

أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة

مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول (مع دراسة تطبيقية)

الدكتور

الدكتور

مصطفى عطية السيد الغندور

صبري عبد الحميد السيد السجيني

مدرس قسم المحاسبة

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة المنصورة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الباحث: عامر حسين خضير

الملخص: الهدف الأساس من هذه الدراسة هو التعرف على أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول، سواءً أكان في طريقة المجهودات الناجحة أم طريقة التكلفة الكلية، وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على نسبة التغير في صافي الدخل وإجمالي الأصول المتداولة وغير المتداولة وإجمالي الالتزامات المتداولة وغير المتداولة تحت طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية ضمن نتائج التحليل العمودي لقائمة الدخل والمركز المالي، وتوصي الدراسة بضرورة توحيد الطرق المحاسبية واتباع طريقة محاسبية واحدة لمعالجة التكاليف المرتبطة بصناعة البترول لإمكانية قياس أداء الشركات وتقييمها، وتعد طريقة المجهودات الناجحة هي الطريقة المثلى في معالجة التكاليف المرتبطة بصناعة البترول ومعبرة عن نتائج الأعمال الفعلية وتطبق من قبل شركات البترول الكبيرة، وتساعد على توفير البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لإجراء الدراسات المقارنة بين نتائج أعمال شركات البترول.

Abstract: The primary objective of this study was to identify the differences in international accounting treatments for financial reporting of mineral resources on the connotation performance assessment indicators in the oil industry, whether it be in the way of successful efforts or the total cost method. The study found that there are significant differences between the variation in accounting treatments of international financial reporting on mineral resources on the ratio of the change in net income and total current and non-current and total current and non-current liabilities under way successful efforts and the way the total cost within the results of the vertical analysis of income and status of assets differences financial. The study recommends the need to unify the accounting methods and follow the calculation One way to address problems related to the oil industry for the possibility of corporate performance measurement and evaluation costs, and is the way of successful efforts are the best way to address problems related to the oil industry and reflect the costs of the actual business results and applied by the big oil companies, and help to provide data accounting and information necessary to conduct comparative studies between the results of operations of the oil companies.

الإطار العام للبحث:

مقدمة ومشكلة الدراسة: إنّ وجود شركات البترول العالمية وزيادة أنشطتها الدولية واتساع رقعة أعمالها، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية متعددة يصعب على المؤسسات المحلية حلها مما يقتضي من الدول المعنية إجراء تغييرات جذرية في أنظمتها المحاسبية حتى تكون مسايرةً للتطورات الاقتصادية الحديثة، وقد بينت الجهات المهنية المحاسبية وكذلك لجنة بورصة الأوراق المالية SEC ما يتطلب الإفصاح عنه في القوائم المالية لشركات إنتاج البترول، وتختلف هذه المتطلبات أو الآراء من جهةً إلى أخرى وفقاً للطرق والأساليب المحاسبية المعتمدة في تلك الشركات، فالمعروف إنّ مهنة المحاسبة تحتوي العديد من البدائل والطرق المختلفة التي يمكن اتباعها في تقدير الإيرادات والتكاليف وفي تقييم الأصول والالتزامات، ويكثر وجود هذه الطرق في صناعة البترول بصفة خاصة، فاتّباع طريقة التكلفة الكلية، أو طريقة المجهودات الناجحة في التسجيل المحاسبي يؤثر تأثيراً كبيراً على القوائم المالية المختلفة وعلى نسب التحليل المالي، ووفقاً للمعيار الدولي (IFRS 6) توجد طريقتان للمعالجة المحاسبية: أحدهما: طريقة المجهودات الناجحة، والأخرى طريقة التكاليف الكلية.

ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة في "عدم الالتزام بتطبيق معايير موحدة في شركات البترول والقطاع البترولي بوجه عام، وبناءً على ذلك فإنّ التساؤل الرئيس لهذه الدراسة يمكن صياغته على النحو الآتي:

هل توجد فروق لاختلاف المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول، سواءً أكانت في طريقة المجهودات الناجحة أم طريقة التكلفة الكلية؟.

أهمية الدراسة: تتضح أهمية الدراسة عن طريق تناول نقطة بحثية مهمة، وهي الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول، سواءً أكانت في طريقة المجهودات الناجحة أم طريقة التكلفة الكلية، التي تُعد مثار اهتمام أكاديمي وعملي في المدة الحالية نظراً لتأثيراتها المتنوعة على النواحي المحاسبية المختلفة للحصول على التقارير المالية ذات الجودة العالية

عالمياً، وبالتالي الحصول على المعلومات المحاسبية الجيدة المؤثرة على نواحي الاستثمار المختلفة.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التعرف على الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول، سواءً أكانت في طريقة المجهودات الناجحة أم طريقة التكلفة الكلية. **فرضية الدراسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول سواءً أكانت في طريقة المجهودات الناجحة أم طريقة التكلفة الكلية.

أولاً: المعايير الخاصة بالثروات المعدنية

١- **المقدمة:** إنَّ اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في أكثر من ١٢٠ بلداً هي مسألة ذات أهمية عالمية بين بلدان العالم المختلفة بسبب السعي من أجل التوحيد المحاسبي، والموثوقية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية للشركات^(١)، وتعد المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز معايير مقبولة عموماً ومستخدمة على مستوى العالم استخداماً واسعاً، ومع ذلك فقد بذلت محاولات عدة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج البترول، ففي نيسان (١٩٩٨م) بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (قبل إعادة هيكلتها عام ٢٠٠١م) بوضع خطة لإصدار مشروع معيار محاسبة دولي خاص بالصناعات الاستخراجية بما فيها صناعة إنتاج البترول^(٢).

(١) Uwaoma Ironkwe, Ordu Promise A., "An Analysis of International Financial Reporting Standards (IFRS) Issues Concerning Some Elements of Accounting in Oil and Gas Industries in Nigeria", International Journal of Management Science And Business Administration, Vol. 1, No. 9, August 2015, p. 14.

(٢) حسين القاضي، سمير الریشاني، "محاسبة البترول"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص ٦٢-٦٣.

صدر معيار الإبلاغ المالي المرقم (IFRS 6) للكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها بصورته النهائية في حزيران (٢٠٠٥م) وأصبح ساري المفعول من (٢٠٠٦/١/١م)^(١).

٢- هدف المعيار (IFRS 6): يهدف هذا المعيار الى وصف كيفية التقرير المالي للكشف عن المصادر الطبيعية، وبشكل أكثر تحديداً، ويهدف هذا المعيار إلى إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم، وتحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف^(٢).

٣- نطاق المعيار (IFRS 6): يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية، في حين لا ينطبق هذا على نفقات الاستكشاف التي تدفع قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، و التي تدفع قبل ثبوت الجدوى الفنية والتجارية وبعدها لاستخراج الموارد الطبيعية^(٣).

