأرقام بما يتوافق مع المعالجات المحاسبية لشركة C، فمثلاً لمعرفة حجم الارباح المحتجزة الفعلي الذي سيكون عليه فيما لوطبقت المعالجات المحاسبية لشركة C فإنه يجب الانطلاق من السنة الأولى لعمل الشركة.

٢. قائمة الدخل:

الجدول رقم (٧): قائمة الدخل للشركة C

قائمة الدخل لشركة (C)- المبالغ بالدولار الأمريكي (USD)			
	2011	2012	2013
الإيرادات (عائدات نفط التكلفة)	111,433,276	69,833,397	1,656,630
الإيرادات (عائدات نفط الربح)	14,326,939	8,978,363	212,975
إجمالي إيرادات النفط	**125,760,216**	**78,811,761**	**1,869,605**
مصروف إطفاء التكاليف الإجمالية المرسملة	(111,433,276)	(69,833,397)	(1,656,630)
إجمالي التكاليف غير المستردة	(882,673)	(250,548)	(90,813)
صافي الدخل	**13,444,266**	**8,727,815**	**122,162**

ثالثاً: البحث في تساؤلات الدراسة:

بعد عرض القواعد المحاسبية المستخدمة في كلا الشركتين في رسملة التكاليف وإطفاءها، وكذلك بعد عرض القوائم المالية حسب المعالجات المحاسبية المتبعة في كلا الشركتين، أصبح من الممكن البحث في تساؤلات الدراسة والوقوف على مبررات ومنطلقات كل شركة في معالجاتها المحاسبية وطريقة إطفاء تكاليفها وبيان أثر ذلك في دقة قياس الدخل، وكذلك بيان المشاكل التي تعاني منها المعالجات المحاسبية المستخدمة في كلا الشركتين في ظل عقود تقاسم الانتاج.

أن التساؤل الأول للدراسة هو " هل يتأثر دخل الشركة في قطاع النفط والغاز في سورية بشكل ملحوظ بالطريقة المتبعة في إطفاء التكاليف؟".

وللوصول لنتيجة للتساؤل الأول للدراسة تم المقارنة بين حجم الدخل في كل من شركتي N وC خلال عدد من السنوات، خاصة وأنه قد تم احتساب دخل شركة C اعتماداً على نفس البيانات الفعلية لشركة N ولكن الذي اختلف هو طريقة إطفاء التكاليف.

الجدول رقم (٨): جدول مقارنة صافي الدخل في الشركتين N و C

	2011 بالدولار	2012 بالدولار	2013 بالدولار	المجموع
صافي الدخل في الشركة N	86,657,826	56,446,929	(5,696,021)	137,408,734
صافي الدخل في الشركة C	13,444,266	8,727,815	122,162	22,294,243
الفروقات	**73,213,560**	**47,719,114**	**(5,818,183)**	**115,114,491**

ويتبين من الجدول المذكور أعلاه حجم الفرق الكبير بين صافي الدخل المعترف به في كلا الشركتين خلال سنوات الدراسة الثلاث، وذلك على الرغم من تطابق سياسة الاعتراف بالايرادات في كلا الشركتين إلا انه وبسبب الاختلاف الكبير في طريقة إطفاء التكاليف، فإن حجم الدخل المعترف به في الشركة N قد اختلف بشكل ملحوظ عنه في الشركة C.

وهذا ما اكسب هذه الدراسة أهمية كبيرة عند مناقشتها وعرضها لفروق كبيرة في صافي دخل شركات انتاج النفط والغاز في سورية، الأمر الذي جعل من المستحيل إمكانية المقارنة بين عائدات هذه الشركات، ثم امكانية الاعتماد على مؤشر صافي الدخل في هذه الشركات في تقييم قدرة هذه الشركات على تحقيق اهدافها.

- استناداً إلى الفروقات الكبيرة في صافي دخل شركات إنتاج النفط والغاز في سورية نتيجة اختلاف طريقة إطفاء التكاليف فيها، فإن البحث توصل إلى نتيجة للتساؤل الأول للدراسة مفاده بأن "دخل الشركة في قطاع النفط والغاز في سورية يتأثر بشكل ملحوظ بالطريقة المتبعة في إطفاء التكاليف".

- **أن التساؤل الثاني للدراسة هو " هل إن إطفاء التكاليف وفق عائدات نفط استرداد التكلفة تعتبر طريقة محاسبية ملاءمة لواقع عقود تقاسم الانتاج، حيث تحقق الدقة في قياس الدخل من خلال المقابلة الموضوعية بين الايرادات والتكاليف؟."**

لمعرفة نتيجة أي نشاط تجاري من ربح أو خسارة لا بد من ربط الإيرادات بجميع النفقات المتعلقة بها. أو بعبارة أخرى، بجميع النفقات التي كانت السبب في إنتاج تلك الإيرادات. ويقتضي هذا المبدأ اعتماد أساس الاستحقاق الذي يعترف بالمصروف أو

الإيراد بمجرد تحققه دون الانتظار لقبضه أو دفع قيمته، وهذا يستلزم ربط تلك النفقات والإيرادات بفترة محاسبية معينة. [١]

وعلى الرغم من أهمية قابلية المقارنة بين القوائم المالية والتي تندرج كخاصية رئيسية من الخصائص النوعية للبيانات المالية. وذلك حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية والأداء والتغيرات في المركز المالي. [٢]

إلا إنه تم ملاحظة فروقات جوهرية فيما بين صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية لكل من شركتي N و C وذلك لاختلاف سياسة معالجة التكاليف وطريقة إطفاءها.

حيث أن شركة N تعترف بقيمة إنتاجها من النفط سواء المخصص لاسترداد التكاليف أو المخصص كربح كإيرادات من حصتها في الإنتاج، وتقوم الشركة كما ذكر سابقاً بإطفاء جميع تكاليفها الجارية في نفس فترة نشوئها، أما بالنسبة للتكاليف الرأسمالية فتستخدم الشركة طريقة وحدة الإنتاج في نفاذ التكاليف المرسملة المتعلقة بالآبار، وطريقة الاستهلاك على أساس القسط الثابت للممتلكات والمصانع والمعدات.

في حين أن شركة C تعترف كما هو الحال في شركة N بقيمة إنتاجها من النفط سواء المخصص لاسترداد التكاليف أو المخصص كربح كإيرادات من حصتها في الإنتاج، إلا أن إطفاء التكاليف يكون بنفس قيمة النفط المخصص للشركة لاسترداد تكاليفها، هذا وتقوم الشركة أيضاً بإطفاء جميع تكاليفها غير القابلة للاسترداد كخسائر (ذمم معدومة) في قائمة دخلها. وعليه يلاحظ ما يلي حول المعالجة المحاسبية المطبقة في شركة C:

١- إن مبلغ صافي الدخل في شركة (C) يكون نفسه مبلغ إيرادات نفط الربح مطروحاً منه التكاليف المرفوضة. وعلى ذلك فسواء زادت مصاريف فترة من الفترات أم نقصت فإن ذلك لا يؤثر على أرباح الشركة بتاتاً وذلك طالما أن جميع التكاليف (ودون النظر في طبيعتها) ترسمل، ويستخدم عائدات نفط استرداد التكلفة بالكامل في إطفاءها، ذلك

---

[١] القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، مرجع سابق ، ص ٥٢٠-٥٢١ .

[2] International Financial Reporting Standards (IFRS), 2011 Version, P44.

حتى ولو كانت تكاليف إنتاج ذلك الحجم من الإنتاج أقل من ذلك بكثير أو على العكس أكثر من ذلك بكثير.

حيث أن قائمة دخل شركة C كانت على الشكل التالي:

قائمة الدخل لشركة (C)- المبالغ بالدولار الأمريكي (USD)			
	2011	2012	2013
الإيرادات (عائدات نفط التكلفة)	111,433,276	69,833,397	1,656,630
الإيرادات (عائدات نفط الربح)	14,326,939	8,978,363	212,975
إجمالي إيرادات النفط	**125,760,216**	**78,811,761**	**1,869,605**
مصروف إطفاء التكاليف الإجمالية المرسملة[1]	(111,433,276)	(69,833,397)	(1,656,630)
إجمالي التكاليف غير المستردة	(882,673)	(250,548)	(90,813)
صافي الدخل	**13,444,266**	**8,727,815**	**122,162**

- والجدول التالي يعرض حجم المصاريف الفعلية ذات الطبيعة الجارية (المصاريف الجارية فقط) التي تحققت خلال أعوام الدراسة مقابل الايرادات التي اعترفت بها شركة C:

الجدول رقم (٩): جدول مقابلة الإيرادات بالمصاريف الجارية في الشركة C

الإيرادات مقابل المصاريف الجارية في شركة C (المبالغ بالدولار الأمريكي)			
	2011	2012	2013
الإيرادات (عائدات نفط التكلفة)	111,433,276	69,833,397	1,656,630
الإيرادات (عائدات نفط الربح)	14,326,939	8,978,363	212,975
<u>يطرح منه: المصاريف الجارية:</u>			
المصاريف التشغيلية	(15,943,273)	(6,155,376)	(79,481)
المصاريف الإدارية والعمومية	(4,986,744)	(3,031,166)	(4,310,111)
فروقات اسعار القطع الأجنبي	110,608	550,382	(193,431)
عمولات بنكية	(22,239)	851	(923)
صافي الدخل/ الخسارة	**104,918,567**	**70,176,451**	**(2,714,341)**

[1] إن مصروف إطفاء التكاليف الإجمالية المرسملة إنما هو بنفس قيمة إيرادات نفط استرداد التكلفة.

فعلى الرغم من أن المصاريف الجارية الفعلية المترتبة خلال عام 2013 ولوحدها قد تجاوزت مبلغ إيرادات الشركة خلال عام 2013 بمبلغ /2,714,341 دولار/، إلا أن الشركة كانت قد أفصحت عن أرباح صافية خلال عام 2013 بمبلغ /122,162دولار/، وذلك بسبب معالجاتها المحاسبية الخاصة، التي أفضت إلى رسملة جميع تلك المصاريف الجارية.

وعلى العكس من ذلك فعلى الرغم من صغر حجم المصاريف الجارية الفعلية المترتبة خلال عام 2011 مقارنة بالايرادات الضخمة المتحققة في ذلك العام، إلا أن شركة C كانت قد اعترفت بحجم أرباح قليل نسبياً مقارنة مع الحجم الهائل من الإيرادات، وذلك لأن جميع إيرادات نفط استرداد التكلفة كانت قد خصصت بالكامل لاطفاء رصيد التكاليف الإجمالي المرسمل.

٢- إن شركة C تربط بين إطفاء تكاليفها ووجود عائدات استرداد التكاليف، فعند عدم تحقق أي إنتاج وبالتالي أي عائدات لاسترداد التكاليف خلال أحدى الفترات، فهذا يعني عدم إطفاء أي جزء من التكاليف، ذلك حتى ولو تحققت خلال الفترة المذكورة حجم كبير من المصاريف ذات الطبيعة الجارية التي ارتبطت بتلك الفترة من الزمن. فإطفاء التكاليف خلال سنوات الدراسة ارتبط تماماً بحجم عائدات استرداد التكاليف، وبالتالي فسواء زادت مصاريف أحدى الفترات أو نقصت فإن ذلك لا يؤثر على حجم أرباح الشركة إطلاقاً.

- ففي الجدول التالي تم مقارنة الحجم الفعلي للمصاريف الجارية المتحققة خلال سنوات الدراسة مع حجم التكاليف التي قامت الشركة بإطفاءها فعلياً (والذي هو بنفس قيمة عائدات نفط استرداد التكلفة):

الجدول رقم (١٠): جدول مقابلة التكاليف الفعلية المطفأة مع المصاريف الجارية في الشركة C

حجم التكاليف الفعلية المطفأة مقابل المصاريف الجارية في شركة C (المبالغ بالدولار الأمريكي)			
	2011	2012	2013
التكاليف المطفأة (عائدات نفط استرداد التكلفة)	111,433,276	69,833,397	1,656,630
يطرح منه: المصاريف الجارية الفعلية:			
المصاريف التشغيلية	(15,943,273)	(6,155,376)	(79,481)
المصاريف الإدارية والعمومية	(4,986,744)	(3,031,166)	(4,310,111)
فروقات اسعار القطع الأجنبي	110,608	550,382	(193,431)
عمولات بنكية	(22,239)	851	(923)
الفروقات	**90,591,628**	**61,198,088**	**(2,927,316)**

يتبين بوضوح التذبذب الكبير في حجم التكاليف المطفأة، وذلك لارتباط إطفاء التكاليف بعائدات استرداد التكاليف، فعند انخفاض الإنتاج وتدنيه نتيجة الظروف الأمنية في البلاد، فقد انخفض كذلك حجم التكاليف المطفأة، وذلك على الرغم من بقاء حجم المصاريف الإدارية المترتبة ثابتاً نسبياً خلال السنوات الثلاث، وهذا ما أدى إلى تجاوز حجم المصاريف ذات الطبيعة الجارية لحجم التكاليف المطفأة في عام 2013.

