

## أولاً : الإطار المنهجي للبحث :

### تمهيد :

يعتبر موضوع محاسبة النفط من العلوم التطبيقية قليلة الشيوع ، ويعتمد علي طبيعة وخصائص صناعة النفط وطبيعة وخصائص الشركات التي تعمل في هذا المجال وتهتم محاسبة البترول بكافة العمليات بدءاً من عمليات البحث والإستكشاف والإستخراج الي عمليات إيصال النفط الخام والغاز الي مستهلكه ، أما باقي العمليات المتعلقة بصناعة البترول من تكرير وتسويق فيمكن ان تطبق عليها القواعد والطرق المحاسبية العامة التي تطبق في الأنشطة الصناعية الأخرى مع مراعاة خصائص كل صناعه . ترتبط محاسبة النفط بطبيعة هذه الصناعة والعمليات الخاصة بنشاطها فخلال هذه الأنشطة تتحقق مصروفات ونفقات تتطلب طرق وقواعد خاصة لمعالجتها بشكل يضمن وجود نظام محاسبي جيد يعبر عن المركز المالي وحقيقة أعمال تلك الشركات . تتفرد صناعة النفط كصناعة استخراجية Extractive Industry بخصائص تميزها عن غيرها من الصناعات التحويلية الأخرى فعمليات التنقيب عن البترول واستخراجه تتعلق اساساً بالبحث عن أحد الموارد الطبيعية الآيلة للنضوب والنفاد ، كما أن عمليات البحث هذه تتم خلال فترة زمنية طويلة نسبياً وفي ظروف تتسم بدرجة كبيرة من المخاطرة وعدم التأكد من نتائجها High Degree Of Risk and Uncertainty لهذه الأسباب فإن عملية التنقيب عن النفط واستخراجه تشكل بعض المشكلات المحاسبية التي تختلف في طبيعتها عن مشاكل الصناعات الأخرى . كما أن التركيز علي أهمية القوائم المالية كمصدر رئيسي للحصول علي المعلومات المحاسبية الضرورية في إتخاذ القرارات يؤدي الي مساعدة المستفيدين الخارجيين ( مساهمين - مستثمرين ) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال ، وحتى يتحقق هذا لابد من وأن تتصف المعلومات المحاسبية المتمثلة في التقارير والقوائم المالية بالمصادقية والشفافية وخضوعها لمجموعة من المعايير من شأنها ان تحدد درجة جودتها ، لذلك سيركز الباحث علي دراسة الطرق المحاسبية المتبعة في معالجة تكاليف البحث والإستكشاف ولما هذه التكاليف من أثر علي مصادقية القوائم المالية في شركات البترول عموماً وذلك لضخامة حجم هذه المصروفات والظروف المحيطة بإنفاقها .

## مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في تعدد الطرق المحاسبية المتعلقة بمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف عن البترول مما قد يؤثر علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول إذ أن اختيار طريقة معينة له آثار علي نتائج أعمال تلك الشركات وعلي مركزها المالي لذلك إهتم البحث ببيان أثر مشكلة تلك التكاليف علي مصداقية القوائم المالية في الشركات العاملة في مجال البترول في السودان . وفي ضوء ما تقدم يمكن صياغة أسئلة البحث كالآتي :

1- هل تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يسبب مشكلات

محاسبية في شركات البترول ؟

2- هل تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤثر علي مصداقية

القوائم المالية ؟

3- هل يساهم تطبيق طريقة موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف

لمصداقية القوائم المالية ؟

## أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الآتي :

## الأهمية العلمية :

1- يعتبر البحث اضافة للمكتبة العربية .

2- المساهمة في تغطية النقص في مجال الثقافة النفطية من الناحية الفنية والمحاسبية .

3- أهمية تكاليف البحث والإستكشاف في شركات البترول وأثر قياسها علي مصداقية القوائم

المالية في الشركات المنتجة للبترول .

4- عمليات البحث والإستكشاف عن البترول تثير بعض المشكلات المحاسبية والتي تختلف في

طبيعتها عن الصناعات التحويلية الأخرى بما يستوجب الدراسة والبحث عن أدق الطرق

المحاسبية لتطبيقها في هذا المجال للخروج بتقارير مالية مطابقة للواقع العملي .

## الأهمية العملية :

- 1- عائدات البترول تمثل نسبة عالية في موازنة الدول المنتجة له مما يستدعي تكثيف الإهتمام بدراسته وإثراء الفكر المحاسبي في مجاله .
- 2- نفقات الإستكشاف تمثل معظم النفقات التي لابد لأي شركة تبحث وتنتقب عن البترول من إنفاقها في البداية سواء تكلفت مجهوداتها بالنجاح أم بائت بالفشل .
- 3- وجود طرق مختلفة لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي في كثير من الأحيان الي اختلاف في النتائج .
- 4- ظروف عدم التأكد والمخاطرة المالية يمكن أن تذهب معظم او كل الجهود والأموال الميزولة في البحث في منطقة هدرًا دون ايجاده .

## أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة أثر معالجة تكاليف بحث واستكشاف البترول علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول . ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية :

- 1- التعرف على خصوصية صناعة استكشاف وإنتاج البترول .
- 2- التعرف علي المحاسبة عن تكاليف البحث واستكشاف البترول.
- 3- بيان النظم المحاسبية المتبعة في مجال تكاليف البحث والاستكشاف .
- 4- الإطلاع علي معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالشركات المنتجة للبترول .
- 5- تسليط الضوء علي مصداقية وشفافية القوائم المالية في شركات البترول .

## فرضيات البحث :

بختبر البحث الفرضيات الآتية :

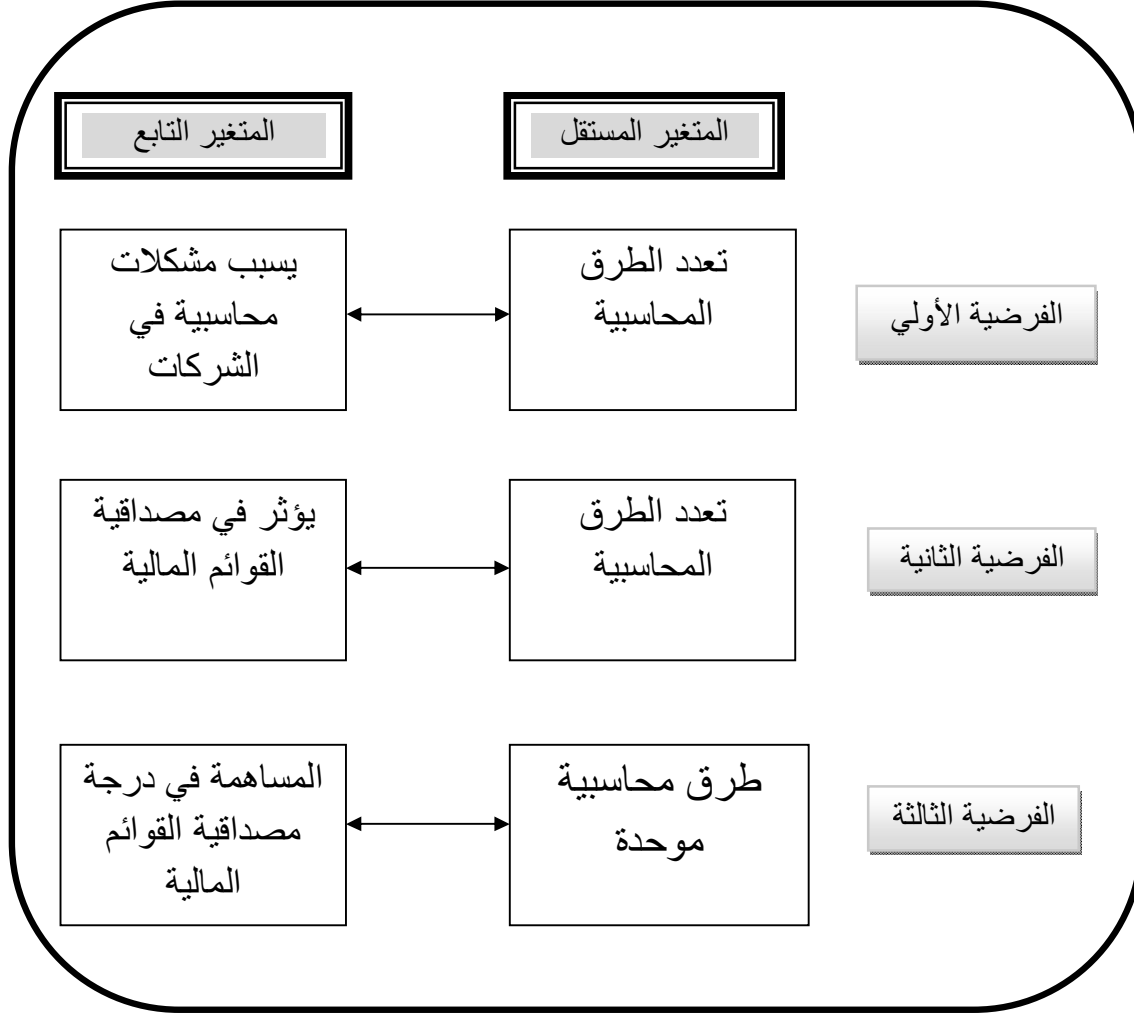
**الفرضية الأولى :** تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول .

**الفرضية الثانية :** تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

الفرضية الثالثة : وجود طرق محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

### النموذج التصوري لفرضيات البحث :

يوضح الشكل (أ) النموذج التصوري لفرضيات البحث :



المصدر : إعداد الباحث 2017م .

### منهجية البحث :

يتبع الباحث المناهج الآتية :

1- المنهج التاريخي : لتتبع نشأة واستكشاف البترول والتطور التاريخي لمحاسبة البترول والدراسات السابقة .

- 2- المنهج الوصفي التحليلي : لغرض الدراسة الميدانية .
- 3- المنهج الاستقرائي : في اختبار فرضيات البحث .
- 4- المنهج الاستنباطي : لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات .

#### مصادر جمع البيانات :

- 1- المصادر الأولية : الإستبانة .
- 2- المصادر الثانوية : الكتب والمراجع والنشرات والدوريات والقوانين و المجالات المتخصصة والتقارير الصادرة من المنظمات والهيئات الإقليمية والدولية وإصدارات مراكز البحوث المتخصصة وشبكة المعلومات الدولية ( الإنترنت) .

#### حدود البحث :

- الحدود الزمانية : 2017م .
- الحدود المكانية : جمهورية السودان .
- الحدود البشرية : المدراء الماليين والمراجعين والمحاسبين في شركات البترول .

#### هيكل البحث :

يشتمل البحث علي مقدمة و أربعة فصول وخاتمة ، تشتمل المقدمة علي الاطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة ، ويتناول الفصل الأول مفهوم وتكوين ومراحل تطور صناعة البترول ويتكون هذا الفصل من مبحثين وهي المبحث الأول مفهوم ونشأت وتكوين البترول ، المبحث الثاني مراحل صناعة البترول. ويتناول الفصل الثاني المحاسبة عن تكاليف بحث واستكشاف البترول ويتكون هذا الفصل من مبحثين المبحث الأول عقود الاستكشاف وأنواع نفقات الإستكشاف ، المبحث الثاني الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الإستكشاف . ويتناول الفصل الثالث معايير شفافية ومصداقية القوائم المالية في شركات البترول ويتكون من مبحثين المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية ، المبحث الثاني مصداقية القوائم المالية في شركات البترول . ويتناول الفصل الرابع اجراءات الدارسة الميدانية ويتكون من مبحثين وهي المبحث الأول نبذة تعريفية عن الشركات العاملة في مجال البترول في السودان ، المبحث الثاني تحليل البيانات و اختبار الفرضيات ثم الخاتمة وتشتمل علي النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة :

### 1-دراسة : سمير حسن عمار ، (1994م)<sup>(1)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تخصيص التكاليف المشتركة من المشاكل الرئيسية التي تواجه معظم الصناعات التحليلية ومنها صناعة تكرير البترول وذلك لتعدد المنتجات المشتركة وتنوعها والتي يتم إنتاجها من خلال مراحل إنتاجية متعددة ، واستعرضت الدراسة الطرق المختلفة لتخصيص التكاليف المشتركة والقيام بدراساتها وتحليلها والتوصل الي اختيار أنسبها للتطبيق في مصفاة جدة . توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها تخصيص التكاليف القابلة للتحقيق حيث يترتب علي استخدامها تحليل المنتجات المنفصلة في مرحلة متقدمة من العملية الصناعية وتحمل تكاليف مراحل تالية لإفصالها وهذا لا يتعارض مع معايير العدالة وايضاً تساوي النسب المئوية لهامش الربح لجميع المنتجات وملائمة طريقة صافي القيمة البيعية القابلة لتحقيق طبيعة الصناعة لأن المنتجات التي تنفصل في مراحل متقدمة لا يتم تخصيصها لتكاليف العمليات الإضافية ، أوصت الدراسة بفصل الكمية التي يتم انتاجها من المنتجات الوسيطة عن كمية المنتجات التامة وأن يتم تخصيصها بحصتها من التكاليف المشتركة وذلك بعد تحديد أسعار تقديرية لها .

ركزت هذه الدراسة علي ضرورة استعراض الطرق المختلفة لتخصيص التكاليف المشتركة ودراستها واختيار أنسبها ، بينما تتناول هذه الدراسة محاسبة تكلفة استكشاف البترول وأثرها علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

### 2-دراسة : مجدي عجينا محمد ابراهيم ، (2010)<sup>(2)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس تكاليف البترول في مرحلة البحث والاستكشاف ، بينما هدفت الدراسة الي معرفة الطبيعة الفنية لصناعة البترول ومراحلها والخصائص التي تتميز بها عن غيرها من الصناعات الاستخراجية ، أختبرت الدراسة عدد من الفروض منها تتبع الشركات العاملة في مجال البترول في السودان طرق علمية في توزيع تكاليف البترول ، كما يؤثر تطبيق طرق تحميل تكلفة الاستكشاف علي الاطراف المرتبطة

<sup>1</sup> سمير حسن عمار ، دراسة تحليلية لتخصيص التكاليف المشتركة في مصفاة جدة ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 1994م) .

<sup>2</sup> مجدي عجينا محمد ابراهيم ، قياس وتقويم تكلفة الاستكشاف ونتاج البترول ، (جامعة النيلين - كلية التجارة ، دراسة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2010 م) .

بالشركات المنتجة للبتروول ، وايضاً هنالك حاجة الى تطوير الاطار المحاسبي ليطلائم مع صناعة البتروول بينما توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها تتبع شركات البتروول الطرق العلمية في توزيع التكاليف المشتركة ولكن ليس في مرحلة الإنتاج ولكن في مرحلة التكرير وفرز مشتقات البتروول ، كما أن تطبيق أي طريقة من الطرق العلمية لتحميل تكاليف البحث والاستكشاف يؤثر في تحديد تكلفة الإنتاج العام وبالتالي علي حجم الربح لنفس السنة والمحاسبة عموماً وقياس التكاليف خصوصاً يحتاج الى تطوير بعض نواحي الإطار الفكري ليواكب صناعة البتروول .

يلاحظ ان الدراسة ركزت علي قياس السياسات المحاسبية المتبعة في صناعة البتروول ، بينما تتناول هذه الدراسة أثر تكلفة الإستكشاف علي مصداقية القوائم المالية في شركات البتروول.

### 3- دراسة : نهاد المهدي ادريس محمد ، (2011م)<sup>(1)</sup> :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدة أسئلة منها هل تتوفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركة مصفاة الأبييض المحدودة ؟ وهل تواجه شركة مصفاة الأبييض المحدودة صعوبات تتعلق بالإدارة والكوادر المؤهلة والتكلفة عند تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ؟ وما هو دور نظام تكاليف الأنشطة في شركة مصفاة الأبييض المحدودة . هدفت الدراسة الي معرفة أهمية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات البتروول ومعرفة المشاكل التي تعوق تطبيقه . اختبرت الدراسة عدد من الفرضيات منها تتوفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركة مصفاة الأبييض المحدودة ، كما يواجه تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بشركة مصفاة الأبييض المحدودة صعوبات تتعلق بالإدارة والكوادر المؤهلة . توصلت الدراسة الي عدم توفر مقومات تطبيق تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بشركة مصفاة الأبييض المحدودة . لا يواجه تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بشركة مصفاة الأبييض المحدودة صعوبات تتعلق بالإدارة والكوادر المختلفة والتكلفة . أوصت الدراسة بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة وتوفير مقومات تطبيقه وتذليل أي صعوبات تحول دون تطبيقه .

<sup>1</sup> نهاد المهدي ادريس محمد ، إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات البتروول ، (جامعة كردفان – كلية الدراسات التجارية رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .

أن الدراسة السابقة أشارت الي إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات البترول ، بينما تتناول هذه الدراسة محاسبة تكاليف بحث واسكشاف البترول وأثرها علي مصداقية القوائم المالية في الشركات المنتجة للبترول .