٤- المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١٩): أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المعيار ذي الرقم (١٩) والذي تم التوجيه بالعمل فيه اعتباراً من عام (١٩٧٨م)، والآتي موجز بالسلمات الأساسية للمعيار^(٤):

أ. تطبق طريقة المجهودات الناجحة لمعالجة تكاليف الاستكشاف بدلاً من نظرية التكاليف الكلية.

(١) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، ٢٠١٣، ص ٧٠٩.

(٢) يرجع في ذلك إلى:-

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١٣، ص ٧١٠.

- "Exploration and Evaluation of Mineral Resources", P.2,

<http://www.WorldGAAPInfo.com>.

(٣) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١٣، ص ٧١٠.

(٤) فائزة أبراهيم محمود الغبان، تائر صبري محمود الغبان، "النظم المحاسبية المتخصصة"، دار

الكتب، بغداد، العراق، الطبعة الثالثة، ٢٠١٣، ص ٢٩٢.

ب. رسمة نفقات البحث والاستكشاف عند الانفاق وشطبها عندما يكون بئر البترول غير منتج وغير تجاري.

٥- الضغوط السياسية في وضع المعايير المحاسبية: المعايير هي الأسس التي يرجع إليها للتعرف على مدى سلامة إجراء محاسبي معين، أو مدى ملاءمته بهدف تحسين هذا الإجراء، وقد تأثر وضع المعايير بالمتغيرات السياسية، وقد جرت عادة الشركات العاملة في مجال البترول على أن تختار واحدة من طريقتين محاسبتين في هذا المجال هما: طريقة المحاسبة بالتكلفة الكلية Full Cost Accounting وطريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts Method^(١).

وعن المعيار الذي يقن اختيار أيًا من هاتين الطريقتين، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار المرقم (١٩) والذي يقضي بإلزام الشركات باتباع طريقة المجهودات الناجحة، إلا أن الشركات المنتجة للبترول اعترضت عليه بشدة، وعلى ذلك تدخل الكونجرس الأمريكي لصالح الشركات الكبرى ونتيجة الضغوط السياسية على مجلس إعداد المعايير أصدر المجلس المعيار المرقم (٢٥) أذ يقضي بأن يترك للشركات حرية الاختيار بين طريقة التكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة^(٢).

٦- الفرق بين مبادئ المحاسبة الأمريكية (US GAAP) ومعايير التقارير المالية (IFRS6)

جدول رقم (١)

البيان	طريقة التكلفة الكلية GAAP	طريقة المجهودات الناجحة GAAP	معايير التقارير المالية الدولية IFRS
مركز التكلفة	البلد	إيجار/ الحقل	وحدة توليد النقد (CGU)، والتي يمكن تجميعها
التكاليف ما قبل مرحلة الاستكشاف	رأسمالية	إيرادية	إيرادية

(١) مصطفى عطية السيد الغندور، "النظم المحاسبية في صناعة البترول"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، الطبعة الخامسة، ٢٠١٥، ص ٥٠.

(٢) مصطفى عطية السيد الغندور، "دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، الجزء الأول، ٢٠١٤، ص ٢٠٣-٢٠٤.

تكاليف الاستكشاف والتقييم	رأسمالية	الآبار ناجحة رأسمالية الآبار غير ناجحة إيرادية	الآبار الناجحة رأسمالية ناجحة إيرادية
تكاليف التطوير	رأسمالية	رأسمالية	رأسمالية
تكاليف الإنتاج	إيرادية	إيرادية	إيرادية
الاستهلاك والنضوب والإطفاء	المنطقة الجغرافية (البلد كوحدة حساب)	الملكية/ الحقل/ الخزان	لا ينص على أي توجيهات، وعلى الوحدة تحديد سياسة محاسبية معينة، مثل تكلفة الوحدة المستخرجة.

المصدر من اعداد الباحث من خلال^(١):

ثانياً: صناعة البترول: خصائصه ومراحله

وتتسم صناعة البترول بمجموعة من الخصائص دون غيرها عن الصناعات الأخرى ومنها:

أ. تباين ظروف التشغيل والإنتاج وتعدد المشتقات: تتأثر صناعة البترول في جميع مراحل النشاط بالظروف البيئية المحيطة بعمليات البحث والاستكشاف وتؤثر هذه الظروف على عناصر الإنفاق وأساليب تحديد الربح من موقع إلى آخر ومن مرحلة إلى أخرى مما يؤدي إلى عدم وضوح العلاقة بين النفقات

(١) يرجع في ذلك إلى:-

- Ernst & Young, " US GAAP vs. IFRS The basics: Oil and gas", 2009,p3, www.ey.com/accountinglink.

- KPMG, "Impact of IFRS: Oil and Gas" , 2011, P24, www.kpmg.com/ifrs.

- Endale Mitiku Adere, "Accounting for Oil and Gas: The Effect of The Gap Between US GAAP and IFRS on Norwegian Companies",Master Thesis, School of Business, Umea Universite, 2011, p 28.

- Robert B. Matthews, Ronald J. Daigle, Paul Anthony Vanek, "The Impact Of International Financial Reporting Standards On Oil And Gas Exploration And Production Companies: The Canadian First –Year Experience", Accountancy, last accessed on 6/14/13 at <http://www.journalofaccountancy.com/News/20137604.htm>.

والإيرادات وبالتالي التباين الواضح في تطبيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات^(١).

ب. **ضخامة الاستثمار وارتفاع معدل الإنفاق في السنوات الأولى:** لا يمكن التأكد من وجود البترول إلا بالبحث والاستكشاف والتنقيب ثم يتم حفر الآبار التجريبية للتأكد من إمكانية استغلالها بصورة تجارية ويؤدي كل هذا إلى إنفاق الكثير من الأموال قبل الإنتاج مع طول دورة الإنتاج قبل الحصول على الإيرادات فتظهر المشكلات المحاسبية المتعلقة بحساب الاندثار بالنسبة للأصول الثابتة الضخمة ذات الأعمار الإنتاجية طويلة الاجل كما أن هذه الأصول تعمل في أكثر من منطقة وأكثر من بئر وتنشأ عن ذلك مشكلة توزيع التكاليف المشتركة^(٢).

٣- **مراحل صناعة البترول:** إنّ مراحل صناعة البترول متعددة ومتكونة من مراحل ولكل مرحلة لها خصوصيتها وطبيعتها التي تختلف بها عن المراحل الأخرى^(٣). ويمكن توضيح مراحل صناعة البترول كالآتي:

أ. **مرحلة الاستطلاع والاستكشاف Exploration Stage:** تشمل هذه المرحلة عمليات المسح الجيولوجي والجيوفيزيقي المعقدة للمناطق المختلفة، وتحليل الطبقات الصخرية من أجل تحديد المنطقة التي ستجري بها نشاطات البحث لتحصل الشركات بعدها على عقود الامتياز التي تخولها حق التنقيب عن البترول في المناطق المحددة^(٤).