٣- إن شركة C طالما أعتبرت تكاليفها كذمم مالية مستردة من المؤسسة العامة للنفط، فإنها كذلك اعتبرت جميع تكاليفها غير القابلة للاسترداد كذمم مالية معدومة (كخسائر مالية)، وعلى ذلك اعتادت إطفاء مبلغ إجمالي تكاليفها المرفوضة ودون النظر في طبيعتها (إن كانت ذات طبيعة جارية أو ذات طبيعة رأسمالية يمكن الاستفادة منها خلال الفترات المالية اللاحقة) ومعالجتها كخسائر مالية في قائمة دخلها.

وعلى ذلك فخلال سنوات الدراسة قامت الشركة بإطفاء مبلغ تكاليفها التي تأكد رفضها (عدم قابلية استردادها) من المؤسسة العامة للنفط كاملة ودون النظر في طبيعتها، حيث أنه وعلى الرغم من أن التكاليف المرفوضة لشركة C خلال عام 2011 اشتملت على تكاليف شراء سيارة برادو بقيمة /40,000/ دولار، وعلى الرغم من ضخامة التكلفة من جهة، ثم أن السيارة سوف تخدم أعمال الشركة خلال سنوات عديدة لاحقة من جهة أخرى، فإن الشركة قد قامت بإطفاء قيمة جميع التكاليف المرفوضة ومن ضمنها قيمة

السيارة بنفس الفترة وتخفيض إيرادات عام 2011 بها، الأمر الذي أدى إلى تخفيض إيرادات الشركة بتكاليف لا ترتبط بها ولم تكن السبب في إنتاجها بتاتاً.

وعليه يلاحظ بأن السياسة المحاسبية في الشركة (C) قد قامت على ما يلي:

١- ربطت الشركة الايرادات بوحدة الانتاج، فكلما زاد الانتاج زادت ايضاً ايرادات الشركة

٢- ربطت إطفاء التكاليف بإيرادات نفط استرداد التكلفة وبالتالي فسواء زادت التكاليف أو نقصت خلال احدى الفترات، فإن إطفاء التكاليف إنما ارتبط بنفس قيمة عائدات نفط استرداد التكلفة، وعند انتفاء وجود الانتاج خلال احد الفترات فهذا يعني عدم تحقق الايرادات وبالتالي فهذا يعني بأن الشركة لن تقوم بإطفاء أي جزء من تكاليفها خلال تلك الفترة، ذلك حتى ولو تحقق حجم هائل من التكاليف خلال تلك الفترة.

وعلى الرغم من أن الشرح السابق الذكر حول المعالجة المحاسبية للتكاليف وطريقة إطفاءها في شركة C التي تستخدم عائدات نفط استرداد التكلفة في إطفاء تكاليفها كفيلة بالتوصل إلى نتيجة التساؤل الأول للدراسة، إلا أن الباحث رأى من الاهمية بمكان بيان منطلقات وحيثيات هذه الطريقة المتبعة في شركة C بتفصيل أكبر، وبيان منطلقات ومزايا اتباع الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الانتاج، ذلك كما هو الحال عليه في شركة N.

حيث يمكن عرض مبررات شركة C في معالجتها المحاسبية ومجابهتها بآراء الشركات التي تتبع المبادئ المقبولة عموماً في ظل عقود تقاسم الانتاج وخاصة شركة N بالشكل التالي:

I) إن شركة C تعتبر الأرباح الفعلية هي ما تحققه من عائدات نفط الربح خلال اي فترة، وذلك لأنه الربح الفعلي الذي حصلت عليه الشركة من انتاجها خلال تلك الفترة، وليس الربح الذي ينتج عن مقابلة إيرادات الانتاج مع تكاليف الانتاج، كما هو الحال في الصناعات الأخرى والأنماط الأخرى للعقود في مجال إنتاج النفط والغاز.

ولذلك يلاحظ بأن صافي الربح الذي اعترفت به شركة C في قائمة دخلها خلال السنوات الماضية إنما كان بنفس قيمة إيرادات نفط الربح ولكن بعد ان تم طرح النفقات غير القابلة للاسترداد.

أما شركة N التي استخدمت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في معالجاتها المحاسبية فقد انطلقت من أنه سواء تم اتباع طريقة شركة C (استخدام عائدات نفط استرداد التكلفة في إطفاء التكاليف) أو اتباع المبادئ المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز في إطفاء التكاليف فإنه في نهاية العقد ستحصل الشركة على نفس الرقم الإجمالي للربح، ولكن الشركة تهتم كثيراً بفصل الفترات المالية عن بعضها وتحميل كل فترة مالية بما يخصها من إيرادات فعلية وكذلك بما يخصها من تكاليف فعلية، وذلك حتى تتمكن الشركة من الاستفادة من مؤشر صافي الدخل الذي تعترف به في نهاية كل فترة مالية، ولذلك قامت الشركة بربط إيراداتها وكذلك تكاليفها بوحدة الانتاج، ذلك على الرغم من صعوبة ربط التكاليف بوحدة الانتاج في مجال انتاج النفط والغاز، وذلك لكثرة التقديرات المستخدمة في طريقة وحدة الإنتاج عند نفاذ[1]التكاليف المرسملة، حيث قامت شركة N انسجاماً مع المبادئ المقبولة عموماً، بتقدير حجم الاحتياطيات المبرهنة من النفط وكذلك برسملة حجم إضافي من التكاليف تتوقع الشركة تكبده مستقبلاً لتطوير الجزء الغير المطور من الاحتياطيات المبرهنة.

والجدول التالي يعرض طريقة وحدة الإنتاج المستخدمة في شركة إن (N) في نفاذ التكاليف المرسملة:

[1] **النفاذ (Depletion):** ويطلق النفاذ على استهلاك الأصول المتناقصة ذات الطبيعة الخاصة التي تتناقص قيمتها تدريجياً تبعاً لاستخراج المعادن أو البترول أو الأحجار التي تكون في باطنها، حتى تنفذ أو حتى تتضاءل إلى الحد الذي يجعل استغلالها أمراً غير اقتصادي، ويشبه بعضهم احتياطي البترول في داخل البئر والذهب في داخل المنجم بمخزون سلعي من المواد الأولية اللازمة للإنتاج، وهم يعبرون عن تكاليف البئر أو المنجم بنفقته التي ينبغي توزيعها على عدد الوحدات المبيعة في المادة المستخرجة من البئر أو المنجم، وذلك لتحديد تكلفة الوحدات المستخرجة، وبذا يمكن مقابلة النفقة بالإيراد الناتج عن البيع (القاضي، حسين وحمدان، مأمون "نظرية المحاسبة" – ٢٠٠٤- ص٤٨١-٤٨٢).

الجدول رقم (١١): جدول احتساب مصروف النفاذ في شركة N

	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني
الاحتياطيات المستخدمة			
إجمالي الاحتياطيات المبرهنة في بداية الفترة – بالبراميل (أ)	50,538,339	50,389,260	50,231,304
نسبة المنفعة			
إجمالي الإنتاج خلال الفترة – بالبراميل (ب)	149,079	157,956	64,047
نسبة منفعة الاحتياطيات (ج)	0.295%	0.313%	0.128%
الاحتياطيات المبرهنة بنهاية الفترة (أ – ب)	50,389,260	50,231,304	50,167,256
التكاليف التي يجب نفاذها			
تكاليف المرسملة المتعلقة بالآبار (بمنفعة النفط والغاز، بالأرصدة الأفتتاحية	240,512,453	240,675,927	241,195,418
يطرح: إجمالي مخصص النفاذ، بالأرصدة الإفتتاحية	(73,028,991)	(74,120,613)	(75,277,238)
يضاف: الزيادة في التكاليف المرسملة خلال الفترة	163,473	519,491	1,460,606
ويضاف: التكاليف المستقبلية المتوقعة لتطوير الاحتياطيات المبرهنة.	202,416,918	201,897,428	200,436,822
إجمالي التكاليف التي يجب نفاذها (د)	370,063,855	368,972,233	367,815,608
مصروف النفاذ خلال الفترة (ج * د)	1,091,622	1,156,625	468,982
النفاذ على أساس البرميل الواحد	7.32	7.32	7.32

- وعند دراسة الباحث لسلامة تطبيق طريقة وحدة الإنتاج وفي التزام الشركة بالإجراءات المطلوبة حسب متطلبات المبادئ المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز وجد ما يلي:

١. إن الشركة لم تلتزم بالمبادئ المقبولة عموماً في إعادة النظر بحجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة سنوياً وذلك طيلة فترة تجاوزت (7) سنوات، وذلك على الرغم من التبدلات الكبيرة التي طرأت على نتائج عدد كبير من الآبار وعلى العمليات والخطط التطويرية والإنتاجية، بالإضافة إلى ذلك فإنه وحسب المتابعة الدائمة للجيولوجيين والاختصاصيين فإن حجوم الاحتياطيات المبرهنة قد أختلفت كثيراً عما كان متوقعاً قبل أقل من (3) سنوات.

٢. إن الشركة لم تلتزم بالمبادئ المقبولة عموماً في إعادة النظر بحجم التكاليف المستقبلية المتوقعة عند الحاجة لذلك، وسنوياً على الأقل، منذ أخر دراسة معتمدة لتقدير حجم الاحتياطيات والتي كانت في عام 2008.

٣. إن الشركة لم تلتزم بالمبادئ المقبولة عموماً في التحديد السليم للأسس المحاسبية المتبعة عالمياً في مجال النفط والغاز في رسملة التكاليف، فإن حجم التكاليف المرسملة والخاضعة للنفاذ قد تغير وبشكل كبير من فترة محاسبية لأخرى نتيجة تغير المعالجات المحاسبية في أسس رسملة التكاليف.

- وعليه يلاحظ بأن استخدام طريقة وحدة الانتاج في إطفاء التكاليف ليس بالأمر السهل، وتحتاج الطريقة إلى تقديرات معقولة لحجوم الاحتياطيات وكذلك لتقديرات معقولة وموضوعية لحجم التكاليف المستقبلية المتوقع تكبدها في تطوير ذلك الحجم المتوقع من الاحتياطيات.
- ووجد الباحث كذلك بأن هناك ثغرة كبيرة في تطبيق طريقة وحدة الانتاج في شركة N، حيث أن الشركة وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز والمتمثلة بطريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية، استخدمت حجم الاحتياطيات المبرهنة الإجمالي في إطفاء تكاليفها المرسملة، وعلى الرغم من انسجام ذلك مع طريقة التكلفة الكلية بحسب المبادئ المقبولة عموماً، إلا أن الباحث ومن خلال دراسة معمقة لطريقة وحدة الانتاج المطبقة في الشركة، ومدى معقولية المبالغ المطفأة من التكاليف المرسملة، ومدى تحقق المقابلة الموضوعية بين الايرادات والتكاليف المطفأة، توصل إلى أن استخدام الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة في إطفاء التكاليف المرسملة في ظل عقود تقاسم الإنتاج، لا يحقق الموضوعية في إطفاء التكاليف، كما لا يحقق المقابلة الموضوعية بين التكاليف والايرادات المتعلقة بها.

ذلك لا سيما وأنه في ظل عقود تقاسم الإنتاج يرتبط جزء كبير من الإيرادات بوجود تكاليف قابلة للاسترداد وليس بوجود وتحقق الإنتاج فقط، فعند إنتفاء (نفاذ) التكاليف القابلة للاسترداد سينتفي جزء كبير من إيرادات الشركة، ذلك حتى ولو تحقق حجم كبير من الإنتاج.

وبالتالي ربط إطفاء التكاليف بوحدة الإنتاج ودون اي اعتبار لعملية استرداد التكاليف، لن يحقق الموضوعية في مقابلة الإيرادات بالتكاليف وبالتالي الموضوعية في قياس الدخل، في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

فخلال الأعوام 2010 و 2011 و 2012 وصل إنتاج شركة N إلى ذروته وعندها كانت اسعار النفط العالمية عالية جداً، ولذلك استطاعت الشركة وخلال ثلاث سنوات فقط استرداد حجم كبير من تكاليفها القابلة للاسترداد ولو بقي الوضع على حاله لكانت الشركة خلال سنتان على الأكثر قد استردت جميع تكاليفها القابلة للاسترداد، هذا في الوقت الذي كانت الشركة ستكون فيه ما تزال ترسمل حجماً كبيراً من التكاليف. وبالتالي لو استمر استرداد التكاليف على ما كان عليه خلال الأعوام الثلاثة المذكورة أعلاه، لكان إطفاء التكاليف في الشركة ما يزال ثابتاً وكبيراً نسبياً في الوقت الذي تكون فيه إيرادات الشركة قد تناقصت بشكل كبير، ذلك لأن انتفاء التكاليف القابلة للاسترداد يعني انتفاء إيراد نفط استرداد التكلفة، حيث إن هذا الإيراد مخصص للشركة لاسترداد تكاليفها، وبالتالي عند استرداد جميع التكاليف سينتفي عندها هذا الإيراد.