#### 4-دراسة : محمد بدوي محمد علي ، (2011م) <sup>(1)</sup> :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدد من الأسئلة منها هل تلتزم شركات النفط السودانية بمعايير المحاسبة الدولية ؟ وهل تلتزم شركة مصفاة الأبيض المحدودة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية ؟ . وهدفت الدراسة الي التعرف الي مدي إلتزام شركة مصفاة الأبيض المحدودة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية ومعيار المحاسبة الدولي رقم (7) قائمة التدفقات النقدية . وأختبرت الدراسة عدد من الفروض منها تلتزم شركة مصفاة الأبيض المحدودة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية ، وتلتزم شركة مصفاة الأبيض المحدودة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (7) قائمة التدفقات النقدية . وتوصلت الدراسة الي أن شركة مصفاة الأبيض المحدودة تلتزم بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية والمعيار الدولي رقم (7) قائمة التدفقات النقدية بنسبة 100% ، كما تبين من الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي الي جودة ومصداقية القوائم المالية في شركات النفط . أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة إصدار معايير سودانية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتراعي الظروف المحلية .

تناولت الدراسة مدي إلتزام شركات النفط السودانية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، بينما تتناول هذه الدراسة محاسبة تكاليف بحث واسكشاف البترول وأثرها علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

#### 5-دراسة : سامح ماهر ابراهيم بشري ، ( ابريل 2013م ) <sup>(2)</sup> :

تناولت هذه الدراسة طرق التكاليف التاريخية المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي لهذه الشركات وقد تم تطبيق الدراسة علي شركة تلس مان للطاقة الكندية والتي تستخدم

<sup>1</sup> محمد بدوي محمد علي ، مدي إلتزام شركات النفط السودانية بمعايير المحاسبة الدولية ، (الأبيض : جامعة كردفان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م ) .

<sup>2</sup> سامح ماهر ابراهيم بشري ، طرق التكاليف المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي ، ( الخرطوم : جامعة الخرطوم كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2013م ) .



طريقة الجهود الناجحة Successful efforts ، كما هدفت الدراسة لإختبار الفرضية التي تبحث حول ( ماهي أكثر طرق التكاليف التاريخية المستخدمة والتي يتناسب فيها الغطاء التطويري مع التطبيق العملي والعلمي السليم ) . حيث أثبتت الدراسة أن طريقة الجهود الناجحة من أكثر الطرق المقبولة عالمياً من ناحية التطبيق العلمي بالرغم من أن طريقة التكاليف الكلية Full Cast هي الأخرى مقبولة عالمياً رغم ما واجهته من انتقادات كثيرة من العديد من الجهات المالية والمحاسبية العالمية . حيث توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها ان طريقة الجهود الناجحة هي الأفضل من ناحية ملائمة الإطار النظري المحاسبي مع التطبيق العملي لها كما أنها أكثر تماشياً مع الكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية أكثر من مثيلتها طريقة التكاليف الكلية ، كما أن طريقة الجهود الناجحة تؤدي الي ثبات القواعد المحاسبية من ناحية الإستخدام والتطبيق العملي أكثر من نظيرتها طريقة التكاليف الكلية . تناولت هذه الدراسة طرق التكاليف المستخدمة في صناعة النفط وأثرها علي الموقف المالي ، بينما تناولت الدراسة الحالية محاسبة تكاليف بحث واستخراج البترول ومالها من أثر علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

#### مناقشة الدراسات السابقة :

إستعرضت دراسة (سمير حسن عمار ، 1994م) الطرق المختلفة لتخصيص التكاليف المشتركة والقيام بدراستها وتحليلها واِختيار أنسبها للتطبيق في مصفاة جدة ، وتناولت دراسة (مجدي عجبنا محمد إبراهيم ، 2012م) طرق قياس وتقويم تكلفة إستكشاف وإنتاج البترول وطرق توزيع التكاليف التكاليف المشتركة ، واستعرضت دراسة (نهاد المهدي ادريس ، 2011م) إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات البترول ومعرفة المشاكل التي تعوق تطبيقه ، بينما تناولت دراسة (محمد بدوي محمد علي ، 2011م) مدي إلتزام شركات النفط السودانية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخصوصاً والمعيار رقم (1) ورقم (7) ، واستعرضت دراسة (سامح ماهر ابراهيم ، 2013م) طرق التكاليف التاريخية المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي لهذه الشركات .

بينما تتناول هذه الدراسة المحاسبة عن تكاليف بحث واستكشاف البترول ومالها من أثر علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .

## المبحث الأول

### مفهوم ونشأت وتكوين البترول

أولاً : مفهوم ونشأة وتكوين البترول :

لفظ بترول (Petroleum) لفظ لاتيني الاصل وهو مكون من مقطعين هما Petra وتعني الصخر و oleum وتعني الزيت ولهذا يعني النفط ككل زيت الصخر (1) .

حقيقة لا ينتمي النفط الي الصخر وإنما الي الأحياء القديمة الميتة والمغمورة في باطن الأرض وغالباً ما تستعمل كل منهما لتعني الأخرى حيث أصبحت كلمة بترول تشير الي كل من النفط والخام والغاز الطبيعي وهناك العديد من التعريفات للبترول يتعرض الباحث لبعض منها فيما يلي :- عُرِف البترول بأنه " خليط من الهيدروكربونات التي يمثل الكربون العنصر الرئيسي فيها إضافة الي الهيدروجين وبعض الشوائب من المواد العضوية وغير العضوية (2) " . عُرِف بأنه " نطف في صورة سائلة بينما يعرف الغاز الطبيعي بأنه نطف في صورة غازية ويتكون النفط من مركبات هيدروكربونية أي أن أساسها الكيميائي عنصري الهيدروجين والكربون والتي تتخذ أشكالاً مختلفة يمكن الحصول عليها فرادي عن طريق التقطير والتصنيع ويوجد النفط عند سطح الأرض أو في باطنها ، والجدير بالذكر أنه لم يتفق العلماء علي أصل محدد للنفط إذ يرجع بعضهم أصل النفط الي المواد العضوية ويرجع البعض الآخر أصل النفط الي المواد غير العضوية إلا أنهم يتفقون علي أن النفط يوجد في الطبيعة بكميات محدودة قابلة للنفاد ويعتمد البحث عن النفط واستخراجها إنتاجه علي تطافر جهود مجموعة كبيرة من العلماء في عدة مجالات مثل علوم الأرض وعلوم البحار والكيمياء والفيزياء والهندسة والإحصاء (3) . عُرِف بأنه عبارة عن مخاليط معقدة وغير متجانسة من مركبات عضوية هيدروجية ذات تركيبات جزئية متنوعة وخواص طبيعية وكيميائية مختلفة (4) .

1 عبدالمعزم عبدالوهاب وآخرون ، جغرافية النفط والطاقة ، ( بغداد : د.ن ، 1981م ) ، ص 10 .  
2 د.يوسف الحاروني ، قصة البترول ، ( القاهرة : دار المعارف 1973م ) ، ص 30 .  
3 د.سيد فتحي أحمد الخولي ، اقتصاد النفط ، ( جدة : د.ن ، 1997م ) ، ص 121 .  
4 المرجع السابق ، ص 123 .

## يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه بأن البترول هو :

أ- لفظ مكون من مقطعين هما *petra* وتعني الصخر و *oleum* وتعني زيت الصخر .

ب- خليط معقد من مجموعة مركبات عضوية ذات تركيبات جزئية وكيميائية مختلفة .

وبناءً على الإستنتاج أعلاه يُعرف الباحث البترول بأنه هو سائل معدني يتكون نتيجة اختلاط الآلاف من المركبات الكيميائية المختلفة وتمازجها من بعضها ويختلف لونه بين اللون البني الفاتح والاسود الداكن .

## ثانياً : أصل البترول :

للبنترول مادة معدنية تستخرج من باطن الأرض والسؤال هو كيف يتكون البترول ؟ يتواجد البترول بحالتيه الغازية والسائلة في داخل المسامات الصخرية وهذا النوع من الصخور يعرف بالصخور المكمنية ، التي تكون من أصل رسوبي كالصخور الرملية والطباشيرية فالبنترول وجد في الأحواض الرسوبية الهائلة تحت أعماق لا تتعدى الأربعين قدماً وفي أعماق بعيدة قد تصل الي 21 ألف قدم (1) .

هنالك نظريات مختلفة عن أصل البترول ومع ذلك فإنها لا تعطي حلول جذرية لمشكلة أصل النفط ويمكن تقسيم هذه النظريات الي قسمين (2) :

### 1- النظرية العضوية :

ترجع أصل البترول الي تحلل بعض الكائنات الحية ( حيوانية ونباتية ) التي كانت تعيش في عصور جيولوجية سابقة .

### 2- النظرية اللاعضوية :

توضح أن البترول تكون طريق عن بعض التفاعلات الكيميائية في باطن الأرض بين الماء وثاني أكسيد الكربون مع مواد لا عضوية أُخري كالكربيد والكربونات ، والجدول التالي (1/1/1) لخص بعض تلك النظريات .

<sup>1</sup> د.حازم حسن العطار ، هندسة المكامن النفطية ، ( بغداد : د . ن ، 2001م ) ، ص 26 .  
<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 26 .

## جدول رقم (1/1/1)

### النظريات المختلفة حول أصل النفط

الدلائل	النقاط البارزة في النظرية	إسم النظرية وصاحبها
من المستحيل عملياً إجراء مثل هذه التجارب في المختبر	عند التفاعل بين الكربونات وكبريتات الجير مع وجود الماء الحار مع درجات حرارة كافية لتحليل الماء يمكن أن تتكون الهيدروكربونات .	Limestone مع الماء الحار
يمكن لبعض الشحوم الموجودة في البترول أن تحضر من تقطيرها من بعض الترسبات المحتوية علي بقايا الأسماك .	يتكون النفط نتيجة لتحلل بقايا الحيوانات وبهذه الطريقة يطرد النيتروجين وتتحول الدهون المنبعثة الي بترول بفعل الحرارة والضغط ونشاطات البكتريا اللاهوائية .	Engel النظرية الحيوانية
وجد أن الزيوت التي تكون البترول أن تحضر من تقطير بعض الترسبات التي تحتوي علي الأعشاب البحرية والطحالب الحجرية ذات الأصل النباتي .	يتكون البترول نتيجة لتحلل مجاميع بقايا النباتات تحت ظروف مانعة لأكسدة وتبخر النواتج السائلة .	Hofer النظرية النباتية
عند هدرجة الفحم في المختبرات وبكميات تجارية حيث يحتوي رماد الفحم علي كميات كبيرة من الهيدروكربونات والنيكل ومع هذا يجب أن يبرهن وجود الهيدروجين الحر في الطبيعة	تتحول المواد العضوية الصلبة الي هيدروكربونات سائلة بعد إتحادها مع الهيدروجين الحر تحت ظروف عالية من الضغط والحرارة ووجود العوامل المساعدة كالنيكل .	هدرجة الفحم والمواد الكربونية الأخرى

المصدر : د.حازم حسن العطار ، هندسة المكامن النفطية ، ( بغداد : د.ن ، 2010م ) ص 30 .

من الجدول (1/1/1) يلاحظ الباحث أن أصحاب النظرية العضوية هم أكثر معقولة حيث أنها أقرب للمنطق مع أن النظريات اللاعضوية تبدو معقولة حيث أنه يمكن تحضير البترول نتيجة لتفاعل بعض العناصر غير العضوية مع الماء لتكون المركبات الهيدروكربونية إلا أن أصحاب هذه النظرية لم يستطيعوا تفسير وجود مركبات النيتروجين العضوي ومركبات الكلوروفيل ، ويعتقد أصحاب النظرية الثالثة أو النباتية بأن البترول تكون نتيجة لتزايد النشاط الإشعاعي لبعض

معادن اليورانيوم في الصخور البحرية وأخيراً يعتقد بعض الباحثين أن نشأة البترول ترجع الي تكوين الأملاح المعدنية في أحواض الترسيب المقفلة أو شبة المقفلة (1).

### ثالثاً : البترول في اللغة وعند قدماء العرب :

تعددت مرادفات البترول في اللغة العربية فهو القار والقبر والزفت والقطران والكحيل والهنا ، وأخيراً النفط جاء في لسان العرب لإبن منظور إن النفط دهن وقال أبو حنيفة النفط حلابة جبل في قعر بئر توقد به النار والنفط بكسر النون أفصح حيث إختلف اللغويون في أصل كلمة نفط ، فذهب بعضهم الي أنها عربية أو نبطية أو يونانية أو أكديّة الأصل . فربما جاءت فكلمة النفط من قولهم نفط الدم ( الحبن ) أي إنبعث ما كان فيه . ويرى الدكتور يحيى جبر إنها كلمة عربية ويقول كلمة " نبت " أو إنبعث ، فالنفط ما يتحلب من البئر أول ما تحفر ، ومنه سمي الأنباط لعملهم في الزراعة وإستخراج الماء ، والنبت يخرج من الأرض والنفط يفعل مثل ذلك (2) . أما إسناس ماري الكرمل فيقول كلمة نفط عربية سامية قديمة جدا أخذها اليونان من العرب وقالوا نفتاً المرجع اللغويون 1993م ، أما الكحيل علي وزن فعيل فهو البترول أو القطران تتطلي به الإبل نستنتج من ذلك أن الكحيل والقطران هما من مرادفات البترول ومن الممكن القول أن لفظ القطران لم يجئ من الأصل الذي أشتق منه وإنما من عملية اشتقاقه اي التقطير لذا من الممكن أن يقطر من الحنظل وهو الشئ المتعارف عليه كما يمكن أن يشتق من النفط الخام بعد تقطيره قال تعالى في رممكم تنزيهه (مَذِّمٌ قَرَنِينَ فِي الْأَصْفَادِ (49) مٌ مِنْ قَطْرِ أَنْ وَتَغْشَى وَجُوهَهُمْ النَّارُ (50) سورة ابراهيم الآية (49-50).

جاء في تفسر مختصر إبن كثير المجلد الثاني ( إختصار وتحقيق محمد علي الصابونابي ) سرايلهم من قطران وهو الذي تهنأ به الأبل أي تطلي وقال قتادة هو الصقع بالنار ، وجاء في تفسير الجلالين إبله مٌ ( قمصانهم من قطران لأنه أبلغ لإشتعال النار، وقال الرسول الله صلي الله عليه وسلم ( النائحة إذا لم تتب جعل لها يوم القيامة درع من جرب وسريال من قطران ) . إذن فإن كلمة الهنا ( فعلها يهنأ أي يطلي كما جاء في تفسير إبن كثير ) مردافه البترول ، علي كل أشمل وأدق لفظ يُطلق علي جميع أنواع النفط ومشتقاته هو لفظ الهيدروكربونات

1 د.محمد عبده يمانى ، الجيولوجيا الإقتصادية والثروة المعدنية في المملكة العربية السعودية ، ( جدة : مطابع المدينة المنورة ، 1406هـ ) ص . ص 254-257 .

2 د.عبدالعاطي أحمد صادق ، النفط في اللغة وعند قدماء العرب ، مجلة النفط والغاز ، العدد الثالث ، يناير 2004م ، ص 54 .

(Hydrocarbons) وهي مصطلح علمي كيميائي يُقصد به مختلف المركبات النفطية في جميع حالاتها غازية كانت أم سائلة أم صلبة.

أما النفاطة كما جاء في القاموس المٌحيط هي الموضع الذي يستخرج منه النفط أو ضرب من السراج " المصابيح " أو أداة من النحاس يُرمي بها بالنفط وكلمة نفاطة تقابل كلمة حقل وهي الترجمة الحرفية للكلمة الإنجليزية (Field) وهي الكلمة المستعملة حالياً كقولنا حقل الوحدة وحقل هجليج وغيرها .

**ربعاً: خلفية تاريخية: النفط من عهدنا سيدنا نوح "عليه السلام" الي عصر الأوبك (OPEC):**

كانت البداية كما ذكرتها التوراة عصر الرشوات الطبيعية حيث أوحى الرب الي نوح عليه السلام ، ترجمة النص من سفر التكوين الإصحاح السادس .. فقال الله لنوح (1) " يا نوح إصنع لنفسك فلماً من خشب الجفر فإجعل الفلك مساكن وأطلة من الداخل ومن الخارج بالقار " بإمكاننا أن نترجم النص : وأوحى ربك الي نوح "يا نوح إصنع الفلك من خشب الجفر وأبن به عُرفاً وأطل ظاهرة وباطنة بالقار "يُستدل من الإستشهاد إن النفط حرفة قديمة جداً والشاهد في الإستشهاد كلمة القار والتي كما أسلفناهي من إحدي مرادفات كلمة البترول ويضم الإنجيل العديد من النصوص التي تشرح الإستعمالات المختلفة للقار والأسفلت اللذين كانا يجمعان من الرشوات الطبيعية التي تذخر بها منطقة الشرق الأوسط ، فقد عرف الإنسان النفط منذ آلاف السنين حيث كان الأقدمون يقومون بجمع النفط المتسرب من المنافذ والشقوق الأرضية وذكرت التوراة كما ذكرت سابقاً ان النبي نوح استخدم القار لطلاء وسد الشقوق في سفينته كما استخدمت أم النبي موسى عليه السلام القار في طلاء الصندوق الذي وضعت فيه سيدنا موسى عليه السلام قبل إلقائه في اليم (2).