ب. **مرحلة الحفر والتطوير Drilling and Development Stage:** تعد مرحلة الحفر والتطوير حلقة الوصل بين مرحلة الاستكشاف وبين مرحلة الإنتاج

(١) نزمين صلاح الدين يس يونس، "إطار مقترح للقياس المحاسبي للعوامل المؤثرة على أسعار الأسهم في شركات البترول"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٠، ص ٣١.

(٢) أحمد رمزي صبحي، "أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز نظام تكاليف حفر واستصلاح الآبار النفطية"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠١١، ص ٣٣.

(٣) محمد راضي عبد الكاظم، "تصميم نظام للتكاليف المعيارية في نشاط استخراج النفط الخام والغاز المقترح لشركة نفط الشمال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠١١، ص ٣٩.

(٤) ضحى محمد أسعد عداس، "إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا"، أطروحة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص ١٨٥.

فليس أفضل من الحفر لاستخراج البترول من باطن الارض بل أنها الطريقة العملية الوحيدة المعروفة لاستخراجه^(١).

ج. **مرحلة الإنتاج أو الاستخراج (Production or extraction stage):** في هذه المرحلة تبدأ عمليات الإنتاج الفعلية للبترول واستخراجه من باطن الأرض وأي منتجات أخرى يتم استخلاصها عند المعالجة من ذات الحقل، وتضم مجموعة من الفعاليات الاقتصادية والفنية التي تعمل على تهيئة البترول الخام لأغراض الاستخراج ويصبح معداً لنقله إلى مراكز التصدير^(٢).

د. **مرحلة التقييم (Evaluation or Appraisal):** يتم في هذه المرحلة تقييم الجدوى الاقتصادية للبترول المكتشف، وتتمثل أنشطة هذه المرحلة في تحديد كمية البترول ونوعيته^(٣).

هـ. **مرحلة الإقفال (Closure):** يقصد بالإقفال وقف الإنتاج وإزالة المعدات والتجهيزات، وتسوية الموقع بصورة مناسبة، تمهيداً لتسليمه ويتم الإقفال بعد نضوب المورد البترولي، ولم يعد الإنتاج ممكناً بكميات تجارية وفي حالة ما إذا كان الإنتاج في المياه المغمورة، فإنه يتم أيضاً عند الإزالة استبعاد منصة الإنتاج والأنابيب المرتبطة بها^(٤).

٤- **الطرق المحاسبية المستخدمة في صناعة البترول:** القوائم المالية لشركات الاستكشاف والتقيب يتم إعدادها وفقاً للفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، أو وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) فقد تستخدم طريقة المجهودات الناجحة أو طريقة التكلفة الكلية في صناعة البترول، هذه الأساليب تختلف

(١) أحمد رمزي صبحي، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١١، ص ٣٦.

(٢) يرجع في ذلك إلى:-

- ابراهيم طه عبدالوهاب، "محاسبة البترول وفقاً للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة الدولية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦، ص ٧١.

- أحمد رمزي صبحي، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١١، ص ٣٦.

(٣) عبدالملك إسماعيل حجر، "محاسبة النفط المبادئ، الإجراءات دور الدول المضيفة في ظل عقود المشاركة في الإنتاج"، دار الكتاب، صنعاء، اليمن، الطبعة الرابعة، ٢٠١٤، ص ٨٢.

(٤) عبدالملك إسماعيل حجر، (المرجع السابق)، ٢٠١٤، ص ٩٧.

في معالجة نفقات التشغيل المحددة والتي تتعلق بتكاليف الاستكشاف مثل تكاليف الاستحواذ أو تكاليف التطوير التي يتم رسمتها في كلتا الطريقتين^(١)، شركات البترول العالمية الكبيرة تفضل استخدام طريقة المجهودات الناجحة أما الشركات البترول الصغيرة فأنها تفضل استخدام طريقة التكلفة الكلية^(٢).

٥- أسباب الخلاف في الممارسات المحاسبية: تختلف الممارسات المحاسبية القائمة حالياً في صناعة البترول بشكل كبير سواء من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح، وهذا يجعل من الصعوبة بمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية من دولة إلى أخرى أو من منشأة إلى أخرى في الدولة نفسها، وتتمثل أهم أوجه الخلاف في نوع التكاليف التي يجب رسمتها، تحديد مركز التكلفة وانعكاسات ذلك على كيفية استهلاك التكاليف المرسلة وعمل اختبارات النقص، تأثير كمية وقيمة الاحتياطي بدلاً من تأثير التكلفة على القياس والإفصاح^(٣).

إنّ من أسباب الخلاف هو عدم وجود معايير محاسبية دولية تنظم الجوانب المختلفة لصناعة البترول، ويعتبر اتباع كل من طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية وبالذات من قبل الشركات التي تطبق المعايير الدولية للقرارات المالية (IFRS)، بمثابة الإطار العام الذي ينظم الممارسات المحاسبية لصناعة البترول فيما يتعلق برسملة تكاليف الأصول^(٤).

٦- طريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts Method

تقوم طريقة المجهودات الناجحة على أساس رسملة التكاليف الخاصة بمجهودات الاقتناء والاستكشاف والتقييم الناجحة فقط، وبالتالي فإنّ تكاليف الآبار الجافة والتكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية بصورة عامة وغرامات التأخير في الإيجار وغيرها من التكاليف التي تُعد بمثابة مصروفات جارية تحمل على الفترة التي استحققت فيها أو الفترة التي يتضح فيها عدم نجاح المحاولات أو فترة

(١) Alex W. Howard, Alan B. Harp, "Oil and Gas Company Valuations", Business Valuation Review, American Society of Appraisers, Volume.28, Number 1, 2009, p30.

(٢) Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, "Intermediate Accounting", Thirteenth Edition, P558.

(٣) عبد الملك إسماعيل حجر، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١٤، ص ١٨٧.

(٤) المرجع السابق، ص ١٨٧.

التخلي عن المنطقة التي تم البحث فيها وبالتالي تخصم تلك التكاليف من دخل الفترة^(١)، وبموجب طريقة المجهودات الناجحة يتم رسمة جميع تكاليف الاقتناء والاستكشاف والتطوير المصروفة لغرض إيجاد احتياطات البترول بكميات فنية وتجارية، وتشمل هذه التكاليف أيضاً المرتبات وكذلك التكاليف الداخلية الأخرى المتعلقة مباشرةً بهذه الأنشطة^(٢).

٧- الآراء المؤيدة لطريقة المجهودات الناجحة: يرى المؤيدون لهذه الطريقة أنّ من أهم مزاياها الآتي^(٣):

أ. طريقة المجهودات الناجحة تعكس المفهوم التقليدي للأصول، وأنّ الأصل بمثابة مورد اقتصادي يتوقع الحصول منه على منافع مستقبلية.