وهذا إنما يعني بأن الشركة خلال الفترات الماضية كانت تعترف بإيرادات كبيرة مقارنة مع حجم تكاليفها المطفأة، والأن وبعد استرداد جميع التكاليف وانتفاء إيراد نفط التكلفة، فإنه انخفضت إيرادات الشركة في الوقت الذي بقي فيه إطفاء التكاليف ثابتاً وبالتالي سيؤدي ذلك حتماً إلى انخفاض حاد في الأرباح وحتى قد تحقق الشركة الخسارة.

وعليه فإن استخدام الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة في إطفاء التكاليف المرسملة لا يحقق الموضوعية في إطفاء التكاليف وبالتالي سلامة مقابلة الايرادات بالتكاليف، وإنما يجب استخدام حصة المقاول (شركة N) من الاحتياطيات (بجزءيه نفط الربح ونفط استرداد التكلفة) في إطفاء التكاليف.

ولأهمية هذا الموضوع وخاصة وأن عدداً كبيراً من الشركات العالمية تستخدم المبادئ المقبولة عموماً في ظل عقود تقاسم الإنتاج، فإن الباحث رأى من الأهمية بمكان توضيح الشرح السابق بالأرقام والنتائج، وذلك لإظهار أثر استخدام حجم الاحتياطي

الإجمالي المبرهن في إطفاء التكاليف المرسملة في قياس الدخل، وذلك باستخدام البيانات الفعلية لشركة N، ولكن بعد أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

١. لإن إنتاج شركة N قد تناقص بشكل حاد اعتباراً من الشهر الثامن (آب) من عام 2011، وذلك نتيجة الأزمة التي ألمت بسورية، فقد ألغى الباحث أثار الأزمة على إنتاج الشركة، وافترض بأن الانتاج بقي مستمراً على ما كان عليه منذ بداية عام 2011، ولموضوعية حساب الانتاج افترض الباحث بأن وسطي إنتاج الشركة خلال فترة السبعة اشهر الأولى من عام 2011 هو الانتاج الذي كانت الشركة ستنتجه خلال جميع الفترات اللاحقة، فيما لو بقي وضع الشركة على حاله دون أن يتأثر بالازمة في سورية.

٢. وكذلك افترض الباحث بأن وسطي حجم التكاليف المرسملة خلال فترة السبعة اشهر الأولى من عام 2011 (مضروباً بـ 12)، هو الحجم الثابت من التكاليف الرأسمالية المتوقعة سنوياً، خلال الأعوام اللاحقة.

٣. وكذلك افترض الباحث بأن حجم التكاليف الجارية الفعلية خلال عام 2011 سيبقى كما هو في الأعوام اللاحقة.

أ- واعتمادا على هذه الفرضيات، فإن حصة المقاول (N) من الانتاج خلال الأعوام اللاحقة هو كالتالي:

الجدول رقم (١٢): جدول الانتاج المخصص للمقاول الأجنبي اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 [1]
الإنتاج الإجمالي[2]	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746
نفط الاساس (BCP)[3]	(264,604)	(251,699)	(239,423)	(227,747)	(216,640)	(206,075)	(196,025)	(186,465)
الإنتاج الإضافي[4]	**2,262,142**	**2,275,047**	**2,287,323**	**2,298,999**	**2,310,106**	**2,320,671**	**2,330,721**	**2,340,281**
حق الحكومة (12.5%)	(282,768)	(284,381)	(285,915)	(287,375)	(288,763)	(290,084)	(291,340)	(292,535)
الإضافي بعد حق الحكومة	**1,979,374**	**1,990,666**	**2,001,407**	**2,011,624**	**2,021,343**	**2,030,587**	**2,039,381**	**2,047,746**
نفط استرداد التكلفة (70%)	1,385,562	1,393,466	1,400,985	382,472	278,198	278,198	278,198	278,198
الإنتاج الباقي	**593,812**	**597,200**	**600,422**	**1,629,152**	**1,743,145**	**1,752,389**	**1,761,183**	**1,769,548**
نفط الربح (30%)	178,144	179,160	180,127	488,746	522,943	525,717	528,355	530,864
حصة المؤسسة (70%)	415,669	418,040	420,296	1,140,406	1,220,201	1,226,672	1,232,828	1,238,683

ب- إن جدول حساب مصروف النفاذ (Depletion) للتكاليف المرسملة سيكون كالتالي خلال الأعوام اللاحقة:

[1] أرتأى الباحث بأن الفترة لغاية عام ٢٠١٨ هي كافية لإظهار مشكلة استخدام حجم الاحتياطيات الاجمالي المبرهن في إطفاء التكاليف.

[2] الإنتاج الإجمالي هو وسطي الإنتاج لفترة السبعة اشهر الأولى من عام ٢٠١١ مضروباً بـ ١٢ (للحصول على الانتاج السنوي).

[3] كميات نفط الاساس هي فعلية ومأخوذة من جداول نفط الاساس المتفق عليها بين المقاول N والمؤسسة العامة للنفط.

[4] إن نسب اقتسام الانتاج هي بحسب عقد تقاسم الانتاج الموقع بين شركة N والمؤسسة العامة للنفط.

الجدول رقم (١٣): جدول مصروف النفاذ حسب طريقة وحدة الإنتاج اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة

	2011 USD	2012 USD	2013 USD	2014 USD	2015 USD	2016 USD	2017 USD	2018 USD
الاحتياطيات المستخدمة								
إجمالي الاحتياطيات المبرهنة في بداية الفترة – بالبراميل (أ)	51,764,630 [1]	49,237,884	46,711,139	44,184,393	41,657,647	39,130,901	36,604,156	34,077,410
نسبة المنفعة								
إجمالي الإنتاج خلال الفترة – بالبراميل (ب)	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746	2,526,746
نسبة الإنتاج إلى الاحتياطيات (ج)	4.881%	5.132%	5.409%	5.719%	6.066%	6.457%	6.903%	7.415%
الاحتياطيات المبرهنة بنهاية الفترة (أ – ب)	49,237,884	46,711,139	44,184,393	41,657,647	39,130,901	36,604,156	34,077,410	31,550,664
التكاليف التي يجب نفاذها								
تكاليف المرسملة (الرصيد الافتتاحي)	153,371,204	159,280,373	165,189,542	171,098,712	177,007,881	182,917,050	188,826,219	194,735,389
يطرح: إجمالي مخصص النفاذ، الرصيد الافتتاحي	–	(18,450,874)	(36,901,747)	(55,352,621)	(73,803,495)	(92,254,368)	(110,705,242)	(129,156,116)
يضاف: الزيادة في التكاليف المرسملة خلال الفترة	5,909,169 [2]	5,909,169	5,909,169	5,909,169	5,909,169	5,909,169	5,909,169	5,909,169
ويضاف: التكاليف المستقبلية المتوقعة	218,716,765	212,807,596	206,898,427	200,989,257	195,080,088	189,170,919	183,261,750	177,352,580
إجمالي التكاليف التي يجب نفاذها (د)	377,997,138	359,546,265	341,095,391	322,644,517	304,193,644	285,742,770	267,291,896	248,841,022
مصروف النفاذ خلال الفترة (ج * د)	18,450,874	18,450,874	18,450,874	18,450,874	18,450,874	18,450,874	18,450,874	18,450,874
النفاذ على أساس البرميل الواحد	7.30	7.30	7.30	7.30	7.30	7.30	7.30	7.30

[1] الحجم الفعلي للاحتياطيات المبرهنة الإجمالية في بداية عام ٢٠١١.

[2] وسطي التكاليف المرسملة خلال فترة السبعة اشهر الاولى من عام ٢٠١١ مضروباً بـ ١٢ (للحصول على التكاليف المرسملة المتوقعة السنوية).

ج- إن جدول التكاليف القابلة للاسترداد لشركة N سيكون كالتالي خلال السنوات اللاحقة وذلك اعتماداً على فرضياتنا السابقة بثبات حجم التكاليف المرسملة والجارية خلال الفترات اللاحقة، وانطلاقاً من أخر تقرير ورد من المؤسسة العامة للنفط الذي بين حجم التكاليف المتبقية القابلة للاسترداد لشركة N في نهاية عام 2011، والذي كان بمبلغ /222,521,321 دولار/:

الجدول رقم (١٤): جدول التكاليف القابلة للاسترداد للشركة N

	رصيد التكاليف القابلة للاسترداد	التكاليف المرسملة	التكاليف الجارية	إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد
2012	222,521,321	5,909,169	20,519,625	248,950,115
2013		5,909,169	20,519,625	275,378,909
2014		5,909,169	20,519,625	301,807,704
2015		5,909,169	20,519,625	328,236,498
2016		5,909,169	20,519,625	354,665,292
2017		5,909,169	20,519,625	381,094,086
2018		5,909,169	20,519,625	407,522,881

د- إن إطفاء التكاليف الجارية والمرسملة سيكون كالتالي خلال سنوات الدراسة:

الجدول رقم (١٥): جدول مصروف الإطفاء اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة

	مصروف نفاذ التكاليف المرسملة (Depletion)[1]	التكاليف الجارية (Current Costs)	إجمالي مصروف الإطفاء
2011	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2012	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2013	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2014	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2015	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2016	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2017	18,450,874	20,519,625	38,970,499
2018	18,450,874	20,519,625	38,970,499

ه- بعد ان تم حساب حجم الانتاج السنوي المتوقع لشركة N وكذلك بعد معرفة حجم التكاليف المتبقية القابلة للاسترداد، فإن الجدول التالي يبين حجم إيرادات شركة N المتوقعة السنوية وذلك بفرض ثبات سعر النفط (95 دولار للبرميل) الذي

[1] تم حساب مصروف النفاذ اعتماداً على جدول مصروف نفاذ التكاليف.

استخدمته الشركة في فاتورتها المرسلة للمؤسسة العامة للنفط عن إيرادات الشهر الثامن من عام 2011، حيث كما ذكر سابقاً، فإن الشهر الثامن هو اخر شهر كان إنتاج الشركة فيه طبيعياً، دون ان يتأثر بالأزمة في سورية.

الجدول رقم (١٦): جدول إيرادات الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إيراد نفط التكلفة[٢]	131,628,371	132,379,281	133,093,590	36,334,833[١]	26,428,794	26,428,794	26,428,794	26,428,794
إيراد نفط الربح[٣]	16,923,648	17,020,193	17,112,033	46,430,835	49,679,620	49,943,088	50,193,708	50,193,708
إجمالي الإيرادات	**148,552,019**	**149,399,474**	**150,205,623**	**82,765,667**	**76,108,414**	**76,371,883**	**76,622,502**	**76,622,502**

و- بعد ان تم حساب حجم إيرادات الشركة خلال سنوات الدراسة وكذلك حجم التكاليف السنوية المطفأة، فإن قائمة دخل شركة N خلال سنوات الدراسة سيكون كالتالي:

الجدول رقم (١٧): جدول صافي دخل الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات الإجمالية المبرهنة في إطفاء التكاليف

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
إيراد نفط التكلفة	131,628,371	132,379,281	133,093,590	36,334,833	26,428,794	26,428,794	26,428,794	2,526,746
إيراد نفط الربح	16,923,648	17,020,193	17,112,033	46,430,835	49,679,620	49,943,088	50,193,708	50,193,708
إجمالي الإيرادات	**148,552,019**	**149,399,474**	**150,205,623**	**82,765,667**	**76,108,414**	**76,371,883**	**76,622,502**	**76,622,502**
إجمالي التكاليف المطفأة (مصروف الإطفاء)	38,970,499	38,970,499	38,970,499	38,970,499	38,970,499	38,970,499	38,970,499	38,970,499
صافي الدخل	**109,581,520**	**110,428,975**	**111,235,125**	**43,795,169**	**37,137,915**	**37,401,384**	**37,652,004**	**37,652,004**

- فكما هو واضح من قائمة دخل شركة N، فإن صافي دخل الشركة خلال عام 2011 كان بمبلغ /109,581,520 دولار/، وخلال عام 2012 كان بمبلغ /110,428,975

[١] إن إيراد نفط التكلفة عن عام ٢٠١٤ والسنوات الاحقة، يمثل رصيد التكاليف المتبقية القابلة للاسترداد، حيث أن الرصيد المتبقي كان أقل من قيمة نفط استرداد التكلفة الذي يخص سنة ٢٠١٤ والسنوات اللاحقة.

[٢] إيراد نفط التكلفة: تم حسابه بناءً على جداء حصة الشركة من الانتاج المخصص لاسترداد التكاليف مضروباً بسعر برميل النفط (95 دولاراً للبرميل).