وصف هيرودوتس في عام 450 ق.م بعض رشوات النفط الطبيعية في قرطاج Garthage ( الإسم القديس لتونس ) وفي جزيرة Zachynthus اليونانية ، بالإضافة الي ذلك أعطي هيرودوتس وصفاً تفصيلياً لعملية إستخراج النفط من الآبار بالقرب من Adericca في إيران إذ لم تكن الآبار عميقة والدلالة علي ذلك كان النفط يُستخرج بواسطة دلاء من الجدر رُبطت في

<sup>1</sup> سفر التكوين ، الإصحاح السادس 136-14 (Genesis 6:13-14) .  
<sup>2</sup> د.احمد البار ، التطورات في سوق البترول ، (جدة : دار الفنون للطباعة والنشر ) ، 2010م ، ص 7 .

مؤخرة عامود طويل رفع فوق نقطة ارتكاز ( من الممكن أن تشبه هذه العملية بعمل الشادوف )  
خلال الألفية الأولى الميلادية أصبح النفط يجمع من الرشوحات الطبيعية في مناطق عديدة في  
العالم ، وأُستعمل النفط قديماً في مناخٍ شتوي مثل التطبيب حيث كان يُستعمل خارجياً لعلاج  
الجروح ( لإحتوائه علي الكبريت الفعال في القضاء علي البكتريا ) ولعلاج الروماتيزم ، إستعمل  
العرب النفط دواءً لأمراضهم وعلاجاً لجرب إبلهم وطلاءً لسفنهم ولبنيتهم ووقوداً لسراجهم ونيراهم  
كما إستعملوه مثل الآخرين كأداة في حروبهم (1) .

فيما سبق عرض الباحث إستعمالات النفط عند العرب كماء جاء في أخبارهم وفيما يلي  
إستخدامات النفط عند الآخرين وذلك بإيراد بعض الأحداث . عندما غزا الإسكندر الأكبر الهند  
في عام 226 ق.م إستطاع فرسانه أن يفرقوا فيالق الأفيال الهندية في ميدان المعركة عندما شنَّ  
خيالته هجومهم وهم يلوحون بشعلات من القار الموقد . إستعمل نادر شاه في عام 1739م  
خطة حربية مماثلة في فكرتها ولكن مختلفة في طريقة تنفيذها وذلك بأن شرب فرسانه سنامات  
( جمع سنام ) الجمال بالقار وأرسلوها نحو فيالق الأفيال الهندية وهي مشتعلة كما إخترع  
Callinicus of Heliopolis النار الإغريقية Greek Fire لعام 668 ق.م وهي نار تشتعل  
في الماء . لم تكن المكونات التي تشتعل هذه النار معروفة علي وجه الدقة ولكن يعتقد أنها  
تتكون من الجير الحي والكبريت والنافثا وتشتعل هذه المكونات وهي رطبة كانت النار الإغريقية  
سلاحاً فعالاً وفتاكاً في معركة بيزنطة Byzantine البحرية (2) .

ذكر عبداللطيف البغدادي في كتابة الإفادة في ذكر ما بأرض مصر من العجائب والآثار الذي  
ألفه في عام 590هـ وأما مادة المومياء فهي سائل أسود اللون يُستخرج من الأرض والشاهد في  
هذا النص كلمة المومياء وهي مادة إستعملها الفرعنة للتحنيط ( حيث أُطلق إسم المومياء علي  
الجسم المٌحنط نفسه ) هذه المادة السوداء المٌستخرجة من الأرض ربما تكون إحدى مٌشتقات  
النفط (3) .

يُخص الباحث مما تقدم الي أن معرفة الإنسان بالبتترول تعود الي ما قبل تدوين التاريخ وإن  
هنالك علاقة متينة بين الحضارات والبتترول علي مرَّ العصور كما يرجع تاريخ صناعة البتترول

1 د.أحمد البار ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 8-9 .

2 د.أحمد البار ، مرجع سبق ذكره ، ص 12 .

3 د.عبدالعاطي مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

الحديثة الي عام 1859م باكتشاف إدوين دريكر Edwin Darker لبئر البترول الأولي في تيتوسفل Titusville بولاية بنسلفانيا Pennsylvania في الولايات المتحدة بمعدل إستخراج 20-35 برميلاً في اليوم ليُعلن بذلك بداية صناعة البترول الحديثة ، وكانت هذه النشأة الثانية أما النشأة الأولي ويُعتقد أنها كانت مٌنذ خمسة ألاف سنة في العراق ، بينما كانت هناك إشارة للإكتشاف النفط في منطقة أونتااريو في كندا 1858م<sup>(1)</sup> .

### خامساً : تاريخ إستخدام البترول :

استخدم قدماء المصريين الزيت ( البترول الثقيل ) لتشحيم محاور العربات . ويؤرخ تاريخ الصينيين الأوائل إنهم من إستخدام الغاز الطبيعي يسيل في الأرض ، وقد صنعت عرائس من القصب مجوفة لنقل الغاز لمسافات قصيرة حيث يستخدم لإيقاد النار لإستخدامة لغلي الماء ، وقد أعلن الم بشرور بأمريكا في القرن السابع عن سائل مٌلهب يطوف في الخلجان ومن هذه الخلجان كان الهنود والمٌستعمرون يقشون النفط الخام لأغراض ميكانيكية وغيرها<sup>(2)</sup> .

في أوائل القرن التاسع عشر كان يُستخدم زيت الحوت بكثرة كوقود للإضاءة ولكن كمياته المٌتضائلة لم يكن يُعتمد عليها وبدأ الناس بالبحث عن البدائل الكيروسين او زيت الفحم المٌستخرج من الفحم المنجمي والأسفلت المنجمي وكذلك النفط الخام الذي يتم الحصول عليه من سيلان النفط من سطح الأرض في نفس الوقت حفر المستوطنون الأمريكيون آبار لإستخراج الماء المالح بهدف إنتاج الملح وبالصدفة تدفق النفط ممزوج مع الماء المالح<sup>(3)</sup> .

في عام 1856م إعتقد جور بسيل وهو مٌستثمر في شركة بنسلفانيا روك أويل أنه من الممكن حفر آبار مماثلة لإيجاد وإنتاج النفط الخام بشكل إقتصادي ويمكن إستخراج اليكوسن القيمٌ منه<sup>(4)</sup> .

عند إستخدام الفحم الحجري كمصدر للطاقة حيث ينتج الحرارة لتوليد البخار اللازم لإدارة الآلات ، فقد تحتم إستخدام مواد تشحيم أخذ الطلب عليها يتزايد مع تطور وإستخدام الصناعات الآلية ووسائل النقل وكانت المواد المٌستخدمة حتي مطلع القرن التاسع عشر تستخلص من مصادر

<sup>1</sup> د.أحمد البار ، مرجع سبق ذكره ، ص 8 .

<sup>2</sup> د.حسين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 50 .

<sup>3</sup> د.سيد فتحي الخولي ، مرجع سبق ذكره ، ص 123 .

<sup>4</sup> د.يوسف الحاروني ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .



حيوانية ونباتية مثل دهن الخنزير وزيت الخروع ، ولكنها كانت مواد قاصرة وذات عيوب مما إستوجب البحث عن بدائل أفضل وكان البترول هو الخيار الأمل لقد كان الإتجاه الي تفضيل إستخدام البترول علي الفحم الحجري لمميزاته التالية (1) :

1. البترول سريع التداول والإشتعال .
2. سهل الإستعمال والنقل والتخزين .
3. عدم وجود مخلفات له مما يجعله أقل ضرر بالبيئة .
4. قيمة الحرارة عالية وكفاءة مرتفعة .
5. فوق كل هذا فهو الأقل تكلفة .

بذلك يُعتبر البترول او الغاز الطبيعي أهم المصادر التجارية الرئيسية للطاقة في العالم ، أما المصادر الأخرى للطاقة بما في ذلك الطاقة الكهربائية المائية فالأهمية النسبية لهذه المصادر ليست بذات قيمة وشأن كبير اذا ما قورنت بالبترول ، بالرغم من إن الطاقة الذرية ستصبح ذات شأن كبير في الحقب المٌقبلة ومصدراً رئيسياً آخر من مصادر الطاقة بعد انخفاض تكاليف إنتاجها ، إلا أن المستقبل يُبشر بالبدائل المتعددة في مجال الطاقة كالطاقة الشمسية والطاقة الحرارية الأرضية وغيرها (2) .

مما تقدم يُلخص الباحث أنه مهما تعددت وتنوعت مصادر الطاقة فإنها لا ترقى لكونها مصادر رئيسية وتجارية بديلة للبترول لكبر حجم إنتاجه وقلة تكاليفه إذ ما أنتج بكميات تجارية بالإضافة الي ذلك مميزاته المعروفة وسهولة إستخدامه .

#### سادساً : تكوين البترول ونشأته :

يرى البعض ان أحدث زيت صخري منتج حالياً في تكوينه الي مدة لا تقل عن عشرة ملايين سنة ، وأقدم زيت قد يرجع الي خمسمائة مليون سنة والبترول بصورة عامة سائل أسود لزوج يعتبر مادة بسيطة ومركبة في نفس الوقت ، فبساطته في أنه يتكون كيميائياً من عنصرين هما الهيدروجين ورمزه الكيميائي (H) والكربون ورمزه الكيميائي (C) ومركب من حيث تركيب

<sup>1</sup> د.سيد فتحي أحمد الخولي ، مرجع سبق ذكره ، ص 148 .

<sup>2</sup> د.شارلي عيسوي ، اقتصاديات بترول الشرق الأوسط ، ترجمة أحمد علي ، ( القاهرة : موسوعة سجل العرب للنشر ، 1996م ) ص 25 .

جزئياته فكل مادة تتكون من جزئيات وهي وحدات تركيبها الأساسية وكل جزئي يتركب من ذرات تترتب وتتحد بروابط كيميائية متحدة بطرق مختلفة مما يوجد سلاسل من المركبات الكربونية والمشتقات الهيدروكربونية المتعددة (1) .

كما تختلف هذه المشتقات في خصائصها باختلاف تركيب جزئياتها وبذلك يتم الحصول علي عدد كبير من المنتجات عن طريق التصنيع والتكرير وتتراوح تلك المنتجات بين الغازات الخفيفة والغازات الكثيفة من السوائل الخفيفة ثم المتوسطة ثم شبه السوائل فالمواد الصلبة ، وتزداد كثافة البترول بإزدياد نسبة ذرات الكربون فيه ويشير لفظ نفط خام الي خلائط المواد الهيدروكربونية المنتجة من المكامن البترولية بحالة سائلة عند الضغط والحرارة الطبيعية ويشير الغاز الطبيعي لخلائط المواد الهيدروكربونية التي لا تكون بحالة سائلة بل في حالة غازية عند الضغط والحرارة الجوية الطبيعية (2) .

الزيت الخام يكون مختلطاً بالغازات المصاحبة له والمذابة فيه كما تتعلق به بعض الشوائب مثل الرمال والأملاح وقد ترتفع فيه نسبة المواد الملوثة كالكبريت (S) وثاني أكسيد الكربون (CO2) التي يجب عزلها بشكل ملموس قبل تسويق النفط والغاز ، فكبريتوز الهيدروجين (HS) مادة ملوثة وسامة تسبب نخر وتآكل المعادن عندما تذاب في الماء ، ويسمي النفط الخام والغاز الطبيعي اللذان يحتويان علي مركبات الكبريت العالية بالغاز الحامضي والنفط الخام الحامضي علي عكس النفط الخام النقي أو المتوسط ( بين الحامض والنقي ) ، وارتفاع نسبة الكبريت يقلل من جودة الخام لما قد يخلفه الكبريت من ملوثات للبيئة والأبخرة الخائفة عند الإستنشاق وتآكل للحديد (3) .

كما أن ارتفاع نسبة الشوائب من المعادن يتطلب بناء أجهزة خاصة لتنقيته ومعالجته مثل (4) :

1. فصل الغاز Gas Separation .
2. فصل الماء Dehydration .

<sup>1</sup> د.محمد رؤوف مصطفي ، مذكرات في حسابات إنتاج البترول والغاز ، ( الكويت : مطبعة جامعة الكويت ، 1975م ) ، ص 1 .  
<sup>2</sup> د.عبدالله الطريفي ، الغاز الطبيعي في الشرق الأوسط ، مؤتمر النفط الثالث ، ( الإسكندرية : الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، أكتوبر 1969م ) ، ص 20 .  
<sup>3</sup> د.يوسف الحاروني ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .  
<sup>4</sup> د.حسين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 4 .

3. فصل الكبريت Desulphurization
4. فصل الأملاح Desalting
5. فصل الشمع بالمذيبات Dew axing

علماً بأن هذه العمليات مهمة من الناحية المالية لأنها تزيد تكاليف الإنتاج ، ويحتوي النفط الخام الثقيل علي نسبة أكبر من الجزيئات الهيدروكربونية الأطول والأوسع في السلاسل الكربونية وعلي ذلك فإن كثافته أكبر من النفط الخام الخفيف وقد يكون النفط الخام الثقيل كثيف وسميك جداً مما يجعل إنتاجه ونقله للسوق أمراً صعباً ومعالجة النفط الخام الثقيل ضمن المنتجات القيمة مثل الجازولين هي عملية مكلفة جداً إذ يباع برميل النفط الثقيل الخام بسعر أقل بكثير من النفط الخام الخفيف لأن البرميل منه يزن أكثر من برميل النفط الخام الخفيف ، والزيوت التي يتم الحصول عليها من الإنتاج تختلف في درجة كثافتها النوعية التي تتراوح بين (80-98) وتُقاس الكثافة بجاذبية الثقل النوعي من قبل معهد البترول الأمريكي (API) وكلما قلت الكثافة النوعية زادت نسبة المقطورات الخفيفة مثل زيت وقود الطائرات والسيارات كالبنزين والكيروسين والجازولين (1) .

كلما زادت الكثافة النوعية زادت نسبة المقطورات الثقيلة مثل زيت الوقود ( الذي يستعمل كبديل لزيت الفحم والأسفلت ) ، كما توجد المقطورات المتوسطة مثل زيت الغاز والسولار وزيت الديزل وزيوت التشحيم ، وأدى التقدم التكنولوجي الي إستنباط المزيد من المقطورات الخفيفة العالية القيمة الإقتصادية فضلاً عن محاولة زيادة ورفع درجات الأكتين في البنزين مما يزيد من كفاءته في الإحتراق الداخلي (2) .

### سابعاً : التفرقة بين الآبار الإستكشافية والتطويرية :

هناك ثلاثة أنواع أساسية من الآبار ويمكن تعريفها حسب قواعد لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) Security Exchange Commission وقواعد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) Financial Accounting Standard Board كما يلي (3) :

<sup>1</sup> د.محمد زاهر السماك ود.زكريا عبدالحميد باشا ، دراسات في النفط والسياسة النفطية ( الموصل : دن ، 1985م ) ، ص 15.

<sup>2</sup> د.محمد رؤوف مصطفى ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

<sup>3</sup> د.مختار علي أبو زريده ، محاسبة النفط ، ( بيروت : معهد الانماء العربي ، 1985م ) ، ص 27 .

## النوع الأول : البئر الإستكشافي ( Exploration Well ) :

بئر محفور لإيجاد النفط أو الغاز في منطقة غير مبرهنة أو لإيجاد مكن جديد في حقل موجود مسبقاً اي لجعله منتجاً للنفط والغاز من مكن آخر في نفس الحقل او لتوسيع مكن آخر معروف مسبقاً .

## النوع الثاني : البئر التطويري ( Development Well ) :

بئر محفور ضمن منطقة مكن مبرهنة الي عمق معروف أنه منتج .

## النوع الثالث : بئر الإختبار الطبقي ( Cartographic Well ) :

يمثل البئر المحفور للحصول علي معلومات عن وضع الطبقات الجغرافية ويحفر البئر الطبقي عادة بدون وجود نية بأن يجري إتمامه لإنتاج النفط أو الغاز ويشمل هذا النوع من الإختبارات أيضاً إختبارات تعرف بإختبارات الباطن وتصنف هذه الآبار بدورها الي :

1. آبار طبقية من النمط الإستكشافي اذا تم حفرها في منطقة غير مبرهنة .
2. النمط التطويري اذا حفرت في منطقة مبرهنة .

تسمى الآبار التي تنتج النفط والغاز الطبيعي سوياً بالآبار الرطبة ( Wetwells ) والتي تنتج الغاز الطبيعي فقط الآبار الجافة ( Drywells )<sup>(1)</sup> .

العمر الإفتراضي او الإنتاجي للآبار النفط يختلف بإختلاف المكامن النفطية فمثلاً بعض مكامن النفط او الغاز في الولايات المتحدة أنتجت أكثر من 50 عاماً وبعضها أنتج لبضع سنوات وبعضها أنتج لعدة أيام فقط وفي العادة نجد أن معدلات الإنتاج تتناقص بمرور الزمن ويرجع ذلك الي حدوث انخفاض في ضغط المكن والذي ينتج عن انخفاض في ضغط المكن والذي ينتج حجم السوائل او الغاز فيه او لتناقص كمية احتياطيات النفط داخل تلك المكامن ، وتكون تكاليف الإنتاج ثابتة بشكل مستقل عن معدلات الإنتاج عندما تصل البئر الي الحد

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، د.عبدالرازق القاسم ، محاسبة البترول ( عمان : الدار العلمية الدولية ، 2001م ) ، ص 47 .

الإقتصادي لها اي ان انتاجها لا يغطي التكاليف ، حيث تمثل هذه المرحلة آخر مراحل الإستكشاف والإنتاج وعندها يتم سد البئر وهجره (Plug and A hand on P&A) ، ويشير هذا المصطلح الي وضع السدادات في فوهة البئر عند توقفها عن الإنتاج وهجرها ، وعندها تفك التجهيزات والمعدات التي أُعدت علي سطح البئر حيث يمكن استخدامها في منطقة ، أُخري ويمكن مقابلة قيمة التجهيزات المفكوكة بتكاليف السد والهجر صفر (1) .