ب. أنّها تعكس المخاطرة الموروثة عن طبيعة صناعة البترول، حيث أنّ رسمة التكاليف الخاصة بالمحاولات غير الناجحة وما يتبعها من أفساط أهلاك مع عدم وجود الاحتياطات، ويؤدي إلى الحصول على دخل يخفي وراءه تلك المخاطر الموروثة عن صناعة البترول، وتأثير ذلك لا يقتصر على قائمة الدخل فحسب، ويؤثر في قائمة المركز المالي، من حيث إظهار تكلفة أصل ليس له منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة، وهذا تتجنبه هذه الطريقة.

ج. تتماشى طريقة المجهودات الناجحة مع المبدأ المحاسبي مقابلة النفقات بالإيرادات، أذ تبرز القوائم المالية المصروفات التي سبقت تحقق الإيرادات، وبذلك القوائم المالية تعبر تعبيراً صادقاً عن نشاط الشركة.

(١) أمة العلى عبدالله دلال، "إطار مقترح لتحقيق الإفصاح والشفافية في النظام المحاسبي في شركات النفط والغاز في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠١١، ص ٦٨.

(٢) Petroamerica Oil Corp, "Management Discussion And Analysis", For the year ended December 31/ 2009, 2010, P9, <http://www.bnamericas.com>.

(٣) هالة عبدالمسيح نسيم عبدالمسيح، "دراسة تحليلية لتأثير هيكل الملكية على اختيار السياسات المحاسبية في شركات البترول والآثار الاقتصادية لهذا الاختيار"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٦، ص ٤١.

٨- الانتقادات الموجهة إلى طريقة المجهودات الناجحة: أما الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فتتمثل بالآتي^(١):

أ. إنّ طبيعة عمليات البحث والاستكشاف تتطلب وقتاً طويلاً يتجاوز السنة المالية للتأكد من وجود البترول، وعليه يصعب تصنيف نفقات البحث والاستكشاف بأنها نفقات إيرادية أو رأسمالية، لأنه لا يمكن تحديد نتائج الاستكشاف بالسرعة المناسبة وخلال السنة المالية محل الصرف.

ب. إنّ طريقة المجهودات الناجحة لا تصور الواقع المالي للمساهمين في فترة قصيرة، إذ إنّ عدم السرعة في تحديد نتائج البحث والاستكشاف مع نهاية السنة المالية يؤدي إلى عدم تبويب النفقات الاستكشافية إلى إيرادية ورأسمالية بصورة دقيقة ومن ثم ستكون الحسابات الختامية ونتائج الأعمال غير مصورة للواقع الحالي.

ج. إنّ عدم السرعة في تحقيق نتائج البحث والاستكشاف وعدم التأكد منها وإبقاء النفقات معلقة في الحسابات الختامية يعني تأجيل إقفال المصاريف على أمل تحقيق نتائج إيجابية لعمليات البحث والاستكشاف، وهذا يتعارض مع سياسة التحفظ المحاسبي.

٩- طريقة التكلفة الكلية Full Cost Method: ظهرت هذه الطريقة في منتصف الخمسينات من القرن العشرين وتقوم على اعتبار كافة التكاليف بمثابة نفقات رأسمالية بغض النظر عما إذا أثمرت مجهودات البحث عن وجود البترول من عدمه وعلى هذا الأساس فإنّ كافة التكاليف التي تمت في سبيل الحصول على حق الامتياز وكذا تكاليف الاستكشاف والحفر تعد جزءاً من الأصول للشركة ويتم معالجتها محاسبياً على هذا الأساس ويلاحظ أنّ تطبيق هذه الطريقة تختلف من شركة إلى أخرى فنجد بعض الشركات تقوم برسمة كافة التكاليف التي تنفقها في مختلف الأماكن الجغرافية التي تزاول النشاط فيها ثم اعتبار تلك التكاليف بمثابة الكلفة الإجمالية لاحتياجات البترول

(١) تغريد نجيب يحيى عبدالموجود، "تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط"، أطروحة معادلة للدكتوراه في المحاسبة غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١١، ص ٦٦.

التي تكشفها الشركة بينما نجد شركات بترولية أخرى تحدد نطاق تطبيق التكلفة الكلية على أساس كل منطقة جغرافية على حدة^(١).

١٠- الآراء المؤيدة لطريقة التكلفة الكلية: يرى المؤيدون لهذه الطريقة أنّ من أهم مزاياها الآتي^(٢):

أ. تتوافق طريقة التكلفة الكلية مع مبدأ الثبات الذي يمثل أحد أسس أو ركائز علم المحاسبة.

ب. إنّ جميع مصاريف الاستكشاف هي جزء من التكلفة الكلية لما يتم إيجاده من حقول منتجة، ولا بد من القيام بأعمال الاستكشاف في مختلف أجزاء منطقة العقد (أو العقود) لتحديد المناطق التي قد يكتشف فيها البترول نتيجة لهذه العمليات الواسعة.

ج. تواكب هذه الطريقة المبدأ المحاسبي الخاص بمقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث أنّ رسملة المصروفات في مرحلة الاستكشاف يتمشى مع طبيعتها، إذ أنّها مرحلة تمهيدية يتم تنمية ما يتم استكشافه خلالها من بترول مستقبلاً، وبالتالي فإنّ من المنطقي أنّ المصروفات التي تحدث فيها تقابل بما تحققه من إيرادات مستقبلاً.

١١- الانتقادات الموجهة إلى طريقة التكلفة الكلية: أما الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فتتمثل بالآتي^(٣):

(١) حسين عبدالجليل آل غزوي، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ٢٠١١، ص ٤٧.

(٢) يرجع في ذلك إلى:-

- Ashok Chandak, "Guidance Note on Accounting for Oil and Gas Producing Activities", 2003, P204.

- حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٠، ص ٤٧-٤٨.

(٣) يرجع في ذلك إلى:-

- تغريد نجيب يحيى عبد الموجود، (مرجع سبق ذكره)، ٢٠١١، ص ٦٣.

- Ibrahim Ali Abushaiba, Ibrahim Eldanfour, "Argument of Accounting for Oil and Gas Upstream Activities", International Journal of Humanities and Management Sciences, Volume 2, Issue 3, 2014, P122.