[٣] إيراد نفط الربح: تم حسابه بناءً على جداء حصة الشركة من نفط الربح مضروباً بسعر برميل النفط (95 دولاراً للبرميل).

دولار/، وخلال عام 2013 كان بمبلغ /111,235,125 دولار/، إلا انه ونتيجة استرداد شركة N لجميع تكاليفها وبقاء فقط رصيد بقيمة /36,334,833 دولار/، فإن الشركة استحقت إيراد نفط تكلفة فقط بقيمة الرصيد المتبقي، ولذلك فقد انخفضت إيرادات الشركة من /111,235,125 دولار/ في عام 2013 إلى /43,795,169 دولار/ في عام 2014، حيث انخفض صافي الدخل بشكل دراماتيكي وبلغ الانخفاض بين عامي2013 و2014 مبلغ /67,439,956 دولار/، ذلك على الرغم من بقاء حجم الانتاج والتكاليف المتكبدة وكذلك سعر النفط ثابتاً خلال سنوات الدراسة. ومن هنا يتبين اهمية اخذ عملية استرداد التكاليف بعين الاعتبار في إطفاء التكاليف في ظل عقود تقاسم الانتاج.

- ولان الشركة لم تعر أي اهتمام لعملية استرداد التكاليف من المؤسسة العامة للنفط في معالجاتها المحاسبية، فإن إيراد نفط استرداد التكلفة في عام 2014 قد انخفض بشكل كبير وذلك لبقاء رصيد بسيط بمقدار /36,334,833 دولار / من التكاليف المستحقة الاسترداد، أما حجم التكاليف المطفأة فبقي ثابتاً كما في الأعوام السابقة، مما أثر ذلك وبشكل كبير على صافي دخل الشركة في عام 2014.
- وكذلك في عام 2015 فإن حجم إيراد نفط استرداد التكلفة كان بمقدار حجم التكاليف الفعلية الجارية والرأسمالية المتكبدة خلال عام 2015، أما إطفاء التكاليف فبقي ثابتاً، ولذلك فإن صافي دخل الشركة كان بمقدار /37,137,915 دولار/.
- ونفس الأمر تكرر في جميع الأعوام اللاحقة، حيث أنخفضت الايرادات وبقيت حجوم التكاليف المطفأة كبيرة، وعلى ذلك انخفض صافي دخل الشركة بشكل كبير.
- استناداً إلى المعطيات السابقة فإنه يلاحظ بأن استخدام حجم الاحتياطيات الإجمالي المبرهن في إطفاء التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل وفي مقابلة الإيرادات بالتكاليف، وذلك لأن حجم إيراد نفط استرداد التكلفة إنما يرتبط بوجود تكاليف قابلة للاسترداد، وعند انتفاء التكاليف القابلة للاسترداد فإن إيرادات الشركة تنخفض ويبقى فقط إيراد نفط الربح، ولذلك وحتى تكون عملية مقابلة الإيرادات بالتكاليف موضوعية في ظل عقود تقاسم الإنتاج، فلا بد من اخذ عملية استرداد التكاليف بعين الاعتبار، وذلك من خلال استخدام حجم

الاحتياطيات المخصصة للشركة (بجزءيه نفط استرداد التكاليف ونفط الربح) في إطفاء التكاليف، وليس الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة.

- ولتأكيد النتيجة السابقة، فإن الباحث أرتأى استخدام نفس البيانات السابقة لشركة N وذلك في إطفاء تكاليف الشركة اعتماداً على الحجم المخصص للشركة من الاحتياطيات وليس على اساس الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة.

حيث أن حصة المقاول (شركة N) من الاحتياطيات سيحسب على الشكل التالي:

١. حصة المقاول من الاحتياطيات لاسترداد التكاليف = إجمالي التكاليف (الفعلية والمستقبلية المتوقعة) القابلة للاسترداد/ سعر مبيع برميل النفط.

وعليه لا بد من إعادة النظر بسعر برميل النفط وحجم التكاليف القابلة للاسترداد كلما حصلت تغييرات فيهما.

٢. حصة المقاول من الاحتياطيات كربح للمقاول: وسيحسب بشكل عادي كما في الطريقة السابقة، من إجمالي الاحتياطيات المبرهنة، ذلك لأن حصة المقاول من نفط الربح يرتبط بالاحتياطيات الإجمالية ولا يتأثر بوجود التكاليف القابلة للاسترداد أو عدم وجودها.

أ- وعلى ذلك فإن جدول الإنتاج المخصص للمقاول كان على الشكل التالي:

الجدول رقم (١٨): جدول الإنتاج المخصص للمقاول الأجنبي اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول

	الإنتاج الإجمالي[١]	نفط الاساس (BCP)[٢]	الإنتاج الإضافي[٣]	حق الحكومة (12.5%)	الإضافي بعد حق الحكومة	نفط استرداد التكلفة (70%)	الإنتاج الباقي	نفط الربح (30%)	حصة المؤسسة (70%)
2011	2,526,746	(264,604)	**2,262,142**	(282,768)	**1,979,374**	1,385,562	**593,812**	178,144	415,669
2012	2,526,746	(251,699)	**2,275,047**	(284,381)	**1,990,666**	1,393,466	**597,200**	179,160	418,040
2013	2,526,746	(239,423)	**2,287,323**	(285,915)	**2,001,407**	1,400,985	**600,422**	180,127	420,296

[١] الإنتاج الإجمالي هو وسطي الإنتاج لفترة السبعة اشهر الأولى من عام ٢٠١١ مضروباً بـ ١٢ (للحصول على الانتاج السنوي).

[٢] كميات نفط الاساس هي فعلية ومأخوذة من جداول نفط الاساس المتفق عليها بين المقاول N والمؤسسة العامة للنفط.

[٣] إن نسب اقتسام الانتاج هي بحسب عقد تقاسم الانتاج الموقع بين شركة N والمؤسسة العامة للنفط.

2014	2,526,746	(227,747)	**2,298,999**	(287,375)	**2,011,624**	382,472[٤]	**1,629,152**	488,746	1,140,407
2015	2,526,746	(216,640)	**2,310,106**	(288,763)	**2,021,343**	278,198	**1,743,145**	522,943	1,220,201
2016	2,526,746	(206,075)	**2,320,671**	(290,084)	**2,030,587**	278,198	**1,752,389**	525,717	1,226,672
2017	2,526,746	(196,025)	**2,330,721**	(291,340)	**2,039,381**	278,198	**1,761,183**	528,355	1,232,828
2018	2,526,746	(186,465)	**2,340,281**	(292,535)	**2,047,746**	278,198	**1,769,548**	530,864	1,238,683
2019	2,526,746	(177,142)	**2,349,604**	(293,700)	**2,055,903**	278,198	**1,777,706**	533,312	1,244,394
2020[٥]	2,526,746	(168,285)	**2,358,461**	(294,808)	**2,063,653**	278,198	**1,785,456**	535,637	1,249,819

ب- وبناءً على حجوم الانتاج المخصصة للشركة فإن إيرادات الشركة كانت كالتالي، وذلك عند استخدام نفس السعر لبرميل النفط (95 دولاراً للبرميل):

الجدول رقم (١٩): جدول إيرادات الشركة N خلال السنوات اللاحقة اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول

	إيراد نفط التكلفة	إيراد نفط الربح	إجمالي الإيرادات
2011	131,628,371	16,923,648	**148,552,019**
2012	132,379,281	17,020,193	**149,399,474**
2013	133,093,590	17,112,033	**150,205,623**
2014	36,334,833	46,430,837	**82,765,669**
2015	26,428,794	49,679,625	**76,108,419**
2016	26,428,794	49,943,093	**76,371,887**
2017	26,428,794	50,193,713	**76,622,507**
2018	26,428,794	50,432,110	**76,860,940**
2019	26,428,794	50,664,611	**77,093,405**
2020	26,428,794	50,885,484	**77,314,278**

ج- ومصروف نفاذ التكاليف المرسملة في ظل استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للشركة كان على الشكل التالي:

[٤] أن حجم الانتاج المخصص للمقاول عن عام ٢٠١٤ قد انخفض بشكل كبير مقارنة مع عام ٢٠١٣، وذلك لأن رصيد التكاليف القابلة للاسترداد كان قد انخفض في عام ٢٠١٤ بشكل كبير مقارنة مع عام ٢٠١٣، وتم حساب حجم الانتاج في عام ٢٠١٤ والاعوام اللاحقة من خلال قسمة رصيد التكاليف القابلة للاسترداد على سعر مبيع برميل النفط.

[٥] أرتأى الباحث بأن الفترة لغاية عام ٢٠٢٠ هي كافية لإظهار سلامة استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف.

الجدول رقم (٢٠): جدول مصروف النفاذ باستخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول

	رصيد التكاليف المرسملة (الفعلية والمستقبلية) [١]	مخصص نفاذ التكاليف المرسملة	الإنتاج المخصص للشركة خلال الفترة (نفط التكلفة + نفط الربح) [٢]	رصيد إجمالي الاحتياطيات المخصصة للشركة خلال فترة العقد[٣]	مصروف نفاذ التكاليف المرسملة (Depletion) [٤]
2011	372,087,969	0	1,563,705	14,534,852	40,030,403
2012	332,057,566	40,030,403	1,572,626	12,971,147	40,258,768
2013	291,798,798	80,289,171	1,581,112	11,398,520	40,476,001
2014	251,322,797	120,765,172	871,218	9,817,409	22,302,916
2015	229,019,881	143,068,088	801,141	8,946,191	20,508,982
2016	208,510,899	163,577,070	803,915	8,145,050	20,579,979
2017	187,930,920	184,157,049	806,553	7,341,135	20,647,514
2018	167,283,406	204,804,563	809,062	6,534,583	20,711,755
2019	146,571,651	225,516,318	811,510	5,725,520	20,774,407
2020	125,797,244	246,290,725	813,835	4,914,011	20,833,926

د- أما مصروف إطفاء التكاليف عند استخدام الاحتياطيات المخصصة للشركة فهو كالتالي:

الجدول رقم (٢١): جدول إجمالي التكاليف المطفأة عند استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف

	التكاليف الجارية	مصروف نفاذ التكاليف المرسملة (Depletion)	إجمالي التكاليف المطفأة خلال الفترة (الجارية والمرسملة)
2011	20,519,625	40,030,403	60,550,028
2012	20,519,625	40,258,768	60,778,393
2013	20,519,625	40,476,001	60,995,626
2014	20,519,625	22,302,916	42,822,541

[٤] مصروف نفاذ التكاليف تم حسابه من خلال ضرب إجمالي تكاليف الشركة (الحالية والمستقبلية) بالانتاج المخصص للشركة خلال الفترة مقسوماً على إجمالي الاحتياطيات المخصصة للشركة خلال فترة العقد.

[٣] رصيد إجمالي الاحتياطيات المخصصة للشركة خلال فترة العقد: وهو يمثل رصيد الانتاج المتبقي للشركة من إجمالي الاحتياطيات المبرهنة.

[٢] الإنتاج المخصص للشركة خلال الفترة: وهو حاصل جمع الانتاج المخصص لاسترداد تكاليف الشركة والانتاج المخصص كربح للشركة.

[١] إن رصيد التكاليف المرسملة الفعلية والمستقبلية: هي الرصيد الافتتاحي لحجم التكاليف الفعلية في بداية عام ٢٠١١، مضافاً إليها الرصيد الافتتاحي للتكاليف المستقبلية المتوقعة لتطوير الاحتياطيات المبرهنة وغير المطورة في بداية عام ٢٠١١.