### ثامناً : مدي نجاح الإستكشاف :

ليس من الضروري أن تسفر كل عمليات الإستكشاف عن ظهور آبار نفطية جيدة إذ كثيراً ما تسفر عن آبار جافة او غير اقتصادية فمثلاً :

تم استكشاف 12618 بئر عامي 1971-1975م في مناطق مختلفة من العالم ، تطور القليل منها الي حقول منتجة (2) . نسبة نجاح إستكشاف النفط في العالم بكما يلي (3) :

- المملكة العربية السعودية تم حفر 24 بئراً بنسبة نجاح 62.5% .
  - ليبيا تم حفر 168 بئراً نسبة النجاح 30.3% .
  - الجزائر تم حفر 74 بئراً نسبة النجاح 24.3% .
  - بحر الشمال بريطانيا 225 بئراً نسبة النجاح 38.3% .
- وتمثل تلك الحالات الإستكشافية نسبة عالية من النجاح إذ ان هناك مناطق أُخري من العالم لم تتجاوز نسبة النجاح فيها أكثر من 4% كما في السويد .

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 258 .

<sup>2</sup> د.اياد عبدال موجود ، محاسبة عمليات النفط الخام ، ( الرياض : معهد الإدارة العامة ، د.ت. ) ص 28 .

<sup>3</sup> د.خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، ( عمان : دار وائل للنشر ، 2012م ) ، ص ص 83-86 .

## المبحث الثاني

### مراحل تطور صناعة البترول

#### أولاً : مراحل تطور البترول :

التقدم المادي للبشرية قد إعتد علي مرّ العصور علي الإبداع والكفاءة في تطوير واستخدام موارد الطاقة ومهما قيل عن تنوع مصادر الطاقة فإن الطاقة المستخرجة من باطن الأرض ( الفحم والنفط والغاز ) تكون الآن والي فترة مقبلة الجزء الأكبر من مصادر الطاقة ، إذ تُعد صناعة وإنتاج النفط والغاز من أهم الصناعات في العالم المُعاصر لما لهذه الصناعة من أهمية نسبية بين مجموعة مصادر الطاقة اللازمة ، فقد دخلت صناعة البترول ميدان مصادر الطاقة في وقت متأخر إلا أنها سرعان ما بلغت مكانتها فيإصداره بخُطي سريعة وحثيثة<sup>(1)</sup> .

ومع ذلك لم تحظي بمكانتها الحالية إلا في مطلع القرن العشرين ، فقد إعتمدت الثورة الصناعية أساساً علي الفحم الحجري كمصدر للحرارة لتوليد البخار اللازم لإدارة الآلات ، فطبقاً لتقارير وكالة الطاقة الدولية فإن التوزيع النسبي لإستخدامات مصادر الطاقة علي المدي المتطور لن يتغير جوهرياً وسيبقى البترول والغاز الطبيعي الأكثر أهمية علي الرغم من إنخفاض نصيب البترول من (39%) الي (37%) عام 2001م وسيكون نصيب الغاز الطبيعي (24%) والفحم (26%) والطاقة النووية (6%)<sup>(2)</sup> .

مُعظم الاستهلاك العالمي من الطاقة يتركز في الأقطار المتقدمة والصناعية وهي ( أمريكا الشمالية وأوربا بما في ذلك الكتلة السوفياتية ) وقد بلغ استهلاك هذه الأقطار مجتمعه (93%) من الإستهلاك العالمي للطاقة 1990م<sup>(3)</sup> .

<sup>1</sup> عبدالمنعم عبدالوهاب وآخرون ، جغرافية النفط والطاقة ، ( بغداد : د.ن ، 1981م ) ، ص 122 .

<sup>2</sup> د.حسين القاضي ، د.عبدالرازق القاسم ، مرجع سبق نُكره ، ص 17 .

<sup>3</sup> د.محمد زاهر السمك ود.زكريا عبدالحميد باشا ، دراسات في النفط والسياسة النفطية ، ( الموصل : د.ن ، 1985م ) ، ص2010م

يؤكد نسبة الإستهلاك العالمي هذه النظرة الإقتصادية حيث يبلغ حجم استهلاك البترول من إجمالي مصادر الطاقة 26% عام 1950م إرتفعت الي 43% عام 1974م وقدر ثبات هذه النسبة حتي عالم 2000م<sup>(1)</sup> .

مما سبق يري الباحث اذا كان إنتاج البترول يتم في بلاد كثيرة فإن القدر الأكبر من هذا الإنتاج يتركز في عدد محدود من الدول منها الولايات المتحدة ، الإتحاد السوفيتي ، فنزويلا ، الكويت ، المملكة العربية السعودية ، ايران ، العراق ، كندا ، اندونيسيا ، المكسيك ، رومانيا . وقد بلغ إنتاج هذه البلاد الإحدي عشر (95%) من إنتاج البترول الخام في العالم ، وقد إنضمت الي الجزائر وليبيا والأرجنتين التي أصبحت الي قائمة الدول المنتجة للبترول حالياً<sup>(2)</sup> .

الكميات المقدره من النفط والغاز الطبيعي القابلة للإستخراج ضمن المكنم البترولي تسمى احتياطات وتصنف الإحتياطات الي مبرهنة او محتملة اي يمكن إستخراجها وهذا يتوقف علي مدي نسبة الإحتمال الذي يمكن به إنتاج الكميات المقدره بشكل إقتصادي ، ومن هذه الإحتياطات الإحتياطي الممكن استخراجه وينقسم الي قسمين<sup>(3)</sup> :

### 1. الإحتياطي الثابت وجودة أو المؤكد :

الكمية الممكن إستخراجها والتي تدل المعلومات الجيولوجية والهندسية بدرجة عالية من الدقة علي وجودها في الحقول المكتشفة وعلي إمكانية إستخراجها علي ضوء الظروف الفنية والإقتصادية القائمة .

### 2. الإحتياطي شبه الثابت :

الكمية التي تدل المعلومات الهندسية والجيولوجية بدرجة معقولة من الدقة علي إمكانية إستخراجها من الطبقات الحاوية التي جري إختبارها او هو الكمية التي تدل المعلومات علي إمكانية إستخراجها من الناحية الفنية ولكن إستغلالها غير اقتصادي في الظروف الحالية .

### 3. الإحتياطي المحتمل :

<sup>1</sup> د.أبو العلا يسري ، مبادئ الإقتصادي البترولي ، ( القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993م ) ، ص 14 .  
<sup>2</sup> د.خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، ( عمان : دار وائل للنشر ، 2012م ) ، ص 29 .  
<sup>3</sup> د.فؤاد خليل ود. حلمي سلام ، نظم التكاليف في قطاع البترول ، ( القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، د.ت ) ، ص 100 .

هو الكميات المتوقع إستخراجها من الحقول التي تم حفر آبار بها ولكن لم يجر إختبارها بعد ، كما يعبر عادة عن كميات النفط والغاز الطبيعي الموجودة ببراميل النفط المتكافئة والتي من خلالها تحول كميات الغاز بالآلاف من الأقدام المكعبة من البراميل علي أساس محتوى الطاقة أو قيمة المبيعات بشكل عام فإن (5.6) ألف قدم مكعب من الغاز الجاف لها تقريباً نفس محتوى الطاقة الموجودة في برميل نفط أمريكي وسطي واحد أي ما يعادل (5.8) مليون وحدة حرارية بريطانية (MMBTU) (1) .

كما إن ألف قدم مكعب من الغاز يمكن أن يباع بـ(2)دولار أمريكي في حين قد يُباع النفط بـ(20) دولار للبرميل الواحد ومن ذلك فإن عشرة ألف قدم مكعب تعادل برميل نفط واحد وأن عدة شركات تستخدم معدل تحويل الطاقة من (6) أآلاف قدم مكعب من الغاز لكل برميل من النفط (2) .

مما سبق يلخص الباحث أنه علي الرغم من إرتباط توزيع إنتاج البترول بمدي توفر المخزون منه ، فإنه كذلك يرتبط بحجم الطلب عليه والسياسات الحكومية لهذا نجد إن التوزيع الجغرافي لإنتاج البترول يختلف عن التوزيع الجغرافي لإحتياجاته التي تكبلها قيود أخري فقد أتاح استكشاف الإحتياجات الضخمة للبترول في الشرط الأوسط النمو السريع للإنتاج البترولي في هذا الإقليم .

لابد في هذا المجال من ذكر البتروكيميائيات (Petrochemicals) أي الكيمائيات المٌستخرجة من الزيت الخام او البترول والتي تستخدم مع مواد أخري للصناعات المختلفة مثل المطاط الصناعي واللدائن عموماً والدهان والصابون وخيوط النايلون حيث أصبح هناك ما يربو علي الخمسمائة منتج يعتمد علي النفط الخام والغاز الطبيعي كمادة خام في صنعها (3) .

المُصدِّرين الرئيسيين للنفط هم وعلي الترتيب : السعودية ، ايران ، العراق ، ليبيا ، نيجيريا ، الإمارات العربية المتحدة ، الكويت ، إندونيسيا ، روسيا ، فنزويلا ، الجزائر ، بريطانيا ، النرويج ، المكسيك . أما مستوردو النفط الرئيسيين وعلي الترتيب : الولايات المتحدة الأمريكية ، اليابان ،

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، محاسبة النفط في ظل العقود الساندة ، ( عدن : الدار العلمية الدولية ، 2001م ) ، ص 10 .

<sup>2</sup> د.حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

<sup>3</sup> جورج وهبة ، ماذا نستخرج من البترول ، ( القاهرة : دار المعارف ، مصر 1970م ) ص 51 .



ألمانيا فرنسا ، إيطاليا ، اسبانيا ، بريطانيا ، البرازيل ، هولندا ، السويد ، بلجيكا ، اللوكسمبرج ، الهند ، كندا ، استراليا (1) .

أما شركات النفط المتعددة الجنسيات هي وعلي الترتيب : إكسون Exxon (أمريكية) ، رويال شل Royal Dutch-Sell (هولندية) ، موبيل أويل Mobil Oil (أمريكية) ، تكساكو Texaco (أمريكية) ، شركة البترول البريطانية British Petroleum (بريطانية) ، ستاند أويل أوف كاليفورنيا So Cal-Chevron (أمريكية) ، غلف أويل Gulf Oil (أمريكية) ، ستاندرو أويل إنديانا Standard Oil Of Indiana (أمريكية) ، اينى ENI (إيطالية) ، أتلاتنك ريتشفيلد Atlantic Rich Field (أمريكية) ، البترول الفرنسية Franc Petroleum (فرنسية) ، كونينتال أويل Continental Oil (أمريكية) ، بتروبراز Petrobaz (برازيلية) ، والف أكتين Elf-Aquittaine (فرنسية) (2) .

تعرف الشركات السبع الأولى بإسم الشقيقات السبع The Seven Sisters وهي مرتبطة فيما بينها بإتفاقية Cartel التي مكنتها من الإستئثار بالقسم الأكبر من إحتياطي وإنتاج ونقل وتكرير البترول خارج دول ما كان يعرف بالإتحاد السوفيتي أما توزيع إحتياطيات النفط الثابتة في العالم فتأتي علي الترتيب التالي :

السعودية ، روسيا ، الكويت ، ايران ، العراق ، الولايات المتحدة الأمريكية ، ليبيا ، الصين ، نيجيريا ، فنزويلا ، بريطانيا ، المكسيك ، أندونيسيا ، الجزائر ، كندا ، النرويج ، قطر ، عمان ، الأرجنتين ، استراليا ، الجابون .

في عهد الإستعمار كانت هنالك شركات لدول لا تنتج البترول مثل بريطانيا ، فرنسا . وبعد ذلك جاء الإستقلال فتكونت شركات وطنية ، وفي عام 1965م تكونت منظمة الدول المصدرة للبترول (OPEC) من الدول التالية : السعودية ، الكويت ، ايران ، العراق ، ليبيا ، نيجيريا ، فنزويلا ، إندونيسيا ، الجزائر ، قطر ، الجابون . بالإضافة الي الإكوادور والإمارات العربية المتحدة شركات البترول العالمية الكبرى (3) .

1 د.خالد أمين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

2 د.اياد عبدالموجود ، مرجع سبق ذكره ، ص 49-50 .

3 د.محمد محروس اسماعيل ، اقتصاديات البترول والطاقة ، ( الإسكندرية : دن 1978م) ، ص 105 .

## ثانياً : الأخوات السبعة The Seven Sisters :

شركات أمريكية أوروبية كانت تسيطر سيطرة شبة تامة لفترة طويلة من الزمن علي نحو 10% من إنتاج النفط الخام في العالم ، وعلي 71% من طاقة التكرير العالمية ، وتمتلك 35% من الاسطول العالمي لناقلات النفط ، كما تتحكم في توزيع وتسويق 70% من المنتجات النفطية وهذه الشركات الأمريكية هي Exxon تكساس Texaco موبيل Mobile سوكال So cal تولت الي شفرون Chevron جلف أويل Gulf Oil أما الشركات الأوروبية هي رويال دنتش تحولت الي شل Shell وهي ذات ملكية هولندية بريطانية 60%-40% الشركة البريطانية British Petroleum كانت هذه الشركات تراعي مصالحها أولاً ثم الدول التي تتبعها هذه الشركات المستهلكة الصناعية ، ولم يكن لمصلحة الدول المالكة للنفط ( الدول المنتجة حالياً ) اي اعتبار يذكر وذلك لإدراك هذه الشركات حاجة هذه الدول إليها نتيجة لإفتقار الدول النفطية لرأس المال المادي والبشري والتكنولوجيا اللازمة لإنتاج النفط في ذلك الزمان ثم بدأت سيطرتها نقل نسبياً حتي عام 1973م بعد عمليات التأميم التي قامت بها الدول المنتجة في محاولة للسيطرة علي مواردها النفطية وكذلك قيام منظمة الأوبك (OPEC) .

## ثالثاً : منظمة الأوبك (OPEC) :

أنشئت منظمة الدول المصدرة للبترول The Organization Of Petroleum Exporting Countries (OPEC) في مؤتمر عقده المؤسسون وهم ايران والعراق والكويت والسعودية وفنزويلا في بغداد 1960/9/10م وتقرر في المؤتمر جواز قبول أعضاء جدد بشرط أن يكون العضو مصدراً لكميات كبيرة من الزيت الخام وأن يحوز الموافقة الإجمالية للأعضاء الخمس الأصليين في 1965/4/5م عدلت المنظمة شروط العضوية بأن اشترطت في العضو الجديد أن تكون مصالحه متشابهة بدرجة كبيرة مع مصالح الأعضاء وأن يتحصل علي موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء علي أن يكون من بينهم المؤسسون ، وقد إنضم الي عضوية المنظمة بعد ذلك أبوظبي في نوفمبر 1967م ، الجزائر يوليو 1969م ، نيجيريا يوليو 1971م ، الإكوادرو نوفمبر 1973م ، الجابون نوفمبر 1973م كعضو منتسب وفي يونيو 1975م كعضو كامل<sup>(1)</sup>.

<sup>1</sup> د.حسين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 489 .

#### رابعاً : أهداف المنظمة :

1. تنسيق وتوحيد السياسات البترولية للدول الأعضاء وتحديد أفضل الوسائل لحماية مصالحهم منفردين ومجتمعين .
2. وضع الوسائل الكفيلة بتحقيق الإستقرار للأسعار في الأسواق المالية وذلك بقصد التخلص من التقلبات الضارة غير الضرورية فيها .
3. المراعاة وتوفير إمدادات بترولية للدول المستهلكة علي نحو يتميز بالإننتظام والإقتصاد والكفاءة .
4. تحقيق عائد عادل علي استثمار العاملين حتي يتوزع عبء التمويل علي الأعضاء بالتساوي بعد طرح الإشتراك الثابت الذي يدفعه الأعضاء المنتسبين .

المركز الرئيسي للمنظمة كان يقع في البداية في جنيف ثم حوت الي فيينا في عام 1965م تم تسجيل المنظمة في سكرتارية الأمم المتحدة عام 1965م كمنظمة ذات مركز دولي كما تم إنشاء منظمة الأوبك The Organization Of Arabic Petroleum Exporting Countries (OAPEC) والتي أنشئت في يناير 1968م وضمت عدد نشأتها ثلاث دول هي السعودية وليبيا والكويت دولة المقر وتهدف المنظمة الي توثيق التعاون بين أعضائها في مجال تطور صناعة النفط بصورة عامة واإستقرار الأسعار بصورة خاصة .

ويمثل إنتاج المؤسسة 30% من الإنتاج العالمي و50% من الإحتياجات العالمية ، ومنذ قيام المؤسسة وحتى عام 1982م إرتفع عدد أعضائها من ثلاث أقطار مؤسسة الي أحد عشر قطراً مصدراً للبترول هي السعودية ، الكويت ، ليبيا ، الإمارات ، البحرين ، قطر والجزائر 1970م ، العراق 1972م ، مصر 1973م ، تونس 1982م التي تقدمت بطلب انسحابها من المنظمة لظروف خاصة بها في 1986م وأوفت التزاماتها وحقوقها في المنظمة حتي التاريخ الذي أعادت تفعيل عضويتها فيه تلقائياً .