١. يتم رسملة بعض عناصر المصروفات التي لا يتوقع الحصول منها على أيّ منافع في المستقبل ويترتب على ذلك إظهار قيمة الاستثمارات المتعلقة بالآبار المنتجة بأكثر من الحقيقة.
٢. إنَّها لا تكفل مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات نظراً لزيادة أرباح الشركة في الفترة التي يتم فيها الإنفاق.
٣. إنَّ تقييم الأداء الإداري من ناحية كلفة الاحتياطات المؤكدة ينبغي أن لا يتم على أساس المجهودات الكلية للشركة، وإنَّما يتم على أساس المجهودات المتعلقة بكل عملية مسح واستكشاف على حدة فإذا كانت ناجحة يتم رسملة تكاليفها وإذا كانت غير ناجحة لا ترسمل تكاليفها لأنها في حكم الخسارة، ولا شك أنَّ رسملة تكاليف المجهودات غير الناجحة يعني في حقيقة الأمر تأجيل الإفصاح عن الخسائر التي تحققت فعلاً الأمر الذي يؤثر سلباً على مدى جدوى ومنفعة معلومات التقارير المالية للشركة

ثالثاً: الاختلاف في المعالجات المحاسبية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في

صناعة البترول

جوهر الخلاف في المعالجات المحاسبية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول تكمن في تحديد التكاليف التي يجب رسملتها والطريقة التي يتم بموجبها رسملة تلك التكاليف، ويتم تصنيف التكاليف المرتبطة بصناعة البترول إلى أربع فئات (تكاليف الاقتناء، تكاليف الاستكشاف، تكاليف التنمية، تكاليف الإنتاج)^(١)، ويمكن توضيح هذه الاختلافات في المعالجات المحاسبية وأثرها على دلالة مؤشرات تقييم الأداء من خلال الطرق الآتية:-

١-المعالجات المحاسبية في ظل طريقة المجهودات الناجحة^(٢):

(١) Ralph Wayne Ezelle, "The Impact Of The Sarbanes Oxley acton Auditing Fees: An Empirical Study Of The Oil And Gas Industry", Doctor of Philosophy in Business Administration, College of Business Administration, Trident University International, California, 2011, p242.

(٢) يرجع في ذلك إلى:-

- Asian A. Umobong, "Choice OF Accounting Methods And Reported Earnings By Oil And Gas Producing Firms In Nigeria: A Critical Evaluaion Of Full Cost Versus

أ. **تكاليف الاقتناء:** تتمثل في التكاليف المتكبدة للحصول على حق الاستكشاف والتطوير والإنتاج عن موارد البترول، وتتضمن تكاليف الاقتناء تكاليف الشراء والاستئجار، والمكافآت المدفوعة للحصول على العقد، وحق الاختيار في الشراء أو الاستئجار والعمولات التي تدفع للوسطاء، ورسوم تسجيل العقد، والتكاليف القانونية، وغيرها من التكاليف المتكبدة من أجل الحصول على حق التعدين، ويتم مبدئياً رسمتها كتكاليف اقتناء ممتلكات أو عقود غير مؤكدة، ويتم إثبات جميع تكاليف الاقتناء والاعتراف بها كأصول في ظل طريقة المجهودات الناجحة، وهو ما يتفق مع المعيار الدولي IFRS 6.

ب. **تكاليف الاستكشاف:** تتمثل تكاليف الاستكشاف بالتكاليف المتكبدة لجمع وتحليل البيانات الجيولوجية والجيوفيزيائية والتي تدفع للفرق المشاركة والمتعلقة في عملية المسح الابتدائي للمنطقة المحددة، وبعد ذلك يتم تحديد واتخاذ قرار فيما إذا كان يجب الحفر في هذه المنطقة أو الموقع المحدد، إضافةً إلى التكاليف الأخرى المرتبطة بحفر الآبار، وعلاوةً على ذلك يتم تصنيف تلك التكاليف إلى ملموسة وغير ملموسة، والتكاليف غير الملموسة بصورة عامة هي تلك التكاليف المتعلقة بتجهيز الموقع قبل تركيب معدات الحفر، بينما تكاليف الحفر الملموسة هي تلك التكاليف التي تتكبدها الشركة لتركيب وتشغيل تلك المعدات، وتحمل جميع التكاليف غير الملموسة في قائمة الدخل كجزء من نفقات التشغيل للمنشأة في تلك الفترة وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة، ويتم رسملة جميع تكاليف الحفر الملموسة والمرتبطة بالاستكشافات الناجحة والخاصة بالاحتياطات البترولية الجديدة واعتبارها كأصول غير متداولة وإظهارها في قائمة المركز المالي، في

Successful Effort Methods", Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 4, No.12, August. 2015, p3.

- Ralph Wayne Ezelle, op.cit, 2011, p242.
- OSHO Augustine Ejededawe, "Assessment of Accounting Procedures in the Oil and Gas Sector of Nigeria Economy", International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 4, 2014, pp1-6, p1.

حين تلك تكبدتها والمتعلقة بالمناطق غير المنتجة والفاشلة تعامل على أنها مصروفات وتضاف إلى النفقات التشغيلية لتلك الفترة في قائمة الدخل.

ج. **تكاليف التطوير:** تتمثل تكاليف التطوير بالتكاليف المتكبدة لإعداد الاحتياطات البترولية المكتشفة للإنتاج مثل التكاليف التي تتكبدها الشركة في بناء أو تحسين الطرق للوصول إلى موقع حفر البئر، إضافةً إلى تكاليف الحفر أو العمل الإضافية لاستكمال وإنجاز حفر الآبار، إضافةً إلى تركيب البنى الأساسية الأخرى اللازمة للاستخراج (على سبيل المثال، المضخات)، ومد الخطوط (الأنابيب، والخزانات)، لتخزين الاحتياطات البترولية، ووفق طريقة المجهودات الناجحة يتم رسملة تكاليف التطوير وأدراجها ضمن الأصول غير المتداولة في قائمة المركز المالي، وهو ما يتفق مع المعيار الدولي IFRS 6.

د. **تكاليف الإنتاج:** تتمثل تكاليف الإنتاج بالتكاليف المتكبدة في استخراج البترول من الاحتياطات البترولية، وتتمثل تكاليف الإنتاج بأجور العمال والكهرباء لتشغيل مضخات الآبار، وتُعد تكاليف الإنتاج جزءاً من نفقات التشغيل الدورية ويتم تحميلها مباشرةً إلى قائمة الدخل وفق طريقة المجهودات الناجحة.

٢-المعالجات المحاسبية في ظل طريقة التكلفة الكلية^(١)

أ. **تكاليف الاقتناء (الاستحواذ):** يتم رسملة جميع تكاليف الاقتناء في ظل اتباع طريقة التكلفة الكلية نفس رسملة التكاليف عند اتباع طريقة المجهودات الناجحة، وهو ما يتفق مع المعيار الدولي IFRS 6.

ب. **تكاليف الاستكشاف:** في ظل طريقة التكلفة الكلية يتم رسملة جميع تكاليف الاستكشاف سواءً كانت ملموسة أم غير ملموسة والمرتبطة بالاستكشافات الناجحة أو غير الناجحة والخاصة بالاحتياطات البترولية الجديدة واعتبارها كأصول غير متداولة وإظهارها في قائمة المركز المالي.