2015	20,519,625	20,508,982	41,028,607
2016	20,519,625	20,579,979	41,099,604
تتمة الجدول السابق			
2017	20,519,625	20,647,514	41,167,139
2018	20,519,625	20,711,755	41,231,380
2019	20,519,625	20,774,407	41,294,032
2020	20,519,625	20,833,926	41,353,551

ه- وبعد عرض إيرادات الشركة وحجم التكاليف المطفأة خلال اي فترة وذلك عند استخدام الاحتياطيات المخصصة للشركة في إطفاء التكاليف، فإن قائمة دخل الشركة هي على الشكل التالي:

الجدول رقم (٢٢): جدول صافي الدخل عند استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف

	إيراد نفط التكلفة	إيراد نفط الربح	إجمالي الإيرادات	إجمالي التكاليف المطفأة (الجارية والرأسمالية)	صافي الدخل
2011	131,628,371	16,923,648	**148,552,019**	(60,550,028)	**88,001,991**
2012	132,379,281	17,020,193	**149,399,474**	(60,778,393)	**88,621,081**
2013	133,093,590	17,112,033	**150,205,623**	(60,995,626)	**89,209,997**
2014	36,334,833	46,430,837	**82,765,669**	(42,822,541)	**39,943,128**
2015	26,428,794	49,679,625	**76,108,419**	(41,028,607)	**35,079,812**
2016	26,428,794	49,943,093	**76,371,887**	(41,099,604)	**35,272,283**
2017	26,428,794	50,193,713	**76,622,507**	(41,167,139)	**35,455,368**
2018	26,428,794	50,432,110	**76,860,940**	(41,231,380)	**35,629,560**
2019	26,428,794	50,664,611	**77,093,405**	(41,294,032)	**35,799,373**
2020	26,428,794	50,885,484	**77,314,278**	(41,353,551)	**35,960,727**

- واستناداً إلى العرض السابق، فإنه يلاحظ بأن استخدام الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف المرسملة قد حقق موضوعية أكبر في قياس دخل الشركة، حيث وعلى الرغم من استرداد الشركة لجميع تكاليفها القابلة للاسترداد في عام 2014 إلا اننا لم نلاحظ الانخفاض الحاد في صافي دخل الشركة كما كان عليه الحال عند استخدام إجمالي الاحتياطيات المبرهنة في إطفاء التكاليف، وذلك إنما لانه عند انخفاض إيرادات الشركة فقد انخفضت كذلك حجم التكاليف المطفأة،

فعندما كان حجم الانتاج المخصص للمقاول كبيراً وذلك لاسترداد تكاليفه ولتحقق الربح، فإن إطفاءه للتكاليف كذلك كان كبيراً، وعندما انخفض حجم الانتاج المخصص للمقاول نتيجة انخفاض حجم التكاليف القابلة للاسترداد، فقد انخفض كذلك إطفاء التكاليف، مما حقق موضوعية أكبر في الربط بين الإيرادات والتكاليف.

- وفي الجدول التالي يتم المقارنة بين صافي دخل الشركة عند استخدام إجمالي الاحتياطيات المبرهنة في إطفاء التكاليف، وعند استخدام الاحتياطيات المخصصة للشركة في إطفاء التكاليف:

الجدول رقم (٢٣): جدول الفروقات بين استخدام حجم الاحتياطيات المبرهنة الإجمالية وحجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف

	صافي الدخل عند استخدام إجمالي الاحتياطيات المبرهنة	صافي الدخل عند استخدام الاحتياطيات المخصصة للشركة	الفروقات
2011	109,581,520	88,001,991	**21,579,529**
2012	110,428,975	88,621,081	**21,807,894**
2013	111,235,125	89,209,997	**22,025,128**
2014	43,795,169	39,943,128	**3,852,041**
2015	37,137,915	35,079,812	**2,058,103**
2016	37,401,384	35,272,283	**2,129,101**
2017	37,652,004	35,455,368	**2,196,636**
2018	37,652,004	35,629,560	**2,022,444**

- إستناداً إلى ما سبق توصل البحث إلى مايلي:

١. هناك فروقات جوهرية بين استخدام إجمالي الاحتياطيات المبرهنة في إطفاء التكاليف عن استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف.

٢. إن استخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف قد حقق موضوعية أكبر في مقابلة الايرادات بالتكاليف وفي قياس الدخل في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

٣. في ظل عقود تقاسم الانتاج، لا بد من أخذ عملية استرداد التكاليف بعين الاعتبار، وذلك باستخدام حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول في إطفاء التكاليف وليس الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة.

II) تعتبر شركة C بأنه طالما بحسب عقد تقاسم الانتاج ليس من حقها امتلاك اي اصول ولا اي نفط أو غاز، وبالتالي ليس من حقها الاعتراف بتكاليفها كأصول منتجة يمكن استهلاكها أو نفاذها بحسب تصنيفاتها.

إلا ان شركة N وانسجاماً مع المعايير المحاسبية الدولية، ترى بأن ملكية الأصول ليست شرطاً في الاعتراف بها، فطالما أن الشركة تملك السيطرة على الأصول (الاصول والممتلكات والاحتياطيات المكتشفة) طيلة عمر عقد تقاسم الانتاج وتحتفظ بحقها في الاستفادة منهم فمن حقها الاعتراف بتلك الأصول.

ثم أن اعتبار تلك التكاليف كأصول قابلة للاستهلاك تجد مبرراً لها في الأدبيات المحاسبية، طالما ان تلك التكاليف قد أسفرت عن حقول منتجة ومناطق واعدة تتضمن من النفط، قيماً اقتصادية أكبر بكثير من تلك التكاليف.

III) أن شركة C تعتبر من غير المعقول الاعتراف بالخسارة إلا في حالة تجاوز التكاليف المرفوضة وغير القابلة للاسترداد خلال أحدى الفترات للعائدات المخصصة للمقاول كربح عن انتاجه خلال تلك الفترة، ومن دون ذلك فإن الشركة لا تحقق الخسارة طالما أن جميع تكاليفها هي قابلة للاسترداد، وبالتالي حتى لو تجاوزت التكاليف الفعلية خلال احدى الفترات للايرادات المتحققة خلال تلك الفترة، فهذا لا يعني تحقق الخسارة بأي شكل، وإنما يعني بأن التكاليف التي استحق استردادها خلال تلك الفترة كان اقل من التكاليف الفعلية، وبالتالي يرحل الفرق إلى السنوات التالية لاستردادها من ايرادات الانتاج خلال الفترات اللاحقة.

في حين ترى شركة N بأنه طالما تم ربط الايرادات والتكاليف بوحدة المنتج فإنه من الطبيعي تحقق الخسارة خلال اي فترة مالية وذلك عند تجاوز تكاليف الانتاج للايرادات المتعلقة بها، وذلك بالانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية.

وتدرك شركة N بأنه نظرياً ينبغي أن لا تحقق الشركة الخسارة وذلك على اعتبار ان جميع تكاليفها هي قابلة للاسترداد من المؤسسة العامة للنفط، إلا ان

الشركة يهمها اكثر من ذلك معرفة نتيجة اعمالها السنوية من ربح أو خسارة وذلك من خلال ربط التكاليف بالايرادات المتعلقة بها بشكل سنوي وتحقق مبدأ مقابلة الايرادات بالتكاليف.

- بناءً على ما سبق وصلت الدراسة إلى نتيجة للتساؤل الثاني للدراسة مفاده " إن إطفاء التكاليف وفق عائدات نفط استرداد التكلفة لا تعتبر طريقة محاسبية ملاءمة لواقع عقود تقاسم الانتاج، حيث لا تحقق الدقة في قياس الدخل نتيجة عدم المقابلة الموضوعية بين الايرادات والتكاليف"، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر في افصاح القوائم المالية وفي عدالة الدخل المفصح عنه في الشركة.

أولاً – نتائج الدراسة:

١- أن القواعد المحاسبية المتبعة في شركات النفط الأجنبية المستثمرة في سورية هي مختلفة وبشكل ملحوظ.

٢- إن مبلغ التكاليف المرسملة وصافي الدخل قد اختلفا بشكل ملحوظ عند اختلاف طريقة معالجة التكاليف وإطفاءها.

٣- على الرغم من بساطة طريقة رسملة جميع التكاليف ومن ثم إطفاءها باستخدام عائدات نفط استرداد التكلفة، إلا أنها لم تحقق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، كما لم تحقق الموضوعية في قياس حجم الاستثمار في مجال النفط والغاز.

٤- إن معالجة عائدات استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج كإيرادات من الإنتاج وإطفاء التكاليف بالطرق المحاسبية المقبولة عموماً في مجال إنتاج النفط والغاز تحقق الموضوعية في قياس نتائج أعمال شركات إنتاج النفط والغاز.

٥- في ظل عقود تقاسم الانتاج لا بد من اخذ عملية استرداد التكاليف بعين الاعتبار في إطفاء التكاليف، وذلك بإطفاء التكاليف اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول وليس الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة.

ثانياً – توصيات الدراسة:

١. يجب المحاسبة عن استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج كإيرادات من الإنتاج، وليس كإسترداد للتكاليف الإجمالية المرسملة.
٢. يجب تطوير السياسات والقواعد المحاسبية المتبعة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، وذلك بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تبنت كل من طريقتي المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية، في ظل عقود تقاسم الإنتاج، ذلك لإمكانية المقارنة بين الشركات ومعرفة نتيجة أعمالها بدقة وموضوعية.
٣. يجب إطفاء التكاليف في ظل عقود تقاسم الانتاج، اعتماداً على حجم الاحتياطيات المخصصة للمقاول وليس الحجم الإجمالي للاحتياطيات المبرهنة.
٤. من الضروري تطوير شروط عقود تقاسم الإنتاج في سورية، التي تخلق تعقيدات كثيرة لشركات إنتاج النفط والغاز الأجنبية في المحاسبة عن أنشطتها، والذي تضطر معه كثير من الشركات إلى إتباع الاساس النقدي لغايات علاقتها مع المؤسسة العامة للنفط واسترداد تكاليفها، وإتباع اساس الاستحقاق للمحاسبة عن انشطتها لمعرفة نتيجة أعمالها.

المبحث الأول: المؤسسة العامة للنفط GPC والشركة السورية للنفط SPC.

أولاً: المؤسسة العامة للنفط (General Petroleum Corporation):

بموجب المرسوم التشريعي رقم 15 بتاريخ 14/2/2009 الخاص بإحداث "المؤسسة العامة للنفط" تم تأسيس المؤسسة العامة للنفط، ونص المرسوم بأن المؤسسة تتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويكون مركزها الرئيسي مدينة دمشق وترتبط بالسيد وزير النفط والثروة المعدنية مباشرة. حيث حددت المادة الثالثة من المرسوم مهام المؤسسة في عدة نقاط أساسية منها:

أ- اقتراح الاستراتيجيات المتعلقة باستكشاف وتنمية واستثمار الثروة النفطية والغازية.

ب- التنسيق مع الوزارة في وضع المبادئ والأحكام الأساسية وتحديث الاتفاقيات والإعلان عن المناطق المعدة للاستثمار النفطي والغازي وأعمال التطوير بهدف جذب المستثمرين في مجالات الاستكشاف والتنمية والنقل وإنشاء البنى التحتية للثروة النفطية والغازية.

ت- إعداد وتوقيع العقود المتعلقة بأعمال الاستكشاف والتنمية وتطوير وتحسين مردود حقول النفط والغاز واتخاذ ما يلزم لاستكمال إصدارها ومتابعة تنفيذها.

ث- متابعة تنفيذ أحكام ونصوص عقود الخدمة المصدقة بنصوص تشريعية.

ج- تحديد أفضليات التمويل الاستثماري للمشروعات الأكثر أهمية على النطاق الوطني في مجال النفط والغاز والقيام بما يلزم لتأمين تمويل المشروعات من المؤسسات المالية العربية والدولية.

ح- التنسيق مع الجهات العربية والدولية في مجال النفط والغاز.

خ- التنسيق والتعاون مع المؤسسات التدريبية المحلية والعربية والدولية من أجل بناء القدرات الوطنية وتنمية الموارد البشرية في المؤسسة والشركات المرتبطة بها.

د- مواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية الحديثة في مجال صناعة النفط والغاز والعمل على الاستفادة منها.

ذ- تقييم الأثر البيئي للنشاطات والمشروعات الخاصة بالتنسيق مع الهيئة العامة لشؤون البيئة والجهات الأخرى والعمل على تخفيف ضرره.

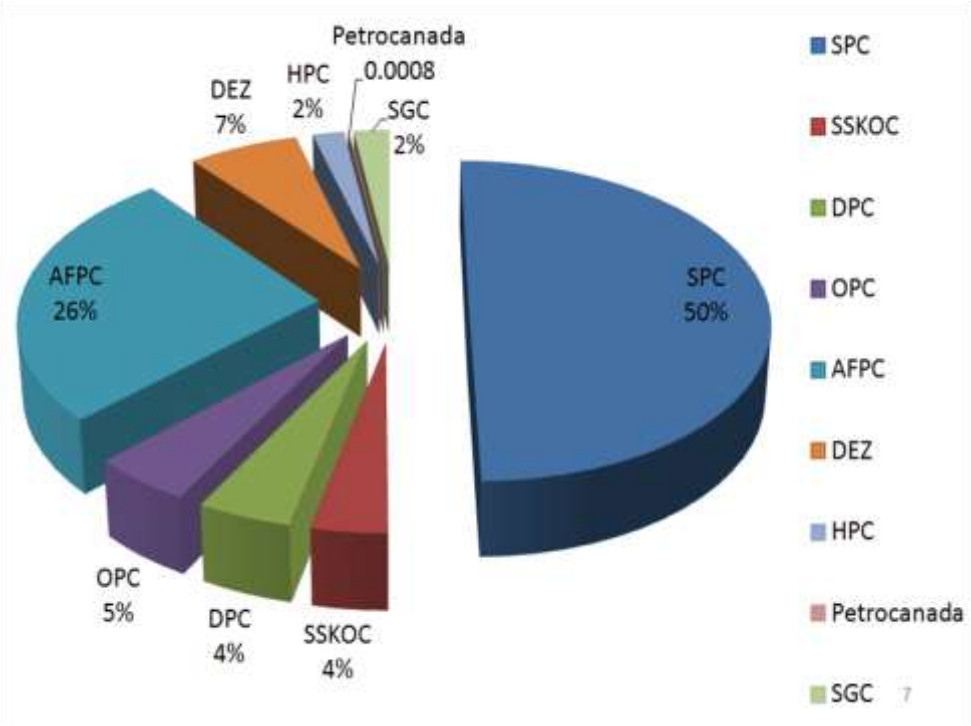
ر- دراسة ومراقبة وتوجيه نشاط الشركات المرتبطة بها والإشراف عليها.