#### خامساً : نشاط المنظمة :

تمارس المنظمة نشاطها في مختلف مجالات الصناعة البترولية علي المستويين العملي والنظري مستلهمه روح ونصوص إتفاقية أنشأتها والتي جعلت من التعاون الوثيق المستمر بين أعضائها

هدفها الأساسي وتعمل المنظمة علي تحقيق ذلك عن طريق ترسيخ التعاون بين الأعضاء عن طريق تبادل المعلومات وعقد الندوات والتعاون الإعلامي وإِشاء المشروعات إنطلاقاً من توجهات المنظمة الأساسية وقد أنشأت المنظمة أربعة شركات نفطية ومعهداً للتدريب لتشكل قاعدة صلبة للعمل المشترك والتكامل الإقتصادي العربي في مجال صناعة النفط .

**سادساً : بعد تناول هذا الفصل توصل الباحث الي عدة نتائج منها :**

1. إن للطاقة دوراً في النشاط الإقتصادي حيث تعتبر مؤشراً هاماً لنمو الإقتصاد وتقدم الدول .
2. الدول الصناعية هي الأكثر إستهلاكاً للطاقة من الدول النامية حيث يرجع ذلك الي كبر حجم القطاع الصناعة في البلاد الصناعية عنها في الدول النامية التي تعتمد علي الإقتصاد الزراعي حيث تستهلك كميات أقل من الطاقة .
3. يُعتبر البترول أهم مصدر للطاقة علي مستوي العالم حيث أن الإعتماد عليه ظل ولفترات طويلة يفوق الإعتماد علي مصادر الطاقة الأخرى .
4. يلعب البترول دوراً مزدوجاً في تطور البلاد النامية المنتجة له فهو كصناعة يحتاج الي الكثير من المشروعات العمرانية مثل مد الطرق وبناء المدن وإِشاء الصناعات التي تلبية حاجة العاملين في مجاله .
5. كما تعتبر عائدات النفط من العملات الحرة مصدراً أساسياً لدخل معظم الدول النامية المنتجة والمصدرة له حيث إن العائدات النفطية في بعض الدول النامية كانت تمثل أكثر من 90% من مجموع الدخل القومي لهذه الدول في الفترة من 1970م الي 1982م .

## المبحث الأول

### عقود الاستكشاف وأنواع نفقات الاستكشاف

أولاً : عقود الإستكشاف :

الطبيعة الخاصة لأعمال البحث والتنقيب عن البترول وإستكشافه وتطويره وإنتاجه تحتاج الي وقت طويل ومبالغ كبيرة وتحمل في طياتها مخاطر عالية قد لا تسفر عن إسترداد الإستثمارات مما يجعل الدول النامية غير قادرة علي الإعتماد علي نفسها في تمويل هذه النفقات الضخمة الالهة للتنقيب عن البترول وتطويره وإنتاجه مما يجعل هذه الصناعة مجالاً لعديد من العقود البترولية كالإمتيازات والإيجارات وتقاسم الإنتاج مما يترك آثاراً واضحة علي العمليات المحاسبية في صناعة البترول ، فالمنافع المنجمية في كثير من دول العالم مملوكة عموماً من الدولة المضيفة وليس من قبل مواطنين او شركات خاصة ، علي عكس الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا حيث يحق للأفراد والشركات ملكية منافع منجمية<sup>(1)</sup> .

لابد لشركات الإستكشاف والإنتاج من أن تقوم بإبرام إتفاق تعاقدي مع الأطراف ذات السيادة علي الثروات الباطنية وفق صيغ العقود المتاحة حسب ظروف الدولة المضيفة ففي المملكة المتحدة تنتشر صيغة عقود الإمتياز أما في الولايات المتحدة الأمريكية فتنشر صيغة عقود الإيجار ، وفي غالبية الدول الأخرى وخاصة الشرق الأوسط وآسيا تنتشر صيغة عقود تقاسم الإنتاج وعقود الخدمة والمشاركة<sup>(2)</sup> .

يري الباحث أن محاسبة الإستكشاف تعتمد علي أنواع وصيغ التعاقد وتبدأ شركات النفط عادةً نشاطها عن طريق القيام بإستطلاعات تسمح بتحديد إحتتمالات أولية حول وجود النفط في منطقة معينة في دولة من الدول ومن ثم تعمل الشركة علي التعاقد مع الدولة ، ففي مجال محاسبة النفط ونظراً لأهمية النفط كمصدر رئيسي من مصادر الطاقة في العالم ولأنه من الموارد الطبيعية والهبات الآيلة للنضوب والنفاد كانت صناعته موضع إهتمام من قبل المشرع في كل

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، د.عبدالرازق القاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 25 .

الدول التي تقوم بإنتاجه وذلك بتنظيم الإطار القانوني الذي يتم في نطاقه القيام بأعمال البحث عن لفظ واستخراجه بطريقة تضمن المحافظة علي موارد الدولة الطبيعية وبسن التشريعات اللازمة لذلك كما تعقد الإتفاقيات المناسبة لهذا الغرض (1) .

فقد إنفرد عدد قليل من الشركات العالمية الكبرى لفترة طويلة من الزمن بالسيطرة علي هذه الصناعة في مختلف مراحلها علي مستوي عالمي وساعدت الظروف السياسية في الدول المنتجة للبتترول في الشرق الأوسط علي استمرار هذا الوضع لفترة طويلة إلا أن السنوات الأخيرة قد شهدت تغييرات كبيرة في وضع صناعة البترول وذلك بعد تكتل الدول المنتجة ومحاولتها استرجاع سيطرتها علي مواردها الطبيعية وتغيير الإطار القانوني التي تمارس بموجبه الصناعة من وقت لآخر (2) . لابد للشركات المستثمرة قبل الدخول في أي عقد من أن تقوم بعمليات إستطلاع ابتدائية بهدف تحديد احتمالات وجود النفط وتشمل الاستكشاف التكنولوجي والجيوفيزيائي دون الحفر وتمنح هذه الرخصة من الدول ذات السيادة او مالك الحق المنجمي في الدول التي تملك هذا الحق كأمريكا وكندا وقد يتم الحصول علي نتائج الإستطلاع المبثي عبر ما يتوفر عالمياً من الحصول علي المعلومات بخصوص المنطقة او عن طريق شركات أخرى عملت في المنطقة (3) .

يتضح للباحث أن الحاجة الي التعاقد تنشأ بعد إقتناع الشركة المنقبة بإحتمالات توافر النفط بكميات تجارية عند ذلك يتم إبرام العقود مع مالك الحقوق والثروات الباطنية ، وقد أدي انتشار عمليات البحث والتنقيب في مناطق دولية شاسعة الي تعدد نماذج العقود .

**ثانياً : انواع عقود الإستكشاف : تشمل الآتي :**

#### **1- عقود اتفاقية الإمتياز :**

تمثل الإمتيازات الأنظمة المالية التي بموجبها تضمن الحكومة تحويل الحقوق المنجمية لصاحب الإمتياز ، يمثل قطاع المملكة المتحدة (UK) في بحر الشمال لنظام الإمتياز فكل سنة تقريباً تفتح حكومة المملكة باب العروض واقتراحات الإستكشاف والتطوير للحصول علي تراخيص

<sup>1</sup> دمختار علي أبوزريدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 46-47 .

<sup>2</sup> دمختار علي أبوزريدة مرجع سبق ذكره ، ص 47 .

<sup>3</sup> د.حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 6 .

الإستكشاف علي مساحات مختلفة من المناطق البحرية ، ومع رسو الإمتيازات علي الشركات يتم إعطائهم حق إنتاج أي مواد منجمية يجدونها في تلك المناطق (1) .

تقوم الشركة بدفع مبلغ مقابل الحصول علي العقد بالإضافة الي أتاوة عن كل برمبل دون تدخل الدولة المانحة للعقد في عمليات الإنتاج والمصاريف المتعلقة بهذه العقود هي المصاريف القضائية رسوم الحصول علي العقد ورسوم تسجيل العقد والإيجار السنوي بالإضافة الي غرامات التأخير إن وجدت او اي مصروفات أخرى متعلقة بالعقد (2) .

يري الباحث أن الدولة صاحبة الثروة الباطنية تتعامل مع الشركة الأجنبية كأى مستثمر عادي يخضع للضرائب والعوائد ويسدد ما عليه نقداً للدولة المالكة فالعوائد او الأتاوة يتم احتسابها علي قيمة الإنتاج المصدر او المباع محلياً بغض النظر عن تكلفته حيث ان الأتاوة تفرض علي كونه مستخرجاً ويؤدي الي نضوب وتناقص الثروة المنجمية للدولة المالكة أما التكلفة فهي من شأن المستثمر ويحسبها حسب ما أنفق علي المنتج وما تكبده من مصاريف ويحكمه السوق والسعر المعين للمنتج (3) .

## 2- عقود المشاركة :

انتشر هذا النوع من العقود في منطقة الشرق الأوسط في القرن الماضي ذلك نظراً لرغبة الدول المنتجة للبتترول في هذه المنطقة في السيطرة علي صناعتها البترولية والحصول علي نصيب أكبر من عائدات هذه الصناعة وبموجب عقود المشاركة دخلت الدول المنتجة كشريك لشركات النفط الأجنبية في الإمتيازات الممنوحة في أراضيها وقد تمت المشراكة بالإتفاق في بعض الحالات وعن طريق التأميم في حالات أخرى وقد أنشأت الدول المنتجة مؤسسات عامة للنفط لتكون الأداة التي تسيطر عن طريقها علي صناعة النفط وتتم المشاركة مع الشركات الأجنبية عن طريق هذه المؤسسات كالمؤسسة العامة للنفط في السودان ، بالرغم من أن تفاصيل عقود

<sup>1</sup> د.حسين القاضي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 26 .

<sup>2</sup> د.مختار علي أبو زريدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

<sup>3</sup> د. مختار أبو زريدة ، المرجع السابق ، ص 55 .

المشاركة قد تختلف من عقد لآخر ومن دولة لأخرى إلا أنه يمكن تلخيص عقود المشاركة المالية العامة لعقود المشاركة فيما يلي (1) :

حصة الدولة المالكة تتفاوت من عقد لآخر إلا أنها تتجاوز في الغالب (50%) وذلك لتمكين الدولة المنتجة من السيطرة علي إدارة الشركة وإذا كانت الشركات متعددة يكون نصيب الدولة نسبة معينة من حصة كل شركة في عقد المشاركة . توزع التكاليف حسب حصة كل منها في عقود المشاركة او حسب الإتفاق اذا نص العقد علي أي ترتيبات أخرى . لتوزيع تكاليف البحث ، يحصل كل شريك علي حصته من البترول المنتج ليسوقه لحسابه ، تلتزم الشركات الأجنبية والوطنية بدفع الأتاوات والضرائب حسب الأسعار المعلنة ، يمكن للشركات الأجنبية أن تشتري حصة الدولة من البترول الخام وتقوم بتسويقه لحسابها وفقاً للأسعار السوق العالمية التي يتم تحديدها والإتفاق عليها من وقت لآخر .

### 3- عقود الإستكشاف ومقاسمة الإنتاج :

الإتفاقية الأكثر انتشاراً وشيوعاً فيها تدخل الدولة المضيفة أو المالكة مع الشركات الأجنبية في القيام بأعمال إستكشاف وإنتاج البترول في أراضيها ، ويتم الإتفاق علي أن تتحمل الشركة الأجنبية كافة النفقات في مرحلة البحث والإستكشاف فإذا ما تم النجاح في إستخراج النفط بكميات تجارية تم تطويرها وتتميتها وإستخراج النفط منها ومقاسمة الإنتاج ، أما التكاليف المدفوعة من قبل الشركة او الشريك الأجنبي فيتم إستردادها من قيمة الإنتاج وفق جدول زمني وضمن سقف تكلفة معين ، أما اذا لم تتوصل الشركة الي اكتشافات نفطية او غازية فإنها تتحمل التكاليف منفردة دون تعويضات وقد يتم إنشاء شراكة بين الشريك الأجنبي والشريك الوطني تتولي أعمال التنقيب وإدارة الإنتاج وتوزيعه ، وتقسم مدة عقد تقاسم الإنتاج الي مرحلتين :

- أ- مرحلة مال المسح والتنقيب : مدتها سنتين الي إثنتي عشر سنة .
- ب- مرحلة الإستثمار التجاري للنفط والغاز : تتراوح مدتها بين عشرين الي ثلاثين سنة .

و يمكن تقسيم نفقات عقود إقتسام الإنتاج الي الأتي (2) :

<sup>1</sup> د. مختار أبو زريدة ، المرجع السابق ، ص ص 53-54 .  
<sup>2</sup> د. مختار أبو زريدة ، مرجع السابق ص 31 .



i. نفقات التنقيب : جميع التكاليف ومصروفات عمليات التنقيب عدا نفقات الحفر غير المتطورة وتسترد هذه النفقات عادةً علي فترة خمس سنوات كما في عقد توتال مع سوريا أي أن معدل الإستهلاك أو النفاذ لمجمل نفقات المسح والتنقيب هو معدل زمني ( 20%) سواء أدت الي اكتشافات واعدة أم لا .

ii. نفقات التنمية : جميع مصروفات وتكاليف التنمية بإستثناء مصروفات التشغيل ونفقات الحفر غير المتطورة ويتم إستردادها غالباً خلال عشر سنوات إلا أنه في بعض العقود كعقد توتال مع سوريا يتم استردادها خلال خمس سنوات دون تمييز الآبار المنتجة عن الآبار الجافة .

iii. نفقات الحفر غير المتطورة : جميع النفقات المنفقة خلال فترة التنقيب والتنمية علي عمليات حفر الآبار وإتمامها مما يتعلق ببئود لا يكون لها في ذاتها قيمة كالتصميمات الجيولوجية والرسوم الهندسية والمواد او المعدات المستهلكة او المفقودة وعمليات تسجيل ظواهر التكوينات أثناء حفر الآبار وغيرها ويتم إستردادها كاملة في الدورة المالية التي يبدأ فيها الإنتاج التجاري الأولي بغض النظر عن نتائج التنقيب والتطوير .

iv. نفقات التشغيل : التكاليف والمصروفات والنفقات التي أنفقت بعد عمليات الإنتاج التجاري الأولي وتستهلك هذه النفقات بالكامل خلال الفترة المحاسبية التي تمت فيها وتعتبر هذه النفقات في مجملها بمثابة قروض علي الحكومة المحلية تجاه الشركة الأجنبية تسدد من خلال النفط الخام المخصص لإسترداد التكاليف .

تحدد الإتفاقية قسمة الكميات المنتجة كالاتي : كميات مقابل إسترداد التكلفة وتكون هذه الكميات عالية في بداية المشروع وتمكين الشركة من استرداد تكلفتها الرأسمالية التي عادةً ما تكون باهظة جداً والمتبقي من الكميات تتم قسمته بين الشركة والدولة ويشار إليه بإسم الربح Profit Oil ويتم إسترداد القسم السنوي من النفقات السابقة عن طريق نسبة معينة من بترول التكلفة Cost Oil ويخصص للشريك الأجنبي الذي يكون قد تحمل تكاليف التنقيب لوحده ، وإذا أسهم الشريك الوطني في هذه التكاليف فإنه يسترد تكاليفه أيضاً من بترول . وإذا لم يكفي بترول التكلفة لسداد هذه التكاليف يتم تدويرها للعام المقبل وإذا زاد بترول التكلفة عن التكاليف واجبة السداد فيتم معاملتها حسب نصوص العقد كأن تعامل كمشتريات نقدية للشركة الأجنبية

من الشركة الوطنية او يدفع الشريك الأجنبي الفرق عيناً للشريك المحلي او يتم اقتسام الفائض بنسبة معينة بين الشريكين والمتبقي من الكميات تتم قسمته بين الشركة والدولة وتعرف بإسم زيت او بترول الربح وتتغير نسبة التوزيع بين الشركة والدولة تصاعدياً مع حجم الكميات المنتجة حيث يوضح الجدول رقم (1/1/2) توزيع زيت وبتترول الربح بين الحكومة والشركة الأجنبية .

### جدول رقم (1/1/2)

#### توزيع زيت وبتترول الربح بين الحكومة والشركة الأجنبية

متوسط الإنتاج اليومي	حصة الحكومة	حصة الشركة الأجنبية
من 25.000	%85	%15
25.000 - 50.000 برميل	%82.5	%17.5
50.000-75.000 برميل	%85	%15
75.000-100.000 برميل	%87.5	%12.5
أكثر من 100.000 برميل	%90	%10

المصدر : مجلة النفط والغاز العدد الثالث مارس 2002م .

يتضح للباحث من الجدول رقم (1/1/2) أن النسبة تزداد تصاعدياً مع حجم الإنتاج . تعتبر كميات إسترداد التكلفة الحد الأعلى المسموح به سنوياً مقابل خصم المصروفات الحقيقية المعتمدة ضريبياً فإذا كانت المصروفات الحقيقية لأي سنة أكثر من قيمة التكلفة المسموح به يتم ترحيل العجز للسنوات القادمة وغالباً ما تكون هذه الحالة في بداية عمر المشروع (1) .

أما اذا كانت المصروفات الحقيقية لأي سنة من السنوات أقل من قيمة زيت التكلفة المسموح به فتتم إضافة الكميات الفائضة لتزيد كميات مقابل الربح وغالباً ما تكون هذه الحالة بعد استرداد

<sup>1</sup> د.أبو الفتوح فضالة ، محاسبة البترول ، (القاهرة : دار النهضة العربية ) ، 1978م ، ص 109 .