(١) يرجع في ذلك إلى:-

- Asian A. Umobong, op.cit, 2015, p3.
- Ralph Wayne Ezelle, op.cit, 2011, p242.
- OSHO Augustine Ejededawe, , op.cit, 2014, p1.

ج. **تكاليف التطوير:** يتم رسملة جميع تكاليف التطوير في ظل اتباع طريقة التكلفة الكلية وأدراجها ضمن الأصول غير المتداولة في قائمة المركز المالي، كما هو متبع في ظل طريقة المجهودات الناجحة، وهو ما يتفق مع المعيار الدولي IFRS 6.

د. **تكاليف الإنتاج:** في ظل اتباع طريقة التكلفة الكلية يتم اعتبار تكاليف الإنتاج جزءاً من نفقات التشغيل الدورية، ويتم تحميلها مباشرةً إلى قائمة الدخل، كما هو متبع في ظل طريقة المجهودات الناجحة.

٣-المقارنة بين طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية: يتم المقارنة بين طريقة المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (٢) المقارنة بين طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية

طريقة التكلفة الكلية FC	طريقة المجهودات الناجحة SE	البيان
البلد	إيجار/ الحقل	مركز التكلفة
رأسمالية	إيرادية	التكاليف ما قبل مرحلة الاستكشاف
رأسمالية	الآبار ناجحة رأسمالية الآبار غير ناجحة إيرادية	تكاليف الاستكشاف والتقييم
رأسمالية	رأسمالية	تكاليف التطوير
إيرادية	إيرادية	تكاليف الإنتاج
المنطقة الجغرافية (البلد كوحدة حساب)	الملكية/ الحقل/ الخزان	الاستهلاك والنضوب والإطفاء
رأسمالية	إيرادية	الاستكشافات غير الناجحة
رأسمالية	رأسمالية	الاستكشافات الناجحة
إيرادية	إيرادية	نفقات التشغيل
الشركات الصغيرة	الشركات الكبيرة	تستخدم من قبل

المصدر من أعداد الباحث بالاعتماد على^(١):

(١) يرجع في ذلك إلى:

- Ernst & Young, op. cit, 2009,p3.
- KPMG, op. cit, 2011, p24.

٤-الاختلاف على دلالة مؤشرات تقييم الإداء وفق طريقة المجهودات الناجحة^(١):

أ. يتم بموجب هذه الطريقة اعتبار تكاليف الآبار التي لم يكتشف بها البترول (الآبار غير المنتجة) كخسائر تحمل على قائمة الدخل، في حين ترسمل تكاليف الآبار الناجحة وتظهر في قائمة المركز المالي.

ب. تعد هذه الطريقة الأرباح المتحققة أرباحاً فعلية طبقاً للمبادئ والمفاهيم المحاسبية، فيتم تحميل قائمة الدخل بتكاليف المناطق المستبعدة أي تكاليف الآبار الجافة فتحمل السنة المالية بالتكاليف التي لا يترتب عليها إيرادات مستقبلية بينما تظهر مصاريف المناطق التي اكتشف بها البترول في قائمة المركز المالي التي تحقق إيرادات مستقبلية وبذلك تصور الواقع الفعلي للمركز المالي وتعطي نتيجة حقيقية عن الأرباح.

ج. وفق هذه الطريقة فإن تكلفة النفاذ للبترول تمثل التكلفة الفعلية، وأن قيمة الآبار الرأسمالية تمثل القيمة الفعلية للآبار الناجحة والمنتجة فقط.

د. وفق هذه الطريقة تمثل التكاليف الرأسمالية للآبار تكلفة الأصول المنتجة للبترول وترسمل وتظهر في قائمة المركز المالي، فهذه الطريقة تقيم المشروعات الناجحة والتكلفة التي صرفت حتى تاريخ التأكد من وجود البترول.

٥-أثر الاختلاف على دلالة مؤشرات تقييم الإداء وفق طريقة التكلفة الكلية^(١):

-
- Endale Mitiku Adere, op. cit., 2011, p28.
 - Robert B.Matthews, et al., op. cit., 2013, p463.
 - Wall Street, "Oil & Gas Modeling Quick Reference – Successful Efforts vs. Full Cost Accounting", p3, <https://BreakingintoWallStreet.com>.

(١) يرجع في ذلك:-

- تمارة عامر أمين كيسو، " طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف و أثرها في القوائم المالية لصناعة النفط"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٥، ص٤٤.

- سعيد مبارك الهاجري، "مدى توافق المعالجات المحاسبية لأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، ٢٠١٣، ص٢٣.

- Asian A. Umobong, op.cit, 2015, p3.
- Ralph Wayne Ezelle, op.cit, 2011, p242.
- OSHO Augustine Ejededawe, , op.cit, 2014, p1.

١. يتم بموجب هذه الطريقة إنشاء مراكز تكاليف كبيرة مثل اعتبار الدولة أو المنطقة مركز تكاليف وتحمل كافة التكاليف على هذه المراكز دون التمييز بين تكاليف الآبار غير الناجحة أو الناجحة، ويتم رسملتها كأصول تظهر في قائمة المركز المالي، أي بمعنى أن تكاليف الآبار التي لم يكتشف بها البترول تضاف إلى تكلفة الآبار الناجحة.

٢. وفق هذه الطريقة لا تتأثر الأرباح السنوية لتكاليف الاستكشاف حتى لو عُدت هذه المصاريف خسارة رأسمالية لعدم اكتشاف البترول في بعض المناطق، وعدّ هذه التكاليف تكاليف رأسمالية لا تؤثر في نتيجة قائمة الدخل أذ لا تقفل هذه التكاليف بقائمة الدخل، وبذلك لا تتأثر الإيرادات المتحققة من بيع البترول بتكاليف الاستكشاف في تلك السنة، مما يترتب زيادة في الأرباح المتحققة.

٣. تؤدي هذه الطريقة إلى زيادة تكلفة النفاذ للبترول أذ يتم تحميل حساب الآبار المنتجة بجميع جهود الاستكشاف الناجحة والفاشلة، مما يزيد من قيمة الآبار دون أي زيادة في الاحتياطي وبذلك تكون حصة البرميل الواحد من النفاذ أكبر من طريقة المجهودات الناجحة.

٤. وفق هذه الطريقة يزداد فيها رصيد التكاليف الرأسمالية للآبار بسبب الزيادة في الأرصدة لا يقابلها احتياطي فتعدّ كل جهود الاستكشاف الناجحة والفاشلة رأسمالية وتظهر في قائمة المركز المالي.

رابعاً: الدراسة التطبيقية على عدد من الشركات الأجنبية العاملة في صناعة البترول

١- المقدمة: تم اختيار عدد من الشركات الأجنبية العاملة في صناعة البترول والمنشورة بياناتها على الموقع الرسمي الموجود على شبكة الأنترنت وهي كل من Shell, BP, Premier Oil, Exxon Mobil, Marathon Oil, (Apache)، وتغطي هذه الدراسة البيانات المالية للسنوات من ٢٠١٠ - ٢٠١٤، وقد تمكن الباحث من الحصول على البيانات المطلوبة لهذه الدراسة في السنوات المذكورة أنفاً.