ز- الإشراف على الشركات العامة والمشتركة في مجال النفط والغاز.[١]

س-المؤسسة العامة للنفط تتولى الإشراف على جميع الأنشطة المتعلقة باستكشاف وإنتاج النفط والغاز ونقلهما إلى المصافي ومصبات التصدير وكذلك معالجة الغاز ونقله إلى مراكز الاستهلاك وارتبط بهذه المؤسسة كل من الشركة السورية للنفط والغاز والشركة السورية لنقل النفط والشركات العاملة /الفرات ـ دير الزور ـ حيان ـ كوكب ـ عودة ـ دجلة/ وأي شركات عاملة أو مشتركة تحدث مستقبلاً.

ش-بالنسبة الى مساهمة الشركات فى الناتج الاجمالى للنفط فى القطر خلال عام ٢٠١١ سجلت الشركة السورية للنفط النسبة الاكبر و تمثلت ب ٥٠% من الانتاج والشكل الآتى يبين نسب مساهمة كافة الشركات العاملة:

الشكل رقم (١١): نسب مساهمة كافة الشركات العاملة في سورية في الناتج الإجمالي للنفط



المصدر: تقرير المؤسسة العامة للنفط حول منجزات الربع الأول لعام ٢٠١١.[٢]

[١] المرسوم التشريعي رقم ١٥ لعام ٢٠٠٩ القاضي بإحداث المؤسسة العامة للنفط GPC.

[٢] منجزات المؤسسة العامة للنفط خلال الربع الأول من عام ٢٠١١ -www.gpc.com.sy

ص- ونتيجة الطبيعة الخاصة لاسترداد التكاليف، ولأن ملكية جميع الأصول في نهاية أي عقد لتقاسم الإنتاج تؤول إلى المؤسسة العامة للنفط. فإن المؤسسة العامة للنفط أصبحت تملك عدداً كبيراً من الألات والمعدات والتقنيات الخاصة في استكشاف واستخراج النفط والغاز، وذلك على الرغم ما قد يعيب تلك الأصول من القدم والتراجع التقني والأهتلاك.

ض- وقد واجهت المؤسسة مؤخراً (خلال الازمة السورية) العديد من التحديات تمثلت في العقوبات الامريكية والاوروبية على قطاع النفط والغاز السوري من خلال مقاطعة استيراد النفط الخام السوري واستهداف المؤسسة العامة للنفط والتي هي الشريك المحلي أو الوطني في عقود استكشاف وتطوير وانتاج النفط والغاز المبرمة مع الشركات النفطية الأجنبية وكذلك استهداف الشركات العاملة التي تم تشكيلها مع الشركاء الاجانب، وكنتيجة لتلك العقوبات علقت بعض الشركات الأجنبية اعمالها في سورية بداعي القوة القاهرة.

ثانياً: الشركة السورية للنفط (Syrian Petroleum Company):

عبارة عن شركة حكومية قطاع عام، أنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام ١٩٧٤. وتتولى الشركة السورية للنفط القيام بجميع الأعمال الهادفة إلى اكتشاف الثروة البترولية في سورية وتطويرها وإنتاجها واستثمارها (المادة ٢ النظام الداخلي للشركة السورية للنفط SPC). وتطبّق الشركة السورية للنفط للأغراض المحاسبية النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٢٨٧ لعام ١٩٧٨ بالإضافة إلى عدة قواعد محاسبية صادرة عن إدارتها أو عن السلطات الحكومية الأخرى (ويشار إليها بمجملها بالقواعد المستخدمة في الشركة السورية للنفط). [٣]

وتعتبر الشركة السورية للنفط (SPC) من الشركات الرائدة في مجال استكشاف واستخراج النفط والغاز وتملك عدداً كبير من الحقول التي تقوم بالعمل فيها بنفسها.

[٣] الريشاني، سمير، ٢٠٠٢ مرجع سابق، (ص٤١).

المبحث الثاني: إنتاج النفط والغاز في سورية وبيئة عمل الشركات المستثمرة في سورية:

على الرغم من أن سورية لا تعدُّ غنية بالمعادن ذات النوعية الجيدة والاحتياطي الكبير، إلا أن استثمار بعض هذه الموارد على قلتها كالنفط والغاز الطبيعي والفوسفات، أعطى دفعاً قوياً لتطور الاقتصاد السوري وزيادة الدخل الوطني، وانعكس ذلك بشكل أساسي في التطور العمراني الذي تمثل بنشوء مدن جديدة لامتداد العمران إلى مناطق التعدين، فضلاً عن استيعاب أعداد كبيرة من القوى العاملة. [٤]

قبل الازمة في سورية التي بدأت في آذار 2011، كانت إيرادات القطاع النفطي في سورية تمثل ربع الإيرادات الإجمالية للدولة.

وبحسب إحصاءات إدارة معلومات الطاقة الامريكية فإن حجم الطاقة في سورية هو على الشكل التالي: [٥]

الجدول رقم (٢٤): احجام احتياطيات النفط والغاز في سورية

النفط (ملايين البراميل)		
الاحتياطيات المبرهنة 2013 (ملايين البراميل)	إجمالي النفط المنتج 2012 (بالالف برميل يومياً)	إجمالي استهلاك النفط 2012 (بالالف برميل يومياً)
2,500	**71**	**258**
الغاز الطبيعي (مليارات الاقدام المكعبة)		
الاحتياطيات المبرهنة 2013	إنتاج الغاز الطبيعي 2012	استهلاك الغاز الطبيعي 2012
8,500	**228**	**228**

المصدر إدارة معلومات الطاقة الامريكية، احصائيات الطاقة العالمية، مجلة النفط والغاز.

وبحسب إحصاءات شركة بريتش بتروليوم للنفط العالمية (bp)، فإن حجم الاحتياطيات النفطية المبرهنة في سورية في نهاية عام 2013 قدّرت بمليارين

[٤] رهبان، عبدالرؤوف، التقييم الجغرافي لموارد النفط والغاز في سورية (دراسة في الجغرافية الاقتصادية)، مجلة جامعة دمشق، المجلد ٢٥، العدد الأول والثاني، ٢٠٠٩، (ص٣).

[5] U.S. Energy Information Administration (EIA), Syria Overview, Feb 18, 2014, (P2-3).

ونصف المليار (2,5) برميل نفطي، والذي مثّل ما نسبته (0.1%) فقط من حجم احتياطيات النفط الإجمالية العالمية.[٦]

فنجد أن إمكانات سورية النفطية متواضعة جداً مقارنة باحتياطيات الدول العربية وأمام بقية دول العالم الأعضاء في منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك)، حيث تمتلك المملكة العربية السعودية نحو ربع الاحتياطي العالمي من النفط، والعراق 10.9% والإمارات العربية المتحدة 9.2%، والكويت 9.1%.[٧]

وبحسب احصاءات منظمة الدول المصدرة للنفط (OPEC)، فإن حجم صادرات النفط السوري خلال الأعوام الماضية كانت على الشكل التالي:[٨]

صادرات النفط الخام السوري (*1,000* برميل يومياً)					
2007	2008	2009	2010	2011	نسبة التغير% 11/10
250	**253**	**250**	**149**	**114**	**-23.7**

إن الاكتشاف التجاري للغاز الطبيعي في حوض اللافانتين قد ينبأ بمصادر طاقة ذات اهمية نسبية في الاقليم المتوسط الشرقي المتضمن كل من قبرص وإسرائيل والأردن ولبنان وسوريا وفلسطين، ولكن النزاعات المستمرة حالياً في هذه الدول وعدم الاستقرار الاقتصادي فيها يخفض من إمكانية إنتاج وعرض ذلك الإنتاج على المدى القصير.[٩]

وفي العقد الماضي تم اكتشاف مكامن غازية تجارية في حوض اللافانتاين، وعلى الرغم من أن معظم الاكتشافات كانت في المياه الإقليمية الإسرائيلية، إلا إنه وبسبب الاكتشافات التجارية أيضاً في المياه الاقليمية لكل من قبرص وفلسطين، وعمليات

---

(6) BP Statistical Review of World Energy, June 2014, (P20).

(٧) رهبان، عبدالرؤوف، مرجع سابق، ٢٠٠٩، (ص١٧).

(8) OPEC, Annual Statistical Bulletin 2012, (P49).

(9) EIA, U.S. Energy Information Administration, Eastern Mediterranean Region, August 15, 2013.

الاستكشاف التي ما تزال مستمرة أيضاً في كل من لبنان والأردن، فإنه من المتوقع وجود اكتشافات غازية تجارية ايضاً في المياه الاقليمية السورية.[١٠]

١. التطور التاريخي لانتاج النفط والغاز في سورية:

أولاً: نشأة صناعة إنتاج النفط والغاز:

على الرغم من أن أول عقد امتياز مع شركة أجنبية كان في عام ١٩٣٠، إلا أن سورية لم تصبح دولة منتجة إلا في أواخر الستينات. وبسبب الزيادة الحادة في الأسعار في أوائل السبيعنيات، حصّلت سورية أجور من خطوط النقل الدولي التي عبرت حدودها، تجاوزت إيرادات إنتاجها المحلي في حينه، ومن هذه الخطوط مثلاً، خط تابلاين (Tapline) القادم من السعودية وخط أنابيب (Pipline) كركوك-بانياس القادم من العراق.

في عام ١٩٥٦ اكتشفت شركة أمريكية حقل كراتشوك، وفي ١٩٥٩ اكتشفت شركة West German حقل السويديه، والذي يبعد حوالي ١٥ كيلومترا إلى الاتجاه الجنوبي من حقل كراتشوك.[١١]

ثانياً: تأميم الصناعة في الستينات:

في عام ١٩٦٤ أممت الحكومة السورية صناعة النفط، وفي أواخر الستينات قامت الشركة العامة للنفط بالإنتاج من حقلي كراتشوك والسويدية وإدارتهما وذلك بمساعدة من الاتحاد السوفيتي. النفط في كلا الحقلين كان النفط الثقيل الحاوي على مكونات كبريتية عالية، وقد استمرت الحكومة في إنتاج النفط من الحقلين حتى الثمانينات.

في عام ١٩٦٨ أصبحت سورية دولة مصدرة للنفط وذلك عند اكتمال خط أنابيب على مسافة ٦٦٣ كيلومتر لنقل النفط إلى ميناء طرطوس على الشاطئ المتوسط.

---

(10) U.S. Energy Information Administration (EIA), Eastern Mediterranean Region Report, August 15, 2013, (P5).

(11) "Syria: Industry (http:/ / countrystudies. US/ Syria/ 44. htm)" US Library of Congress Country Studies, retrieved 8 March 2012, (p1).

ثالثاً: زيادة الانتاج في السبعينات:

في عام ١٩٧٤ تم تأسيس الشركة السورية للنفط (SPC)، وكانت مسؤولة عن منح التراخيص لشركات النفط العالمية للاستكشاف والاستثمار في قطاع النفط والغاز وذلك وفق صيغة عقود تقاسم الإنتاج.

خلال السبعينات ونتيجة عمليات الاستكشاف المكثفة، اكتشفت الشركة السورية للنفط حقل رميلان الكبير، بالإضافة إلى عدد من الحقول الصغيرة والتي كانت بطاقات إنتاجية أقل ومن النفط الخام الثقيل. ولكن الانجاز الأكبر كان في حقل جبيسة في عام ١٩٧٥.

لذلك عادت الشركات الغربية لتستثمر في سورية في عام ١٩٧٧، حيث حصلت شركة بيكتين التابعة لشركة شل على امتياز في شمال ووسط سورية. كذلك كل من شركة شيفرون وبينزويل وماراثون للنفط حصلت على امتيازات استكشاف في الثمانينات. هذا وقد استمرت الشركة السورية للنفط بعمليات الاستكشاف والحفر واكتشفت حقول صغيرة اخرى في منتصف الثمانيات.

رابعاً: اكتشاف النفط الخفيف في الثمانينات:

في منتصف الثمانينات تم اكتشاف حقول تحتوي كميات كبيرة من النفط الخفيف، وخاصة اكتشاف شركة بيكتن لحقل الثيام في عام ١٩٨٤، الامر الذي زاد من دور النفط في الاقتصاد السوري، وعليه فقد زادت الايرادات بشكل سريع لتصل إيرادات تصدير النفط في عام ١٩٩٤ إلى 2.06$ مليار والذي كان يعادل ما نسبته ٦٠% من إجمالي إيرادات الصادرات السورية.