التكلفة الرأسمالية يتم تحديد كميات إستراداد التكلفة بتقسيم المصروفات المسموح بها علي السعر المحدد حسب بنود الإتفاقية (1) .

#### 4- الملكية الوطنية مع إتفاقية الخدمات :

فيها تتحمل الحكومة كافة تكاليف إستكشاف وتطوير وإنتاج البترول وتقوم بالإستعانة بشركات متخصصة في مجال خدمات البترول لمساعدتها في مراحل عمليات إستخراج البترول المختلفة بموجب عقود خدمات مقابل أتعاب محددة أو عمولات متفق عليها ، تتحصل الحكومة علي كافة عائدات وأرباح عمليات إستخراج البترول .

#### 5- الإتفاقية الإستطلاعية :

يتم الإتفاق بين الحكومة وإحدى الشركات المتخصصة في مجال البترول علي أن تقوم هذه الشركة بتنفيذ كافة عمليات مرحلة الإستكشاف المبدئي فقط في أحد المواقع المخصصة للتقيب حيث تشمل هذه المرحلة كل العمليات ما قبل الحفر الإستكشافي ، والمعلومات التي تفرزها مرحلة الإستكشاف المبدئي تمكن الحكومة من الحصول علي الحق الذي يكنها من الحصول علي فرصة الأولوية لتنفيذ بقية مراحل إستخراج البترول بموجب عقد جديد ، هذا النوع من الإتفاقيات يري الباحث أنه يتناسب مع الدول التي لا تتوفر فيها معلومات فنية وخبرات جيولوجية عن احتمالات تواجد النفط مع عدم توفر الظروف الأخرى الجارية للمشاركين ، إذ أن الإتفاقيات الأخرى تتطلب التزامات مالية طويلة الأجل وجانب من المخاطرة حيث تتحمل الشركات المنقبة في كل العقود السابقة كافة النفقات في حالة لم تسفر مجهوداتها عن اكتشاف بترول او لم تكن كمياته تجارية ويشير الباحث الي ما توفره الإتفاقيات الإستطلاعية عن مميزات إذ توفر الإتفاقيات الإستطلاعية للدولة مجموعة من المميزات :

أ- توفير معلومات أولية عن تواجد النفط ومعرفة أكثر عن قيمة الحقول مما يقوي مركز الحكومة في التفاوض مع الشركات المستثمرة في المساحات التي غطتها الإتفاقيات الإستطلاعية .

<sup>1</sup> د.موسي السيد محمد ، ورشة عمل الإطار المالي والضريبي لإتفاقيات البترول ، ( الخرطوم : قاعة الصداقة ، 2005م ) .

ب- جذب عدد أكبر من المستثمرين ومن الشركات ذات المهارات العالية المتخصصة في الإستكشاف .

### ثالثاً : مقارنة بين إتفاقيات الإمتياز مع إتفاقيات قسمة الإنتاج :

أ- إتفاقيات الإمتياز : التقليدية في بداية صناعة البترول حيث كانت الدول المنتجة غير متطورة صناعياً وليس لديها إمكانيات للتعامل مع صناعة البترول فإكتفت بالعائدات النقدية ، لكن بعد التطور الذي شهدته الصناعة وظهور البترول كأهم سلعة إستراتيجية في العالم أصبحت حكومات الدول المنتجة تسعى للحد الأقصى من المشاركة في تصريف شئون ثرواتها البترولية ، ولما كانت إتفاقيات الإمتياز القديمة لا تتيح فرصة المشاركة المثلي قامت الدول المعنية أما بتحويل الإتفاقيات أو بالدخول كمساهمين مع الشركات مالكة الإمتياز .

ب- إتفاقية قسمة الإنتاج : الأكثر انتشاراً في الوقت الحاضر إذ تمكن الحكومة من الملكية المباشرة لكميات معقولة من البترول المنتج منذ أول وهلة وتؤمن للحكومة مشاركة أكبر في تصريف شئون البترول بالرغم من أنها تتطلب جهداً صناعياً وتجارياً إضافياً من الحكومة وذلك لترحيل وتخزين وتسويق وبيع حصتها من البترول المنتج مقارنة بإتفاقية الإمتياز حيث لا مجهود فيها .

### رابعاً : انواع نفقات الإستكشاف :

تم التمييز بين ثلاث أنواع من التكاليف التي تتفقها شركات البترول في مرحلة الإستطلاع والاستكشاف وهي :

#### 1- تكلفة الحصول علي حق الإستكشاف :

إن بعض عمليات الإستكشاف الأولية يمكن أن تسبق الحصول علي العقد الإستكشافي سواء كان عقد إمتياز أو خدمة أو أي نوع آخر من العقود السائدة في صناعة البترول ولا بد قبل مباشرة عمليات الإستطلاع الأولية من الحصول علي تصريح Shooting Right او إذن بذلك البحث فمثلاً ينص قانون النفط الليبي في الفقرة (2) من المادة الأولى علي أنه لا يجوز لأي

شخص أن يستطلع أو يبحث أو ينقب عن البترول أو يستخرجه في أي مكان في ليبيا ما لم يصرح له بذلك بموجب ترخيص أو عقد إمتياز وفقاً لأحكام هذا القانون (1) .

تمنح أمانة النفط ترخيص الإستطلاع الإبتدائي لمدة سنة مقابل رسم معين (2) . فإذا قررت الشركة الإحتفاظ بالمنطقة أو تجزئتها ومواصلة الإستكشاف فيها فإنه يتم الحصول علي عقد إمتياز أو أي عقد نوع من أنواع العقود الأخرى حسب الإتفاق بين الحكومة الوطنية والشركة المنقبة عن النفط .

يتم تحديد الأجزاء التي يحتفظ بها والتي تدل علي نتائج الإستطلاع الإبتدائي علي إحتمال إحتوائها علي تركيبات صخرية حاوية علي مكامن ذات ثروة نفطية ، وتقوم الشركة بعد ذلك بعمليات التنقيب (3) .

تقوم الشركة بعد ذلك بالبحث المركز بموجب العقود التي تسمح لها بالبحث والتنقيب عن النفط وإستخراجه في المنطقة المتعاقد عليها ، إن النفقات التي تتكبدها الشركات في سبيل الحصول علي العقد تتمثل في المصاريف الخاصة بإبرام العقد أي المصاريف القضائية ، فرسوم الحصول علي العقد هي الرسوم الأولية التي تدفعها الشركة المنقبة للدولة صاحبة الثروة النفطية عند إبرام العقد .

## 2- تكاليف الإستكشاف الجيولوجي والجيوفيزيائي :

تشمل جميع المصروفات التي تتفقها الشركة في سبيل الحصول علي النفط وذلك بالبحث بالطرق الجيولوجية والجيوفيزيائية مثل مرحلة الحفر ويمكن أن تكون هذه المصروفات مباشرة أي تم إنفاقها علي نشاطات الإستكشاف الفعلية التي تجري في الحقل ويمكن أن تكون غير مباشرة مثل المصروفات الإدارية الخاصة بالإستكشاف وإيجار المباني ومعامل البحث وما شابه (4) .

يبدأ الجيولوجي في مستهل هذه المرحلة بالبحث عن التجمعات البترولية عن طريق دراسة الصخور المكشوفة علي سطح الأرض حيث يسجل علي خرائط ، خاصة المناطق المحتمل

<sup>1</sup> قانون النفط الليبي ، المادة الأولى ، الفقرة 2 .

<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 63 .

<sup>3</sup> محفوظات وزارة الطاقة والتعدين ، أمانة الإستكشاف .

<sup>4</sup> د. خالد أمين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 63 .

إعتبارها منابع ومصادر للنفط والغاز كما يسجل مواقع الصخور التي لا يحتمل إحتوائها علي أي منهما ، ويقوم بعدها بقياس وتسجيل أوضاع الطبقات الصخرية من حيث إستوائها وإندارها مع تجميع عينات مختلفة منها حيث يقوم خبير الحفريات بفحصها لتحديد عمرها النسبي من خلال ما تحويه من آثار حيوانية ونباتية قديمة وهكذا يستطيع جيولوجي التنقيب من خلال الربط الدقيق بين سائر البيانات المتوفرة لديه أن يحدد موقع الحفر الي حد بعيد (1) .

كذلك تشمل نفقات الإستكشاف تقنيات باطن الأرض ، أن الهدف من تقنيات إستكشاف باطن الأرض هو تقديم تصور معقول عن توزيع صخور المصدر والممكن من أجل تحديد المصيدة وتشمل هذه النفقات :

أ- نفقات رسم خرائط لباطن الأرض .

ب- طريقة قياس الجاذبية الأرضية .

ج- طريقة قياس الأرضية .

د- طريقة قياس الموجات الزلزالية .

هـ- طريقة التسجيل الكهربائي .

و- طريقة قياس الإشعاعات .

3- تكلفة الآلات ومعدات الإستكشاف :

تشمل تكلفة الآلات والمعدات التي تعتبر ضمن الأصول الثابتة عند إقتنائها ومنها الآلات المسح الجيولوجي والجيوميترقي وسيارات النقل والمعامل والمختبرات الخاصة بمرحلة الإستكشاف والمباني والمكتبات وغيرها وتظهر تكلفة هذه الأصول في حسابات خاصة بها ، كذلك يجري استهلاك هذه الأصول علي أساس احدي طرق الإستهلاك المتعارف عليها ، ومجمل القول ان المعالجة المحاسبية لهذه الآلات والمعدات لا يختلف عن تلك المعالجة المتبعة لأي أصل ثابت و يتضح للباحث مما سبق ان التقسيمات الرئيسية لتكاليف الاستكشاف هي :

<sup>1</sup> د. خالد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 71 .

- 1- تكلفة الحصول علي عقد الإمتياز : وهي التكلفة اللازمة للحصول علي حق التنقيب والحفر وإنتاج البترول او الغاز الطبيعي .
- 2- تكلفة التنقيب عن البترول : وهي التكلفة المرتبطة بتحديد المناطق التي يحتمل إحتوائها علي بترول بما في ذلك تكلفة حفر الآبار التجريبية .
- 3- تكلفة الحفر : هي التكلفة المرتبطة بتجهيز الإحتياطيات المكتشفة للإنتاج .
- 4- تكلفة الإنتاج : وهي التكلفة اللازمة لرفع البترول والغاز الي سطح الأرض ثم معالجته وتخزينه .

## المبحث الثاني

### الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث واكتشاف

أولاً : لمحة تاريخية :

معظم التطورات المتعلقة بوضع مبادئ ومعايير محاسبة خاصة بالصناعات الإستخراجية ولا سيما النفط والغاز حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية وحتى يمكن فهم المراحل التاريخية التي مرت بها محاسبة البترول في الولايات المتحدة من الضروري التعرف علي الهيئات المهمة بالثروة البترولية وعلاقتها ببعضها البعض ، وهي تنقسم الي حكومية وخاصة ، فالحكومية تشمل هيئة البورصة وإدارة الطاقة الأمريكية ، أما الخاصة فتقتصر علي مجلس المعايير المحاسبية المالية ، فهذه الهيئة البورصة هي هيئة حكومية يديرها مفوضون يعينهم رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بعد موافقة البرلمان ، أما إدارة الطاقة فتعتبر إحدى الإدارات الحكومية المستقلة ويرأسها سكرتير ( بدرجة وزير) يعين من قبل رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بعد موافقة البرلمان (1) .

لقد أعطي البرلمان الأمريكي السلطة القانونية ، كما أعطيت سلطة إضافية بصفة خاصة عن طريق طريق قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها عام 1975م وذلك بأن تفوض سلطتها الخاصة ( بإعداد القواعد المحاسبية لمجلس المعايير المحاسبية المالية كهيئة خاصة منبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ) وهو مجلس مستقل ومتفرغ تفرغاً تاماً لإعداد وإصدار المعايير الخاصة بالمحاسبة المالية وإعداد التقارير ، ولكن هيئة البورصة احتفظت لنفسها بحق رفض او قبول أي معيار محاسبي يقدمه مجلس المعايير المحاسبية المالية وذلك تحت قانون البورصة الفيدرالي بغض النظر عما قرره المجلس (2) .

تتبع شركات إنتاج النفط والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية حالياً كلاً من طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية علي حد سواء ، حيث أن أكبر عشرين شركة إنتاج نفط وغاز في الولايات المتحدة الأمريكية تقوم باستخدام طريقة المجهودات الناجحة ، والشركات الباقية تستخدم طريقة المجهودات الناجحة والبعض الآخر طريقة التكاليف الكلية .

<sup>1</sup> د. صادق البسام ، الإتجاهات الحديثة في محاسبة النفط والغاز ، ( الكويت : منشورات مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، 1989م ) ، ص 9 .  
<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 10 .



معظم الشركات النفطية والغازية العاملة في صناعة البترول والغاز مارست كثيراً من الإجهادات عند تبني واستخدام الطريقة المناسبة لإعداد حساباتها وقوائمها المالية هذه الإجهادات أنتجت كثير من العوامل منها (1) :

1- إنعدام الإرشادات المناسبة لتوجيه الشركات المنتجة لإختيار الطرق الصحيحة بسبب عدم وجود آراء أو معايير محاسبية متفق عليها في صناعة البترول او حتي في الصناعات الإستخراجية عموماً .

2- التكاليف والأخطار في صناعة النفط عالية نسبياً مقارنة بالصناعات الأخرى ، كذلك توقيت إخراج التدفقات النقدية من الشركة النفطية للقيام بعمليات الإستكشاف يسبق بوقت طويل أي تدفقات نقدية لداخل الشركة مقابل إنتاج وبيع الإحتياطيات النفطية والغازية المكتشفة .

3- عدم وجود سياسة محاسبية موحدة ومنظمة لإتباعها في صناعة النفط والغاز .

4- طبيعة الإحتياطيات النفطية حيث أن كمية الإحتياطيات حال إكتشافها تعتبر تقديرات بحثة قد يكتشف فيما بعد أنها خاطئة (2) .

### ثانياً : طرق معالجة مصروفات الإستكشاف :

تتعدد الطرق المحاسبية المتبعة في شركات النفط لعالجة مصروفات البحث والتقيب ومن هذه الطرق ما يستند علي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما اقتضت الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة عملها وحجم نشاطها ومدى إتباعها لتلك الطرق دون غيرها او ربما تطلبت إتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة البترول والتي تختلف من بلد لآخر وأهم هذه الطرق ما يلي (3) :

1- إعتبارها إيرادية : وتعالج المصروفات بمقتضي هذه الطريقة بإعتبارها نفقات إيرادية (جارية)

تخصم من الدخل في الفترة التي تنفق خلالها وتفضلها معظم شركات النفط لأنها تخصم هذه التكاليف أول بأول الأمر الذي يقلل من المخاطرة ومن مبررات هذه الطريقة :

أ- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات دورية Recurring لأزمة لإستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة .

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

<sup>2</sup> د.صالح البسام ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

<sup>3</sup> محمد رؤوف مصطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .

ب- نسبة كبيرة من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسل منها حيث لا يمكن نسبتها الي أصل معين دون غيره لذا فمن الأوفق إعتبرها إيرادية .

ت- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات تخص مناطق غير منتجة لإيراداتها حيث ثبت بالتجربة أن معظم مناطق عمليات الإستكشاف غير منتجة لذا فمن الأفضل تحميلها حساب الأرباح والخسائر في عام إنفاقها .

ث- إن تأثير هذه المصروفات علي حساب الأرباح والخسائر لن يختلف سواء تم تحميلها علي الحساب سنة بسنة أو تمت رسلمتها في كل السنوات ثم أعيد تقسيمها وتحميلها للسنوات المختلفة أثناء عملية الإهلاك .

ج- إن سياسة الحيطة والحذر Conservatism البارزة الإستخدام في المحاسبة تقتضي بإعتبرها إيرادية أي أن يتم التأكد من الإنتاج حيث إن عمليات الإستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة (1) .

يري الباحث إن إتباع سياسة الحيطة والحذر والتي تقتضي بأخذ كل خسارة في الحساب هي لتي تبرر إستخدام هذه الطريقة بإعتبار عامل المخاطرة الذي تتسم هذه الصناعة خاصةً في هذه المرحلة المبكرة منها .

2- إعتبرها رأسمالية : وهنا نعتبر جميع مصروفات الإستكشاف رأسمالية تحمل علي حساب المناطق المنتجة فقط بغض النظر عما أنفق منها علي مناطق منتجة او غير منتجة ومن مبررات إستخدام طريقة التكلفة الكلية :

أ- إن هذه المصروفات تعتبر تكاليف غير مباشرة لابد من إنفاقها علي منطقة شاسعة من أجل العثور علي حقول النفط في جزء منها فهذه المصروفات جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسلمتها وإهلاكها معاً .