(١) المرجع السابق.

٢- اختبار الفروض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية

أ. الفروق الإحصائية بين الشركات محل الدراسة لنسبة التغير في صافي الدخل

جدول رقم (٣)

الفروق الإحصائية بين الشركات محل الدراسة لنسبة التغير في صافي الدخل

Apache Mean = 23.0826				
المعنوية	اختبار ت	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.021	-3.629	1.289	4.847	SHELL
.005	-3.843	3.289	3.080	BP
.189	-1.436	13.857	11.655	Premier Oil
.041	-2.974	.712	8.205	Exxon Mobil
.788	-.278	18.006	20.444	Marathon Oil

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من نتائج الجدول رقم (٧) عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسط نسبة التغير في صافي الدخل لشركة (Apache) التي تتبع طريقة التكلفة الكلية وبين متوسط نسبة التغير في صافي الدخل لكلا من (Marathon ،Premier Oil ، Oil) والتي تتبع طريقة المجهودات الناجحة حيث بلغت معنوية الفروق (.189، .788) على التوالي وهي قيم أكبر من مستوى الخطأ (.05)، أما باقي الشركات فقد تبين وجود فروق معنوية لصالح شركة (Apache).

يتضح لدى الباحث أنّ اختلاف نتائج التحليل الإحصائي بين الشركات محل الدراسة وذلك لاتباع الشركات محل الدراسة (Shell, BP, Premier Oil, Exxon Mobil, Marathon Oil) طريقة المجهودات الناجحة حيث يتم إظهار نفقات البحث والاستكشاف والبحث والتطوير والإهلاك والنفاد في قائمة الدخل والمتعلقة بالمناطق غير المنتجة وأما المناطق المنتجة فيتم رسمتها وإظهارها في قائمة المركز المالي، على عكس شركة (Apache) التي تتبع طريقة التكلفة الكلية حيث يتم رسمة جميع التكاليف المتعلقة بنفقات البحث والاستكشاف حيث لا يتم التفرقة بين المناطق المنتجة والمناطق غير المنتجة وإظهارها في قائمة المركز المالي وعدم إظهارها في قائمة الدخل مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح وتضخيم الأصول، حيث تكون الأرباح مبالغاً فيها.

ب. الفروق الإحصائية بين الشركات محل الدراسة لنسبة التغير في إجمالي الأصول

غير المتداولة

جدول رقم (٤)

الفروق الإحصائية بين الشركات محل الدراسة لنسبة التغير في إجمالي الأصول غير المتداولة

Apache Mean = 90.559				
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارات المعنوية		
68.261	3.143	-14.379	.000	SHELL
66.358	2.621	-18.025	.000	BP
81.260	3.502	-5.478	.001	Premier Oil
81.382	2.616	-6.845	.000	Exxon Mobil
86.062	7.823	-1.263	.242	Marathon Oil

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من نتائج الجدول رقم (١١) وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط نسبة التغير في إجمالي الأصول غير المتداولة ضمن نتائج التحليل الإحصائي لشركة (Apache) التي تتبع طريقة التكلفة الكلية وبين متوسط نسبة التغير في إجمالي الأصول غير المتداولة للشركات الأخرى والتي تتبع طريقة المجهودات الناجحة عند مستوى ثقة (99). عدا شركة (Marathon Oil) فقد أوضحت نتائج الجدول رقم (١١) عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية مع شركة (Apache) حيث بلغت معنوية الفروق (0.242) وهي أكبر من مستوى الخطأ (0.05). ومن الملاحظ أن هذه الفروق كانت جميعها لصالح شركات الطريقة الكلية (Apache).

يتضح لدى الباحث أن اختلاف نتائج التحليل الإحصائي بين الشركات محل الدراسة والمتعلقة بالأصول غير المتداولة وذلك لاتباع الشركات محل الدراسة (Shell, BP, Premier Oil, Exxon Mobil, Marathon Oil) طريقة المجهودات الناجحة حيث أن التكاليف المتعلقة بالمناطق المنتجة يتم رسمتها وإظهارها في قائمة المركز المالي وإظهارها ضمن بند الأصول غير المتداولة، وأما المناطق غير المنتجة يتم إظهار تكاليفها ضمن قائمة الدخل فيتم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية، على عكس شركة (Apache) التي تتبع طريقة التكلفة الكلية حيث يتم رسملة جميع التكاليف

المتعلقة بالمناطق المنتجة والمناطق غير المنتجة وإظهارها في قائمة المركز المالي مما يؤدي إلى تضخيم الأصول وإظهارها بقيمتها غير الحقيقية وهو تضخيم لا تقابله احتياطات بترولية مما يؤدي إلى ارتفاع معدلات الإهلاك.

خامساً: النتائج والتوصيات

أ. النتائج

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها كالآتي:

١. التزام الشركات (Sheel, Bp, Premier Oil) بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، واستخدام طريقة المجهودات الناجحة.
٢. التزام شركتي (Exxon Mobil, Marathon oil) بتطبيق مبادئ المحاسبة الامريكية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، واستخدام طريقة المجهودات الناجحة.
٣. التزام شركة (Apache) بتطبيق مبادئ المحاسبة الامريكية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، واستخدام طريقة التكلفة الكلية.
٤. اختلاف نتائج التحليل الإحصائي لنسبة التغير في صافي الدخل بين الشركات محل الدراسة وذلك لاتباع الشركات (Shell, BP, Premier Oil, Exxon Mobil, Marathon Oil) طريقة المجهودات الناجحة حيث يتم إظهار نفقات البحث والاستكشاف والبحث والتطوير والإهلاك والنفاد في قائمة الدخل والمتعلقة بالمناطق غير المنتجة، على عكس شركة (Apache) التي تتبع طريقة التكلفة الكلية حيث يتم رسملة جميع التكاليف المتعلقة بنفقات البحث والاستكشاف حيث لا يتم التفرقة بين المناطق المنتجة والمناطق غير المنتجة وعدم إظهارها في قائمة الدخل مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح، حيث تكون الأرباح مبالغاً فيها.
٥. اختلاف نتائج التحليل الإحصائي لنسبة التغير في إجمالي الأصول غير المتداولة بين الشركات (Shell, BP, Premier Oil, Exxon Mobil, Marathon Oil) وذلك لاتباعها طريقة المجهودات الناجحة حيث أن التكاليف المتعلقة بالمناطق المنتجة يتم رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي وإظهارها ضمن بند الأصول المتداولة، على عكس شركة (Apache) التي تتبع

طريقة التكلفة الكلية حيث يتم رسملة جميع التكاليف المتعلقة بالمناطق المنتجة والمناطق غير المنتجة وإظهارها في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المتداولة.