وقد كان النفط الخفيف المكتشف بدرجة كثافة عالية، ولذلك خفضت سورية استيرادها من النفط الخام للمصافي المحلية، وفي منتصف الثمانينات امتلكت سورية خطي أنابيب محليين ومصفاتين محليتين.

وفي عام ١٩٨٥ تم تأسيس شركة الفرات للنفط (AFPC)، أهم شركة نفطية في سورية، وذلك بالشراكة بين الشركة السورية للنفط وشركة شل وبتروكندا.

خامساً: انخفاض الانتاج في التسعينات:

بحسب إحصائيات شركة بريتش بتروليوم في BP Statistical Review، فإن مستويات إنتاج النفط في سورية لم تزداد بشكل مهم خلال التسعينات (زادت من 407,000 برميل يومياً في عام ١٩٩٠ إلى 548,000 برميل يومياً في عام ٢٠٠٠).[١٢]

أخذ الإنتاج السوري بالتراجع منذ عام ١٩٩٦، واستمر في الانخفاض حتى عام ٢٠٠٠، وعلى الرغم من ارتفاع الانتاج خلال الاعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ و ٢٠٠٣، إلا انه ما لبث ان عاود الانخفاض بشكل كبير خلال عام ٢٠٠٤ والأعوام اللاحقة، وذلك بسبب هرم آبار الإنتاج وانخفاض مستوى الطبقات الخازنة للنفط، وعدم تطوير تكنولوجيا الاستخراج والاسترداد من الآبار.

ومن أجل المحافظة على المعدلات الحالية من الإنتاج وإطالة العمر النسبي للنفط السوري، لا بد من العمل على تطوير أعمال الدراسات والبحوث التي تعنى بالتنقيب عن النفط، وتطوير تكنولوجيا الاستخراج، فضلاً عن العمل المستمر على تطوير البنية التحتية لصناعة استخراج النفط والغاز الطبيعي في سورية.[١٣]

- وفي الجدول التالي نبين تطور الإنتاج اليومي والسنوي من النفط في سورية بين 1968 – 2005:[١٤]

[12] BP Statistical Review of World Energy, 2011.

[١٣] رهبان، عبدالرؤوف، مرجع سابق، ٢٠٠٩، (ص٢).

[١٤] رهبان، عبدالرؤوف، مرجع سابق، ٢٠٠٩، (ص١١).

جدول رقم (٢٥): جدول تطور انتاج النفط في سورية تاريخياً

البيان / العام	الإنتـــــاج		البيان / العام	الإنتـــــاج	
	برميل/يوم	ألف م3/سنة		برميل/يوم	ألف م3/سنة
1968	19,580	1,134	**1987**	230,680	13,365
1969	50,000	2,900	**1988**	268,650	15,565
1970	81,100	4,699	**1989**	339,700	19,682
1971	100,750	5,837	**1990**	405,160	23,474
1972	112,400	6,514	**1991**	470,800	27,236
1973	106,300	6,158	**1992**	513,700	29,763
1974	123,235	7,139	**1993**	563,000	32,621
1975	183,500	10,635	**1994**	568,400	32,932
1976	192,580	11,157	**1995**	591,630	34,277
1977	174,630	10,117	**1996**	583,240	33,791
1978	171,430	9,932	**1997**	572,640	33,177
1979	167,000	9,675	**1998**	572,000	33,140
1980	158,765	9,198	**1999**	575,100	33,320
1981	163,860	9,493	**2000**	546,940	31,988
1982	155,500	9,010	**2001**	579,400	33,568
1983	161,550	9,359	**2002**	625,200	36,222
1984	162,500	9,417	**2003**	613,300	34,912
1985	195,400	9,236	**2004**	443,950	25,721
1986	200,000	11,586	**2005**	422,700	24,494

المصدر:

١- وزارة النفط والثروة المعدنية، الشركة السورية للنفط، المجموعة الإحصائية السنوية لعام 2000.

٢- المكتب المركزي للإحصاء، المجموعة الإحصائية، سنوات مختلفة.

٢. شركات إنتاج النفط والغاز الأجنبية المستثمرة في سورية:

في فترة الثمانينات ولغايات تطوير صناعة إنتاج النفط والغاز، فتحت الشركة السورية للنفط SPC الباب أمام شركات النفط العالمية للحصول على تراخيص للاستثمار في مجال النفط والغاز في سورية، وذلك بالمساهمة في تطوير إنتاج النفط والغاز في سورية، وفق صيغ عقود تقاسم الإنتاج، هذا وأن اكتشاف حقول تحتوي كميات كبيرة من النفط الخفيف في فترة الثمانينات في المناطق المحيطة بديرالزور جذب شركات النفط العالمية العاملة في مجال النفط والغاز للاستثمار في سورية، وتم تأسيس عدد من الشركات المشتركة بين الشركة السورية للنفط وشركات أجنبية وذلك عند اكتشاف

مكامن تجارية في عدد من المناطق. وخلال الفترة الممتدة بين عام ١٩٧٧ و ٢٠٠٨ تم توقيع ٢٨ عقدا مع شركات عالمية للاستكشاف وانتاج النفط والغاز.[١٥]

- وفيما يلي نستعرض نبذة عن الشركات الاجنبية الرئيسية المستثمرة في سورية والشركات المشتركة التي قامت بتأسيسها مع المؤسسة العامة للنفط:

١- شركة شل الهولندية للنفط: Royal Dutch Shell

تعتبر أكبر شركة أوروبية مستثمرة في سورية.[١٦] وبالمشاركة مع الشركة الصينية الوطنية للنفط (CNPC) وشركة النفط والغاز الهندية (ONGC)، تم تأسيس شركة الفرات للنفط AFPC المشتركة مع المؤسسة العامة للنفط في عام 1985، وذلك بنسب مساهمة على الشكل التالي:

50% للمؤسسة العامة للنفط

32% حصة شركة شل

الباقي مقسم بين كل من شركتي الصين الوطنية (CNPC) وشركة النفط والغاز الهندية.[١٧]

تملك شركة شل ثلاثة تراخيص انتاج في سورية وفق صيغ عقود تقاسم الإنتاج تنتهي بين الاعوام 2018 و 2024.[١٨]

---

(15) Syria Oil Almanac, Publication from OpenOil, 2013, "Public Public Private Partnership (http://www.syrianpppconference.org/sp/HEEegSufianAlAlao.pdf)". Ministry of Petroleum & Mineral Resources Syrian Arab Republic, 27 October 2009. (P40).

(16) Van Gelder, Jan W. & Van Ojik, Anna, "Investments of European Companies in Syria: A Research Paper Prepared for IKV Pax Christi, "Profoundo Economic Research, May 13, 2011.

(17) "History, "Al Furat Petroleum Company Website, Accessed August 1, 2011. (http:// www.afpc-sy.com/new/history.htm).

(18) Royal Dutch Shell plc, " Royal Dutch Shell plc Annual Report and Form 20-F 2010, "2010. (http://www.annualreportandform20f.shell.com/2010/businessreview/upstream/businesandproperty/asia.php)

٢- شركة توتال الفرنسية: Total (France)

وتملك مشروعين في سورية في منطقة دير الزور، وقد دخلت الشركة بعقد تقاسم إنتاج مع الشركة السورية للنفط في عام 1988 لمدة 20 عاماً، وفي عام 2008 تم تمديد العقد 10 سنوات إضافية. وتدير شركة توتال العمليات التشغيلية في حقولها من خلال شركة ديرالزور للنفط العاملة المشتركة بين توتال والمؤسسة العامة للنفط. [١٩]

٣- شركة تات نفط الروسية: TATNEFT (Russia)

واسست شركة البوكمال للنفط المشتركة مع المؤسسة العامة للنفط، وقد بدأت باستخراج النفط الخام من حقل لها في نيسان 2010. [٢٠]

٤- شركة سونغور للطاقة الكندية: Suncor Energy (Canada)

وتعتبر من الاستثمارات الهامة في سورية وذلك لتطويرها لمشروع إيبلا الغازي من خلال شركتها التابعة Petro-Canda، وقد اصبحت Suncor المقاول في حقلي الشاعر والجريف في سورية في عام 2006. [٢١]في عام 2010، قامت سونغور باستخراج أول إنتاج تجاري لها من الغاز وتم بيعه للسوق المحلية في سورية، وتم تركيب مشروع إيبلا الذي بدأ بإنتاج 1,000 برميل يومياً حينها. وفي عام 2010 تم تأسيس شركة مشتركة مع المؤسسة العامة للنفط تحت مسمى شركة إيبلا للنفط EBCO، أوكلت إليها القيام بالعمليات التشغيلية وإدارة الحقول. [٢٢]

٥- الشركة الصينية الوطنية للنفط: China National Petroleum Company (CNPC) (China)

---

[19] Total S.A., "Form 20-F 2010, " March 28, 2011, p. 60. (http://www.total.com/MEDIAS/MEDIAS_INFOS/4385/FR/Total-2010-en-Form-20F.pdf).

[20] Tatneft, Press Release, "TATNEFT Begins Oil Production in Syria, "April 14, 2010. (http://tgru.tatneft.ru/wps/wcm/connect/tatneft/portal_eng/press_center/news/news-list/news_2010.04.14_15.14.01.148)

[21] Suncor Energy Inc., Press Release, "Suncor Energy Achieves First Commercial Gas Form the Ebla Development in Syria," April 10, 2010. (http://www.suncor.com/en/newsroom/2418.aspx?id=1150050)

[22] Suncor Energy Inc., Press Release, "Suncor Energy Achieves First Commercial Gas Form the Ebla Development in Syria," April 10, 2010. (http://www.suncor.com/en/newsroom/2418.aspx?id=1150050) & Suncor Energy Inc., "Syria, "April 2011. (http://www.suncor.com/en/about/3988.aspx)

بالاضافة إلى امتلاكها لنسبة 35% من استثمارات شركة شل في سورية، قامت شركة CNPC بتأسيس شركة مشتركة مع المؤسسة العامة للنفط، بأسم شركة الكوكب للنفط AL Kawkab، وذلك لتطوير إنتاج حقل تابع للشركة السورية للنفط وفق صيغة عقود تقاسم الانتاج. [٢٣]

٦- شركة كولف ساندز للنفط البريطانية: Gulfsands Petroleum (United Kingdom)

وهي شركة للاستكشاف عن النفط مسجلة في المملكة المتحدة البريطانية، في عام 2003 تم اتفاق تعاقدي ثلاثي الاطراف بين المؤسسة العامة للنفط وشركة كولف ساندز وشركة ديفون Devon للطاقة الامريكية، وذلك للاستكشاف وتطوير البلوك رقم 26. [٢٤] وفي أيار عام 2005 قامت شركة كولف ساندز بشراء حصة شركة ديفون في البلوك رقم 26 لتصبح حصتها 50%.[٢٥] ويتضمن البلوك رقم 26 حقلين هما حقل شمال الكربيت وحقل اليوسفية، وقد انتجا بالمتوسط ما يعادل 21,000 برميل باليوم في شهر حزيران من عام 2011. [٢٦]

٧- شركة إينا الكرواتية: INA Industrija Nafte d.d

تعاقدت مع المؤسسة العامة للنفط في 30 آذار 1998 لتطوير بعض الحقول الغازية في سورية وذلك وفق صيغة عقود تقاسم الانتاج، واسست شركة حيان للنفط Hayan المشتركة مع المؤسسة العامة للنفط للقيام بالعمليات التشغيلية. [٢٧]

---

[٢٣] نص عقد تقاسم الانتاج بين المؤسسة العامة للنفط وشركة سي أن بي سي للنفط.

[24] Gulfsands Petroleum, Press Relase, "Gulfsands Petroleum Signs Production Sharing Agreement in Syria, May 31, 2003. (http://www.gulfsands.com/s/NewsRelease.asp?ReportID=119237

[25] "Gulfsands Acquires Devon Energy's 80% Interest in Syria Block 26, "Gulf Oil & Gas, May 12, 2005. (http://www.gulfoilandgas.com/webpro1/MAIN/Mainnews.asp?id=1398).