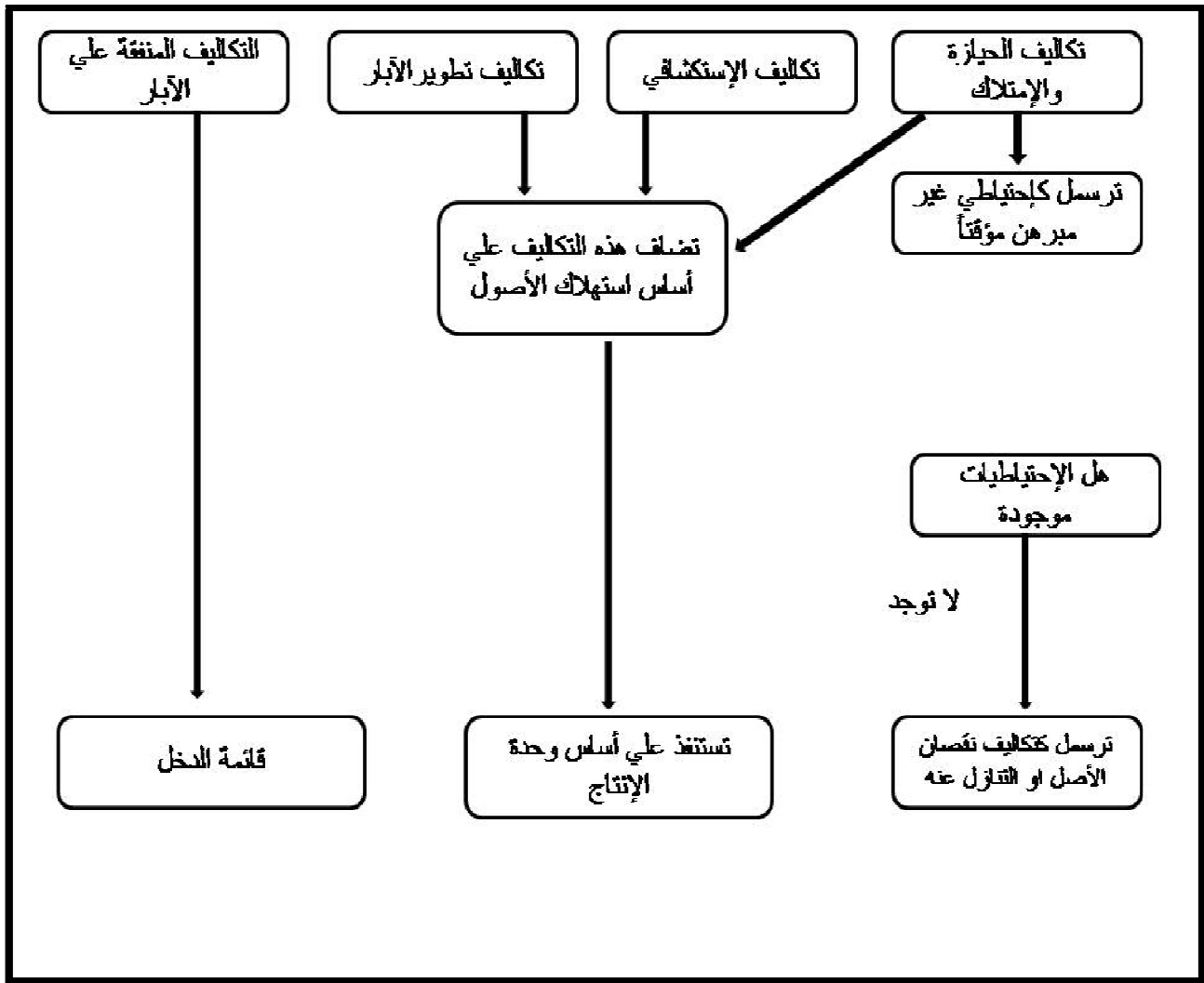
ب- إن هذه الطريقة تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي حيث تقلل من العمل المحاسبي مقارنة بالطريقة الثالثة، وأيضاً إعتبرها إيرادية سوف يظهر خسارة في عمر المشروع لا سند لها لأنه ليس من المؤكد إن مناطق التنقيب ستكون غير منتجة لذلك يجب رسلمتها وإهلاكها في سنوات الإنتاج .

<sup>1</sup> د. خالد أمين عبدالله جرع سبق ذكره ، ، ص 54 .

مما سبق ذكره يري الباحث أنه يجب التفرقة بين بنود المصروفات فما ينفق علي شراء مساحات التنقيب يعتبر رأسمالي وما يصرف في البحث إيرادي بإعتبار عدم التأكد في البداية عن الحصول علي حق البحث ثم تتفاوت درجات عدم التأكد بينما تكاليف حفر الآبار الإستكشافية تصرف في حالة تأكد من إحتمال وجود البترول مع إن عدم التأكد يكون قائماً فيما إذا كانت كميات تجارية أم لا . يوضح الشكل (1/2/2) اسلوب معالجة تكاليف الإستكشاف وفق طريقة التكلفة الكلية .

### شكل رقم (1/2/2)

#### اسلوب معالجة تكاليف الإستكشاف وفق طريقة التكلفة الكلية



Source: Rebecca A.Gollum, **Fundamentals of oil and Gas accounting third edition** , Penn well publishing , Tulsa – Oklahoma , 1973 , p.106

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/2/2) معالجة تكاليف الاستكشاف وفق طريقة التكلفة الكلية ، والتي تقضي بإعتبار تكاليف الحيازة والامتلاك وتكاليف تطوير الأبار رأسمالية تستنفذ علي اساس وحدة الإنتاج أما التكاليف المنفقة علي الأبار فإنها تعتبر إيرادية وترحل الي قائمة الدخل .

3- طريقة المجهودات الناجحة : تقضي هذه الطريقة بإعتبارها الجزء المنفق علي مناطق منتجة رأسمالياً والجزء المنفق علي مناطق غير منتجة إيرادياً (خسائر) تخصم من الدخل في الفترة التي ينضج فيها عدم إنتاجية تلك المناطق او يتم التخلي عنها ومن المبررات التي يسوقها مستخدمو هذه الطريقة :

أ- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي بإعتبارها المصروفات المنقولة لإقتناء أصل من الأصول جزءاً من تكلفة ذلك وهذه المصروفات يجب أن توزع بمعدل معين بين الأصول أي بين المناطق المنتجة وغير المنتجة او تحمل علي أحدهما دون الأخرى حسب نتيجة الإستكشاف .

ب- هذه الطريقة تتمشي مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات Matching Concept القاضي بأن تنسب الإيرادات في كل فترة محاسبية الي المصروفات التي أدت الي تحقيقها عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المعينة .

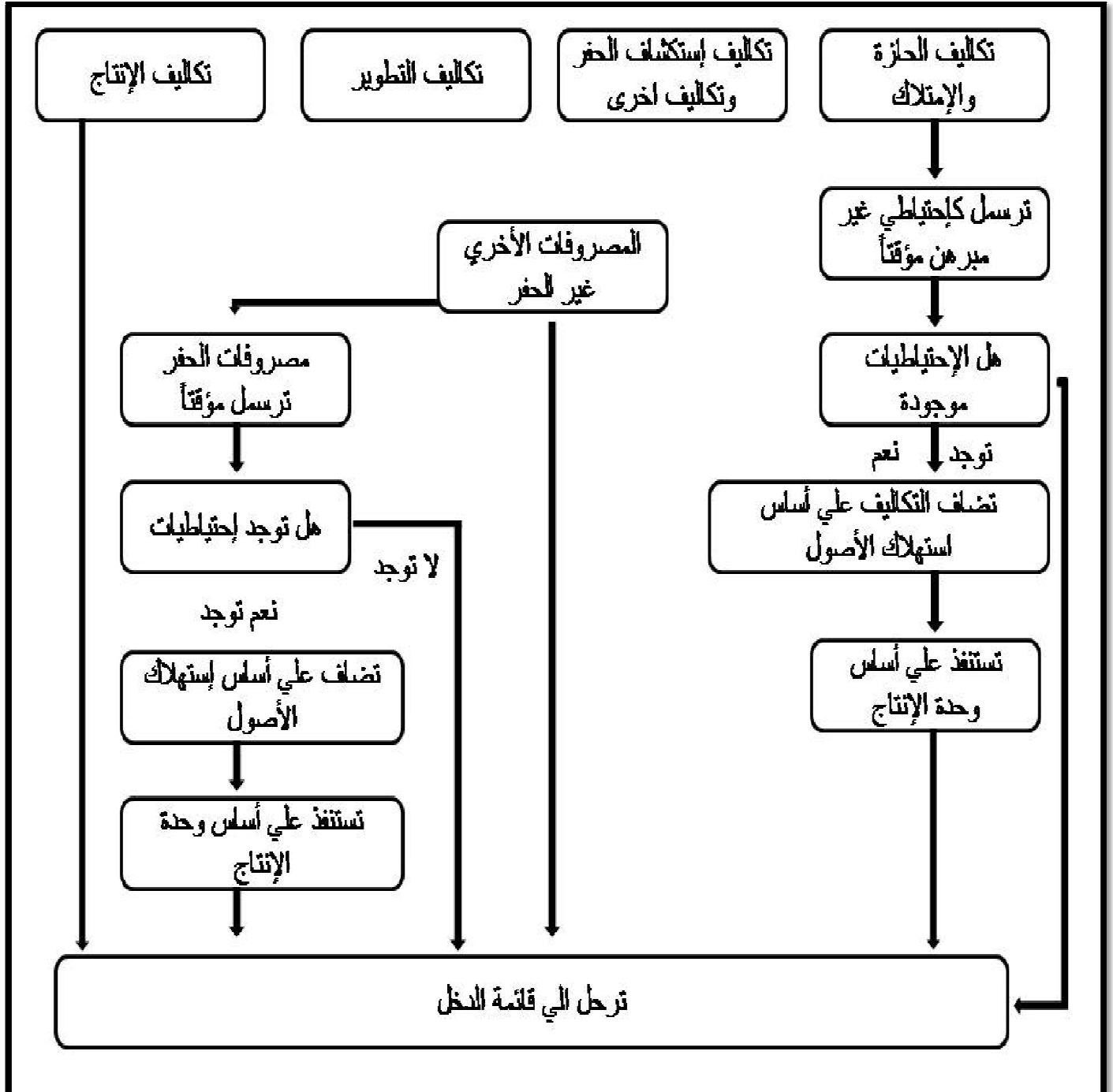
ت-الوضوح Disclosure والدقة Accuracy هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فإن إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معينة أساس لا غني عنه في المحاسبة لإتخاذ القرارات الإدارية السليمة ، كذلك فإن التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون خلط بينهما أمر في غاية الأهمية (1) .

يري الباحث إن طريقة المجهودات الناجحة ( SE ) هي الأمثل محاسبياً بحيث تهدف الي التصوير السليم للموقف المالي بقدر الإمكان بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي خاصة مع إستخدام الحاسبات الآلية حيث يوضح الشكل رقم (2/2/2) معالجة مصروفات الاستكشاف حسب طريقة المجهودات الناجحة .

<sup>1</sup> د.مختار علي أبو زريدة مرجع سبق ذكره ، ص 61 .

الشكل (2/2/2)

معالجة تكاليف الإستكشاف حسب طريقة المجهودات الناجحة



Source: Rebecca A.Gollum, Fundamentals of oil and Gas accounting third edition , Penn well publishing , Tulsa – Oklahoma , 1973 , p.106

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/2/2) معالجة مصروفات الإستكشاف حسب طريقة المجهودات الناجحة ، التي تقضي بإعتبار مصروفات الآبار الناجحة رأسمالية تستنفذ علي أساس وحدة الإنتاج ، أما الآبار الغير ناجحة او الجافة فإنها تعتبر إيرادية وترحل الي قائمة الدخل حيث تعتبر خسائر للفترة التي حدثت فيها .

مما سبق يستنتج الباحث أن الأساليب الشائعة الإستعمال والمتعارف عليها في المعالجات المحاسبية لتكاليف الإستكشاف هي :

- أ- أسلوب المجهودات الناجحة .
- ب- أسلوب التكلفة الكلية : تنحصر الفروق الأساسية بين الإسلوبين في :
- أ. توقيت تحميل المصروفات او الخسائر والإيرادات : التوقيت يحدد ما إذا كان عنصر التكلفة جاري او رأسمالي عند حدوثه .
- ii. حجم مركز التكلفة : بالنسبة للحجم فإن مركز التكلفة في أسلوب المجهودات الناجحة قد يكون عقد الإمتياز او الحقل او الإحتياطي أما مركز التكلفة طبقاً لإسلوب التكلفة الكلية هو الدولة كلها .
- يوضح الجدول (1/2/2) القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف طبقاً لطريقتي التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة .

### الجدول (1/2/2)

القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف طبقاً لطريقتي التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة

1	القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة SE إثبات نفقات الإستكشاف : XX من ح/ مصاريف الإستكشاف XX الي ح/ الدائنين	القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف وفقاً لطريقة التكاليف الكلية FC إثبات استحقاق مصاريف الإستكشاف : XX من ح/ مصاريف الإستكشاف XX الي ح/ الدائنين
2	توزيع نفقات الإستكشاف علي عقود الإمتياز المنتجة وغير المنتجة : من ح/ عقود الإمتياز ( بالمذكورين ) XX ح/ عقد رقم (1) XX ح/ عقد رقم (2)	سداد مصاريف الإستكشاف للدائنين : XX من ح / الدائنين XX الي ح/ البنك

	XX ح/ عقد رقم (3) الي حساب ح/ مصاريف الإستكشاف	
3	عند سداد مصاريف الإستكشاف المستحقة للدائنين : من ح/ الدائنين الي ح / البنك تحميل كل مصروفات علي الحقول : من ح/ الآبار أو الحقول الي ح/مصاريف الإستكشاف ويمكن تفصيلها كآآتي : من مذكورين XX ح/ حقل (أ) XX ح/ حقل (ب) XX الي ح/ مصاريف الإستكشاف	
4	في نهاية السنة المالية يتم تحميل نفقات الإستكشاف للمناطق غير المنتجة علي حساب الأرباح والخسائر كمصروفات إيرادية : من ح/ الأرباح والخسائر إلي مذكورين ح/ عقد إمتياز رقم (1) ح/ عقد إمتياز رقم (2) ح/ عقد إمتياز رقم (3) تحميل مصاريف الإستكشاف علي كل حقل تم إستكشافه بنسبة المساحة : من ح/ الآبار المنتجة ح/ البئر (أ) ح/البئر(ب) الي حساب الحقل ح/الحقل(أ) ح/الحقل(ب)	

المصدر : خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، ( عمان : دار وائل للنشر ، 2012م ) ، ص ص 134 - 135.

الجدول (1/2/2) يوضح القيود اللازمة لإثبات نفقات البحث والإستكشاف وفق طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة .

4- هناك طريقة أخرى إقترحتها هيئة البورصة (SEC) هي طريقة ( R.R.A ) الإعراف بالإحتياطي محاسبياً ( Reserve Recognition Account ) :

طريقة هيئة البورصة المقترحة ماهي إلا تطبيق لطريقة ما يعادل تكلفة الشراء . فقد أوضحت هيئة البورصة رغبتها في تطوير طريقة جديدة اطلق عليها طريقة الإعراف بالإحتياطي محاسبياً والتي تعتبر إحدى أشكال محاسبة القيمة الحالية وذلك لإحلالها محل الطرق التآريخية التقليدية . نادت طريقة الإعراف بالإحتياطي محاسبياً بتطوير وتطبيق نظام أو طريقة محاسبية تعكس النقاط التالية التي عجزت عن عكسها الطرق التقليدية (1) .

أ- إظهار الإحتياطيات النفطية والغازية المبرهنة كاصول في قائمة الميزانية .

<sup>1</sup> د.صادق البسام ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 25-26 .

ب- الإضافات للإحتياطيات المبرهن عليها والتغيرات في قيمها يتم إظهارها في قائمة الدخل .  
ت- جميع التكاليف المتعلقة باكتشاف وتطوير إضافات للإحتياطيات النفطية والغازية المبرهن عليها مع جميع التكاليف التي تحدد انها غير منتجة خلال الفترة الحالية يجب إظهارها في قائمة الدخل والإحتياطيات المبرهن عليها والتي تركز عليها هذه الطريقة هي تلك الإحتياطيات التي يمكن تقديرها بدرجة معقولة ويمكن إستخراجها بكميات تجارية بناءً على الظروف والاضاع الإقتصادية والفنية .

يري الباحث انه وبالرغم من ان هذه الطريقة الجديدة لها مزايا نظرية ( لأنها مبنية على مفاهيم القيمة الحالية ) لا انها يصعب تطبيقها عملياً لصعوبة تحديد الإحتياطيات وإمكانية التكهّن بها ، إذ ان المشاكل والصعاب التي لاحظها كثير من الكتاب على طريقة هيئة البورصة يمكن تلخيصها في مايلي (1) :

أ. التخوف من عدم الدقة في تقديرات الإحتياطيات فيما أن طريقة الإعتراف بالإحتياطيات محاسبياً مرتبطة إلى حد كبير بتقدير القيمة الحالية للتدفقات والإيرادات المستقبلية فهي عرضة لجميع العيوب التي ترفع ضد إستخدام التدفقات المستقبلية المخصومة لأغراض التقويم في المحاسبة.

ii. عدم القوة على ربط وإرجاع مصاريف البحث والإستكشاف عن الإحتياطيات المكتشفة إلى تلك الإحتياطيات ، أي ان الربط بين السبب والنتيجة في كثير من الأحيان قد يكون معدوماً ، بالإضافة إلى ماسبق فهناك عدة مشاكل بقيت بدون حل وقد تكون إحدى العقبات التي حالت دون تطبيق الطريقة بعض هذه المشاكل هي :

أ- هل تظهر الطريقة الجديدة المخاطر المتعلقة بالبحث عن النفط والغاز كما تبرزها طريقة المجهودات الناجحة كخسائر تخصص من إيرادات الفترة التي يحدث فيها إكتشاف آبار غير منتجة.