ب. التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يمكن صياغة التوصيات الآتية:

١. ضرورة توحيد الطرق المحاسبية واتباع طريقة محاسبية واحدة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف لإمكانية قياس و تقييم أداء الشركات، وتعتبر طريقة المجهودات الناجحة هي الطريقة الأفضل في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف ومعبرة عن نتائج الأعمال الفعلية وتطبق من قبل شركات البترول الكبيرة، وتساعد على توفير البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لإجراء الدراسات المقارنة بين نتائج أعمال شركات البترول.
٢. تطبيق طريقة المجهودات الناجحة واستبعاد طريقة التكلفة الكلية.
٣. إلزام الشركات بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية واتباع طريقة محاسبية محددة لإمكانية إجراء المقارنات بين الشركات داخل البلد نفسه أو خارجه.
٤. أن اتّباع طريقة التكلفة الكلية تؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول وإظهارها بأرقام غير حقيقة مما تخدم مصالح الإدارة ولا تخدم المستثمرين.
٥. متابعة التعديلات التي تطرأ على معيار الإبلاغ المالي (IFRS 6) الخاص بحاسبة الموارد المعدنية، حيث لا يوجد نص في المعيار على معالجة تكاليف الإهلاك والنضوب والإطفاء وعلى الوحدة المحاسبية تحديد سياسة محاسبية معينة.

سادساً: المصادر والمراجع:

أ. المراجع العربية:

١. ابراهيم طه عبدالوهاب، "محاسبة البترول وفقاً للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة الدولية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦، ص ٧١.
٢. أحمد رمزي صبحي، "أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز نظام تكاليف حفر واستصلاح الآبار النفطية"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، ٢٠١١.
٣. أمة العلى عبدالله دلال، "إطار مقترح لتحقيق الإفصاح والشفافية في النظام المحاسبي في شركات النفط والغاز في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠١١.
٤. تغريد نقيب يحيى عبدالموجود، "تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط"، أطروحة معادلة للدكتوراه في المحاسبة غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١١.
٥. تمارة عامر أمين كيسو، "طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف و أثرها في القوائم المالية لصناعة النفط"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
٦. حسين القاضي، "محاسبة النفط في ظل العقود السائدة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
٧. حسين القاضي، سمير الريشاني، "محاسبة البترول"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
٨. حسين عبدالجليل آل غزوي، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ٢٠١١.
٩. سعيد مبارك الهاجري، "مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، ٢٠١٣.
١٠. ضحى محمد أسعد عداس، "إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨.

١١. عبدالمالك إسماعيل حجر، "محاسبة النفط المبادئ، الإجراءات دور الدول المضيفة في ظل عقود المشاركة في الإنتاج"، دار الكتاب، صنعاء، اليمن، الطبعة الرابعة، ٢٠١٤.
١٢. فائزة أبراهيم محمود الغبان، نائر صبري محمود الغبان، "النظم المحاسبية المتخصصة"، دار الكتب، بغداد، العراق، الطبعة الثالثة، ٢٠١٣.
١٣. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية"، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، ٢٠١٣.
١٤. محمد راضي عبد الكاظم، "تصميم نظام للتكاليف المعيارية في نشاط استخراج النفط الخام والغاز المقترح لشركة نفط الشمال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠١١.
١٥. مصطفى عطية السيد الغندور، "النظم المحاسبية في صناعة البترول"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، الطبعة الخامسة، ٢٠١٥.
١٦. مصطفى عطية السيد الغندور، "دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، الجزء الأول، ٢٠١٤.
١٧. نرمين صلاح الدين يس يونس، "إطار مقترح للقياس المحاسبي للعوامل المؤثرة على أسعار الأسهم في شركات البترول"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٠، ص ٣١.
١٨. هالة عبدالمسيح نسيم عبدالمسيح، "دراسة تحليلية لتأثير هيكل الملكية على اختيار السياسات المحاسبية في شركات البترول والآثار الاقتصادية لهذا الاختيار"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٦.

ب. المراجع الأجنبية:

1. Alex W. Howard, Alan B. Harp, "Oil and Gas Company Valuations", Business Valuation Review, American Society of Appraisers, Volume.28, Number 1, 2009.
2. Ashok Chandak, "Guidance Note on Accounting for Oil and Gas Producing Activities", 2003.
3. Asian A. Umobong, "Choice OF Accounting Methods And Reported Earnings By Oil And Gas Producing Firms In Nigeria: A Critical Evaluaion Of Full Cost Versus Succesful Effort Methods", Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 4, No.12, August. 2015.
4. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, "Intermediate Accounting", Thirteenth Edition.

5. Endale Mitiku Adere, "Accounting for Oil and Gas: The Effect of The Gap Between US GAAP and IFRS on Norwegian Companies", Master Thesis, School of Business, Umea Universite, 2011.
6. Ernst & Young, " US GAAP vs. IFRS The basics: Oil and gas", 2009, www.ey.com/accountinglink.
7. Exploration and Evaluation of Mineral Resources, <http://www.WorldGAAPInfo.com>.
8. Ibrahim Ali Abushaiba, Ibrahim Eldanfour, "Argument of Accounting for Oil and Gas Upstream Activities", International Journal of Humanities and Management Sciences, Volume 2, Issue 3, 2014.
9. KPMG, "Impact of IFRS: Oil and Gas" , 2011, www.kpmg.com/ifrs.
10. OSHO Augustine Ejededawe, "Assessment of Accounting Procedures in the Oil and Gas Sector of Nigeria Economy", International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 4, Issue 4, 2014.
11. Paul Pacter, "IFRS as global standards: a pocket guide", IFRS Foundation, 2015.
12. Petroamerica Oil Corp, "Management Discussion And Analysis", For the year ended December 31/ 2009, 2010, <http://www.bnamericas.com>.
13. Ralph Wayne Ezelle, "The Impact Of The Sarbanes Oxley acton Auditing Fees: An Empirical Study Of The Oil And Gas Industry", Doctor of Philosophy in Business Administration, College of Business Administration, Trident University International, California, 2011.
14. Robert B. Matthews, Ronald J. Daigle, Paul Anthony Vanek, "The Impact Of International Financial Reporting Standards On Oil And Gas Exploration And Production Companies: The Canadian First –Year Experience", Accountancy, last accessed on 6/14/13 at <http://www.journalofaccountancy.com/News/20137604.htm>.
15. Uwaoma Ironkwe, Ordu Promise A., "An Analysis of International Financial Reporting Standards (IFRS) Issues Concerning Some Elements of Accounting in Oil and Gas Industries in Nigeria", International Journal of Management Science And Business Administration, Vol. 1, No. 9, August 2015.
16. Wall Street, "Oil & Gas Modeling Quick Reference – Successful Efforts vs. Full Cost Accounting", <https://BreakingintoWallStreet.com>.