[26] Gulfsands, Press Release, "Syria Operations Update, " July 11, 2011. (http://www.gulfsands.com/s/NewsRelease.asp?ReportID=465873)

[27] "Future & Strategy, "Hayan Petroleum Company Website, accessed July 29, 2011. (http://www.hpc.com.sy/f_s.html)

٨- شركة إي بي أر ميل: IPR Mediterranean Exploration Ltd

في عام 2004 حصلت الشركة على امتياز استكشاف من وزارة النفط والثروة المعدنية لتطوير البلوك 24. وكانت الشركة الأمريكية الهندية قد أعلنت في أيار من العام 2009 عن اكتشاف نفطي تجاري في "بئر الرشيد1" في منطقة الكسرة التابعة لمحافظة ديرالزور. وفي 2012/9/28 انتهت الشركة من مرحلة التنقيب والاستكشاف ودخلت مرحلة الانتاج التجاري، واسست شركة الرشيد للنفط بالشراكة مع المؤسسة العامة للنفط، للقيام بالعمليات التشغيلية وإدارة الحقول، علماً أن الشركة تملك حقلين هما حقل الرشيد وحقل أبو خشب. [٢٨]

٩- شركة ساينوبك الصينية: China Petroleum & Chemical Corporation (Sinopec)

في عام ٢٠٠٨ قامت شركة ساينوبك بشراء استثمارات شركة Tanganyika في سورية في حقلي عودة للنفط وحقل تشرين والشيخ منصور وذلك مقابل ملياري دولار أمريكي 2 billion$. [٢٩] وبذلك اصبحت هي المقاول في عقود تقاسم الانتاج الموقعة سابقاً بين شركة دبلن إنترناشيونال بتروليوم كومباني والمؤسسة العامة للنفط، وذلك لتنمية وتطوير إنتاج حقلي عودة وتشرين، وتسمى شركتها التابعة المقاولة في سورية أس أي بي سي "SIPC (Syria) Branch Limited Ltd."، وتسمى الشركة العاملة المشتركة مع المؤسسة العامة للنفط باسم شركة عودة Oudeh للنفط.

---

(28) www.syriaoil.com

(29) "Sinopec Buys Heavy Oil Company Active in Syria (http://chinaconfidential.blogspot.com/2008/09/sinopec-buys-heavy-oil-company-active.html)" China Confidential, 27 September 2008

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١- أبو زريدة، مختار علي، محاسبة النفط- أصولها العلمية وتطبيقها، ط٢ ، مؤسسة الجنوب للنشر ، قبرص ،١٩٩١.

٢- حجر، عبدالملك إسماعيل، ٢٠٠٨ "محاسبة النفط- المبادئ، الإجراءات- دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الإنتاج". منشورات جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.

٣- حمدان، علاّم محمد، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٠، العدد الأول، ٢٠١٢.

٤- حمدان، علاّم وأبو عجيلة، عماد محمد، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة- أكتوبر- ٢٠١٢.

٥- حميد مجيد، محمد علي، الدور المرتقب لقطاع النفط في إعادة بناء اقتصاد العراق، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٧.

٦- رهبان، عبدالرؤوف، التقييم الجغرافي لموارد النفط والغاز في سورية (دراسة في الجغرافية الاقتصادية)، مجلة جامعة دمشق، المجلد ٢٥، العدد الأول والثاني، ٢٠٠٩.

٧- الريشاني، سمير، "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل – دراسة تحليلية مقارنة. رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس USA، ٢٠٠٢.

٨- الزيتوني، الطاهر، الآفاق المستقبلية لإمدادات العالم والدول الأعضاء من النفط: الفرص والتحديات، مجلة النفط والتعاون العربي، المجلد السابع والثلاثون، العدد ١٤٢، عام ٢٠١٢.

٩- سليمان بركات شماسي، سعيد، رسالة دكتوراه بعنوان "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)، رسالة دكتوراه في المحاسبة. جامعة دمشق ٢٠٠٦.

١٠- الشريف، إقبال عدنان و محمد أبو عجيلة، عماد، "العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية" ورقة عمل: المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية إدارة الأعمال: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، عمّان، ٢٠٠٩.

١١- صباح عبد العال، امجد، عقود بديلة لاتفاقيات المشاركة بالإنتاج (PSA) لتطوير القطاع النفطي في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ٢١ المجلد الخامس، ٢٠٠٨.

١٢- عقود تقاسم الإنتاج بين المؤسسة العامة للنفط وكل من:
شركة إينا (INA) للنفط، شركة شل (Shell) للنفط، شركة إس أي بي سي (SIPC) للنفط، شركة سي إن بي سي (CNPC) للنفط وشركة توتال (TOTAL) للنفط.

١٣- القاضي، حسين، "محاسبة النفـــط في ظل العقود السائدة"، عدن. اليمن، ١٩٩٢.

١٤- القاضي، حسين وآخرون، محاسبة البترول، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، دمشق، ٢٠٠٨.

١٥- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٤ .

١٦- مجلس الطاقة العالمي، دراسة موارد الطاقة: نظرة مركزة على الغاز الصخري، ٢٠١٠.

١٧- محمد عيسى، سمير كامل، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية، العدد رقم (٢) المجلد رقم (٤٥) يوليو ٢٠٠٨.

١٨- محمد محمد السروي، عبد الكريم، النظام القانوني لعقود الطاقة، ٢٠١٣، المؤتمر السنوي الحادي والعشرين الطاقة بين القانون والاقتصاد/٢٠-٢٠١٣/٥/٢١. مملكة البحرين.

قائمة المراجع

١٩- المرسوم التشريعي رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٩ القاضي بإحداث المؤسسة العامة للنفط GPC.

٢٠- المعايير المحاسبية الدولية - مترجمة لعام ٢٠٠٩.

٢١- منجزات المؤسسة العامة للنفط خلال الربع الأول من عام ٢٠١١ -www.gpc.com.sy

٢٢- وقاص، بشير. "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز – دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا". رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق، ٢٠٠٥.

٢٣- يوسف، علي ، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد ٢٨- العدد الثاني- ٢٠١٢.

المراجع باللغة الإنكليزية:

1- Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. 2005. Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues. 5th Edition. Professional Development Institute. Denton, Texas. USA.

2- Brock, H. R, et. al, Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues, 7th Edition, Professional Development Institute, Denton, Texas. USA. 2012.

3- BP Statistical Review of World Energy, June 2014.

4- Bindemann, K. Production Sharing Agreements: An Economic Analysis. 1999, Oxford Institute for Energy Studies.

5- Charlotte J. Wright, Rebec A. Gallun, "International Petroleum Accounting", (P1-3), Penn well, Tulsa, Oklahoma, 2005.

6- Conaway, C. "Upstream Petroleum Operations", American Petroleum Institute, Tulsa, Penn Well, 2005.

7- Ernst and Young, US GAAP vs. IFRS the basics: Oil and gas, 2009.

8- International Financial Reporting Standards (IFRS), the Conceptual Framework for Financial Reporting, 2011.

9- International Energy Agency (IEA), World Energy Outlook 2012, Executive Summary.

10- International Financial Reporting Standards, IFRS6, 2011.

11- Kieso, D, Weygandt, & warfield, Intermediate Accounting, 14th Edition, N.Y., John Wiley & Sons Inc, 2012.

12- Mazeel, Muhammed. 2010. Petroleum Fiscal Systems and Contracts, Diploma Verlag, Hamburg, Germany.

13- Melumad, N.D, Nissim, D, Line-Item Analysis of Earnings Quality, Foundations and Trends in Accounting, Vol. 3, Nos.2-3 (2009).

14- OPEC, Annual Statistical Bulletin 2012.

15- Oil and Gas Accounting, Chapter 15, 2000.

16- PAGE, A. "Financial reporting in the oil and gas industry", 2nd Edition, PwC' publications, 2011.

17- PwC' publications, "Practical guide to IFRS – Revenue proposals impact for Oil & Gas sector", May 2011.

قائمة المراجع

18- Paterson, R; Wiegand, M. "Delivering International Financial Reporting Standards in the Oil and Gas and Utilities Industries", (Annual Report and Accounts, BG Group PLC), PwC's Publications, 2005.

19- Radon, Jenik, the ABCs of Petroleum Contracts: License-Concession Agreements, Joint Ventures, and Production-Sharing Agreements, 2003.

20- Tordo, Silvana, Fiscal Systems for Hydrocarbons, Design Issues, World Bank working Paper No.123, Washington, USA, 2007.

21- U.S. Crude Oil Production Forecast-Analysis of Crude Types, U.S. Energy Information Administration, 2014.

22- U.S. Energy Information Administration (EIA), Syria Overview, Feb 18, 2014.

23- U.S. Energy Information Administration (EIA), Eastern Mediterranean Region Report, August 15, 2013.

24- Van Gelder, Jan W. & Van Ojik, Anna, "Investments of European Companies in Syria: A Research Paper Prepared for IKV Pax Christi, "Profound Economic Research. May 13, 2011.

25- Whittred. G. P. Accounting for the Extractive Industries: use or abuse of the matching principle?, a working paper provided by the author in Kuing-gai Colluge for advanced education.

26- United States Energy Information Administration, "Syria, "Country Analysis Briefs, June 2010, P.2. (http://www.eia.doe.gov/cabs/Syria/pdf.pdf)

27- "Syria: Industry (http:/ / countrystudies. US/ Syria/ 44. htm)" US Library of Congress Country Studies, retrieved 8 March 2012.

28- "Syria (http://www.eia.gov/cabs/Syria/pdf)" US Energy Information Administration, August 2011.

29- Syria Oil Almanac, Publication from OpenOil, 2013, "Public Private Partnership (http://www.syrianpppconference.org/sp/HEEegSufianAlAlao.pdf)". Ministry of Petroleum & Mineral Resources Syrian Arab Republic, 27 October 2009.

30- History, "Al Furat Petroleum Company Website, Accessed August 1, 2011. (http:// www.afpc-sy.com/new/history.htm).

31- Royal Dutch Shell plc. "Royal Dutch Shell plc. Annual Report and Form 20-F 2010, "2010. (http://www.annualreportandform20f.shell.com/2010/businessreview/upstream/businessandproperty/asia.php)

32- Total S.A., "Form 20-F 2010, "March 28, 2011, p. 60. (http://www.total.com/MEDIAS/MEDIAS_INFOS/4385/FR/Total-2010-en-Form-20F.pdf).

33- Tatneft, Press Release, "TATNEFT Begins Oil Production in Syria, "April 14, 2010. (http://tgru.tatneft.ru/wps/wcm/connect/tatneft/portal_eng/press_center/news/news-list/news_2010.04.14_15.14.01.148)

34- Suncor Energy Inc., Press Release, "Suncor Energy Achieves First Commercial Gas Form the Ebla Development in Syria," April 10, 2010. (http://www.suncor.com/en/newsroom/2418.aspx?id=1150050)

35- Suncor Energy Inc., Press Release, "Suncor Energy Achieves First Commercial Gas Form the Ebla Development in Syria," April 10, 2010.

قائمة المراجع

(http://www.suncor.com/en/newsroom/2418.aspx?id=1150050) & Suncor Energy Inc., "Syria, "April 2011. (http://www.suncor.com/en/about/3988.aspx)

36- Gulfsands Petroleum, Press Relase, "Gulfsands Petroleum Signs Production Sharing Agreement in Syria, May 31, 2003. (http://www.gulfsands.com/s/NewsRelease.asp?ReportID=119237

37- "Gulfsands Acquires Devon Energy's 80% Interest in Syria Block 26, "Gulf Oil & Gas, May 12, 2005. (http://www.gulfoilandgas.com/webpro1/MAIN/Mainnews.asp?id=1398).

38- Gulfsands, Press Release, "Syria Operations Update, "July 11, 2011. (http://www.gulfsands.com/s/NewsRelease.asp?ReportID=465873)

39- "Future & Strategy, "Hayan Petroleum Company Website, accessed July 29, 2011. (http://www.hpc.com.sy/f_s.html)

40- www.syriaoil.com

41- "Sinopec Buys Heavy Oil Company Active in Syria (http://chinaconfidential.blogspot.com/2008/09/sinopec-buys-heavy-oil-company-active.html)" China Confidential, 27 September 2008.

Abstract

This research has aimed to state the impact of amortization method of costs on the accuracy of measuring the income of the foreign petroleum companies invested in Syria, and to show the most probable accounting treatment for recording the costs and amortize it under the Production Sharing Agreements.

To reach the goal of the research, an applied study has made in two petroleum companies invested in Syria, each one was depending rules and accounting policies different from the other. And for easy and reasonable comparing between the different accounting treatments which were applied in those two companies, the researcher has used the actual financial data of one company and treated it in accordance with the accounting rules and policies of another company. After that the researcher compared between the actual results and the treated results. This comparing showed the amount of differences due to variation the accounting rules and policies of treating the costs, and then determined the impact of these variation accounting policies.

The research arrived to, the accounting rules applied in the foreign petroleum companies invested in Syria are different materially, and the amount of the capitalized costs and the net income were vary materially, when changing the method of recording (treating) the costs and amortize it.

And the research arrived to, the method of capitalizing all costs and then amortize it using the cost oil recovery proceeds is not in agree with the accounting convention of matching between expenditures and related revenues, that despite the simplest of applying this method, and also, this method was not logic in measuring the amount of investment in the oil and gas. Depending on that the research arrived to prefer treating the cost oil recovery proceeds as revenues, and amortize the costs in accordance with the General Accepted Accounting Principles, that because this method is achieve more logic in measuring the business results of oil and gas companies.