ب- ماذا عن الصناعات الإستخراجية الأخرى ؟ هل سيطلب من مديروها والمسؤولين عنها في النهاية إتباع طريقة الإعتراف بالإحتياطي محاسبياً .

<sup>1</sup> د.صادق البسام ، المرجع السابق ، ص 28 .



في 26 فبراير 1981م أصدرت هيئة البورصة ( Securities and exchange commission (SEC) النشرة المحاسبية المتسلسلة رقم (289) والمعنونة العرض المالي لمنتجي النفط والغاز ( Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Statement No289 ) التي أوضحت بان هيئة البورصة ستتخلى عن طريقها المعروفة ب ( لإعتراف بالإحتياطي محاسبياً ) والتي توقع عند إقتراحها ان تكون الطريقة المحاسبية الرئيسية التي ستتبع من قبل منتجي النفط والغاز في قوائمهم المالية .

ان الهيئة اوضحت في نشرتها أنها تؤيد مجلس المعايير المحاسبية في تطويره لمجموعة متكاملة وشاملة من متطلبات الإفصاح بتطبيقها على الشركات العاملة في نشاط إنتاج النفط والغاز ، كما ان الهيئة أعلنت في نشرتها بانها ستعدل قواعدها الخاصة بالإفصاح لتتناسب مع معايير الإفصاح لمنتجي النفط والغاز التي سيتم تطويرها من قبل مجلس المعايير المحاسبية.

تم التخلي عن طريقة الإحتياطي التي إقترحتها البورصة في مارس 1981م ، بالنسبة للتكاليف المرسمة كتكاليف الحصول على المنطقة تستنفذ على اساس وحدة الإنتاج نسبة للإحتياطات المبرهنة ، أما تكاليف تطوير المنطقة فإنها تستنفذ على أساس وحدة الإنتاج نسبة للإحتياطات المبرهنة المطورة ويكون الإستنفاد على اساس العقد (المنطقة ) أو بعض تجميعات المناطق حسب إتساع الحقل . أما بالنسبة لكل مركز تكلفة (Cost Center) معتمد كأصل مستقل يجب ألا يتجاوز المبلغ المحمل للأصل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل عند إستخدام الاصل إلى حين التخلص النهائي منه وإذا حدث هذا التجاوز يجب على الشركة الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة التي يمكن قياسها بالفرق بين المبلغ المحمل على الاصل قبل الضرائب وقيمه العادلة<sup>(1)</sup>.

يري الباحث أنه بالرغم من أن طريقة المجهودات الناجحة SE هي الأكثر إستخداماً بسبب الكثير من المبررات والنتائج التي ذكرت إلا أن طريقة التكلفة الكلية FC هي الأخرى مقبولة عالمياً ومطبقة من عدد كبير من شركات إنتاج النفط وخاصة الشركات الصغيرة الحجم أو حديثة الإنشاء حتي لا تظهر أقل ربحية في السنوات الأولى لتكوينها وليرتفع سعر سهمها . حيث يوضح الجدول رقم (2/2/2) ملخص المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف طبقاً لطريقتي المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية .

## جدول (2/2/2)

### ملخص المعالجة للبنود الرئيسية للتكاليف

البند	المجهودات الناجحة	تكاليف الكلية
التكلفة الجيولوجية والجيوفيزيائية	جارية	رأسمالية
تكلفة عقود الإمتياز	رأسمالية	رأسمالية
التقيب غير الناجح	جارية	رأسمالية
التقيب الناجح	رأسمالية	رأسمالية
حفر آبار غير منتجة	رأسمالية	رأسمالية
حفر وتطوير آبار منتجة	رأسمالية	رأسمالية
تكاليف الإنتاج	جارية	جارية
مركز التكلفة	عقد إمتياز او حق او احتياطي	الدولة

المصدر : د.فؤاد خليل حلمي ود.حلمي سلام ، نظم التكاليف في قطاع البترول ، ( القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، د.ت) ، ص 10 .

ينضح للباحث من الجدول (1/2/2) يوضح ملخص المعالجات لبنود التكاليف الإستكشافية المختلفة وفقاً لطريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة ولتوضيح أثر إستخدام الطريقتين علي عائدات الإنتاج يفترض الآتي :

بدأت شركة أعمالها بحصولها علي عقد إمتياز وكانت إيراداتها ومصروفاتها كما يلي :

التكلفة الجيولوجية والجيوفيزيائية 30.000

تكلفة عقد الإمتياز 50.000

تكلفة الآبار الجافة 1.200.000

تكلفة الآبار الناجحة 400.000

تكاليف التطوير 200.000

تكاليف الإنتاج : 25.000

الإهلاكات المجهودات الناجحة ( 40.000 ) والكلفة الكلية ( 90.000 )

الإيرادات 100.000

قائمة الدخل		
التكلفة الكلية	المجهودات الناجحة	البيان
100.000	100.000	الإيرادات
--	30.000	المصروفات الجيولوجية والجيوفيزيائية
--	1.200.000	آبار جافة
--	--	آبار ناجحة
25.000	25.000	الإنتاج
90.000	40.000	الإهلاكات
115.000	1.295.000	إجمالي المصروفات
( 15.000 )	( 1.195.000 )	صافي الربح او الخسارة

يلاحظ الباحث انه عند استخدام طريقة المجهودات الناجحة وبسبب إن التكاليف التي ترسمل هي فقط تكاليف الآبار الناجحة فإن الخسارة كانت كبيرة وذلك نسبة للإعتبار معظم التكاليف جارية تخصم من الربح بينما عند استخدام التكلفة الكلية كانت الخسارة أقل نسبة لرسملة جميع تكاليف الإستكشاف ناجحة ولا تتأثر قائمة الدخل بتلك التكاليف بإعتبارها تكاليف لازمة للإنتاج .

يستنتج الباحث من هذا الفصل الي أن الأساليب الشائعة الإستعمال في المعالجات المحاسبية لمصاريف البحث والإستكشاف هي نظام التكلفة الكلية ونظام المجهودات الناجحة كما يود الباحث الإشارة الي أثر إستخدامهما في الآتي :

أ- انه عند إتباع طريقة المجهودات الناجحة SE نحصل علي دخل حقيقي وواقعي أكثر من طريقة التكلفة الكلية FC خاصة في السنوات الأولى لإنشاء الشركة او الصناعة البترولية . أما عند استخدام طريقة التكلفة الكلية فإن الأرباح تظهر أكبر في السنوات الأولى من المشروع لأن تلك النفقات ترسمل جميعها في وعاء واحد بالميزانية دون التفريق بين ماهو

ناجح منها او غير ناجح حتي يتم إستنفاد جميع النفقات علي عمر الإحتياطي البترولي المقدر .

ب- إن طريقة المجهودات الناجحة تؤدي الي ثبات القواعد المحاسبية من ناحية الإستخدام والتطبيق العلمي أكثر من نظيرتها طريقة التكلفة الكلية وذلك بالنسبة للتكاليف البحث والإستكشاف ، والحفر والتطوير .

ت- كما انه عندي استخدام طريقة التكلفة الكلية فإنه يصعب إجراء بعض الإختبارات مثل سقف التكلفة (Cost Ceiling) للآبار الجافة بسبب أنه لا تكون هناك اي إحتياطات متوقع إستخراجها من تلك الآبار ، ولهذا السبب لا يكون لها أي أثر مالي علي قائمة الدخل والأرباح والخسائر كذلك لا تؤدي لقياس سليم لحجم الأرباح الحالية والمستقبلية .

ث- نستطيع تحت طريقة المجهودات الناجحة معرفة التكاليف الفعلية لإيجاد النفط وإستخراجه وتحديد قيمتها بالضبط أما تحت طريقة التكلفة الكلية التي ترسمل جميع التكاليف في وعاء واحد بإعتبار كامل البلد وحدة محتسبية متكاملة فهنا يصعب تحديدها .

ج- قيم الإهلاك والإستنفاد عند استخدام طريقة المجهودات الناجحة نجدها أقل إذ إن الآبار الغير ناجحة تعتبر خسائر تحمل علي الدخل بينما تحت التكلفة الكلية فتضخم قيم الإهلاك وكذلك الإستنفاد لأن كل النفقات تمت رسملتها مما يؤدي الي قياس غير سليم للربح .

ح- المجهودات الناجحة تسهل عملية إدارة الحقول وتحديد الربح او الخسارة لأنها تحدد كل مركز تكلفة لوحده أما التكلفة الكلية فيصعب عندها ذلك لأن مركز تكلفتها يشمل كافة البلد التي يتم التتقيب فيها ، وعند حساب الضريبة فالمجهودات الناجحة تعطي قياس أكثر دقة لأنها أدق في تحديد الربح الذي تؤخذ عليه الضرائب .

## المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية

أولاً : مفهوم معايير المحاسبة الدولية :

عُرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب<sup>(1)</sup> . كما عُرف بأنه عبارة عن قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي توجه تطور الأساليب المحاسبية وبما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة أحياناً ولمواجهة تلك المصالح والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معايير الخاصة وفي هذا ستكون المقارنة صعبة<sup>(2)</sup> . عُرِفَتْ بأنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلزام حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً ، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية<sup>(3)</sup> أيضاً عُرِفَتْ بأنها مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيهه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق او مراجعة الحسابات<sup>(4)</sup> . وبذلك فهي تختلف عن الإجراءات ، فالأولى لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة . فمن معايير التدقيق مثلاً قيام المدقق بجمع وتقويم أدلة الإثبات تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية ، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون . كما يمثل

1 توفيق محمد شريف ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ( الرياض: سبتمبر

1987) مجلة الإدارة العامة ، العدد 5، ص 174-175 .

2 Belkanoui, Ahmed (1981) "Accounting Theory" Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY. p102.

3 الموقع الإلكتروني 09:14 www.shatharat.net/vb

4 الموقع الإلكتروني 11:01pm . www.kantakji.com

الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة ، لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن (1) .

يعرف الباحث معايير المحاسبة الدولية بأنها ارشادات او مقاييس ونماذج عامة وموحدة تؤدي الي التوجيه في العمل المحاسبي وتحديد السياسات المحاسبية المرتبطة بها.

### ثانياً : أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية :

بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها (2) :

1. تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
2. تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
3. تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول .
4. الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد به في العمليات التجارية بين الدول
5. ظهور مشكلة العملات الأجنبية وسعر التبادل التجاري بين دول العالم والشركات الدولية.
6. ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

### ثالثاً : أهمية معايير المحاسبة الدولية :

تتم أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النقاط التالية (3) :

1. تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه ، وإن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي وحساب الأرباح وإعداد القوائم المالية.
2. تطور عدد الشركات المساهمة وسعيها نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> د.حسين القاضي ، د. مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ص103

2 الموقع الالكتروني 09:30 www.shatharat.net/vb

3 د. يوسف محمد جربوع، د. سالم عبد الله حلس ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ، (الأردن: عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ) 2002م ، ص 122 .

3. زيادة عدد المستفيدين المرتبطة في غالبيتها بينوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق معايير محاسبية دولية.
4. ظهور شركات التأمين الخاصة والتي ترتبط بعضها بشركات عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية.
5. وجود بعض الشركات المشتركة مع دول عربية وأجنبية باتت تطبق معايير المحاسبة الدولية.
6. تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد في الوصول إلى قوائم مالية للدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية واضحة الأسس يمكن فهمها من قبل متخذي القرارات بشكل أسهل نظراً لمعرفة الأساس الذي أعدت بالاعتماد عليه.
7. سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات وسهولة إجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية.

#### رابعاً : أهداف معايير المحاسبة الدولية :

تتمثل أهداف معايير المحاسبة الدولية في الآتي (1) :

1. إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً .
2. العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .
3. توفر للشركات خاصة للدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حالياً في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالباً ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى .

<sup>1</sup> سالمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة، قسم التسيير، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2008-2009 . ص 103 .

4. هناك العديد من الدول خاصة النامية لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي ، و بالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت و المال .

5. تسهيل العمليات الدولية و التسعير، و كذلك الق رارات المتعلقة بتوزيع الموارد ، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة ، خصوصاً بعد زيادة و نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية ، و كذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية و تدفق الاستثمارات .

6. رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية .

#### خامساً : معايير المحاسبة الدولية السائدة في صناعة البترول :

عقب ظهور الطرق الرئيسية المستخدمة في القياس المحاسبي بشركات إنتاج البترول ( FC - SE ) في منتصف الستينيات بدأت تبرز بوضوح مشكلة صعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات إنتاج البترول المستخدمة للطرق المحاسبية المشار إليها آنفاً كل على حسب إحتياجاتها ومصالحها المرتبطة بالسياسة المالية العامة للشركة ، الأمر الذي جعل الكثير من جمهور المحاسبين والمحللين الماليين يبدون تحفظاتهم حول تلك الممارسات المحاسبية المتباينة بين شركات إنتاج البترول في تطبيق طرق القياس المحاسبي كل على حده . ونتيجة لما سبق ظهرت مجهودات عديدة من قبل المجالس والهيئات المحاسبية الأمريكية والدولية في وضع أسس وتعليمات ونشرات وتوصيات ومعايير صريحة وذلك في سبيل خلق مواءمة بين النظم المحاسبية المطبقة في شركات إنتاج النفط وطبيعة النشاط في مجال الصناعة النفطية. وفيما يلي نستعرض مجهودات المجالس والهيئات المحاسبية المشار إليها آنفاً في قطاع صناعة إنتاج البترول وذلك وفقاً للترتيب الزمني لصدور تلك الدراسات والنشرات والتوصيات والمعايير، وذلك على سبيل ما توفر عن ذلك من معلومات لا على سبيل الحصر الشامل<sup>(1)</sup> .

<sup>1</sup> - http://infotecaccountants.com/forums/topic/66451- ركانز الإطار الفكري للمحاسبة في صناعة النفط ، 06:13



## 1. الدراسة المحاسبية رقم (11) - عام 1969 م :

صدرت هذه الدراسة في عام 1969م عن مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) تحت مسمى عام (دراسة البحث المحاسبي رقم 11 Accounting - Research Study No: 11)، ومسمى تفصيلي لعنوانها تطبيقات التقارير المالية في الصناعات الإستخراجية Financial Reporting Practices in The Extractive Industries . وتعتبر هذه الدراسة بمثابة أول مجهود محاسبي مكثف في سبيل التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الملائمة للتطبيق على صناعة إنتاج البترول. وتتلخص محاول هذه الدراسة في الآتي:

أ- ضرورة التفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية .

ب- ضرورة إعتبار حقل النفط كمركز للتكلفة .

ج- تطوير أساليب القياس المحاسبي الخاصة بتحديد قيمة الإحتياطيات النفطية.

د- إستبعاد طريقة التكلفة الكلية وإعتماد طريقة المجهودات الناجحة كأساس في التطبيق المحاسبي .

لم يحالف هذه الدراسة النجاح في التوصل إلى إجماع بشأن محاورها آنفة الذكر، وبالتالي لم تقبل توصياتها نظراً لأن أهم محاورها نادت بإتباع طريقة المجهودات الناجحة فقط والتنازل الكلي عن إستخدام طريقة التكلفة الكلية والتي كان لها مؤيدون في ذلك الوقت لا يقلون في عددهم عن مؤيدي طريقة المجهودات الناجحة.

## 2. دراسة كيفية تطبيق سياسة معالجة تكاليف البحث والإستكشاف - عام 1970م:

تمت هذه الدراسة بمجهود مشترك بين مجلس مبادئ المحاسبة المالية (APB) ولجنة الصناعات الإستخراجية (CEI) بغرض تحديد كيفية تطبيق سياسة معالجة تكاليف البحث والإستكشاف. وأهم ما دعت إليه هذه الدراسة هو تحديد مفهوم مركز التكلفة في ظل طريقة التكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة وهي مشاركة جانب لجنة الصناعات الإستخراجية في هذه الدراسة ولم يتسنى لها القبول من جانب مجلس مبادئ المحاسبة المالية نظراً لإقتصار مشاركتهم تلك فقط على تحديد مفهوم مركز التكلفة. وفي المقابل كانت مشاركة مجلس مبادئ المحاسبة المالية تتمثل في إقتاد الرأي السابق مطالبة لجنة الصناعات الإستخراجية بتقديم توصيات حول

المحاسبة عن تكاليف ما قبل الإستكشاف وما بعده، وتوضيح كيفية إستهلاك التكاليف المرسمة والإفصاح عن أي معلومات إضافية في التقارير المالية وتواصلت جهودات الهيئتين معاً حتى عام 1971م في هذا المجال .

نتيجة للتوصيات المقترحة من قبل مجلس مبادئ المحاسبة المالية قامت لجنة الصناعات الإستخراجية خلال نوفمبر عام 1971م بإعداد دراسة أوصت فيها بإستخدام الحقل كمركز تكلفة ورسملة تكاليف ما قبل الإستكشاف وما بعده، والتي يمكن ربطها مباشرة بإحتياجات معينة، ولم تسلم هذه الدراسة أيضاً من إنتقادات مؤيدي طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة.

### 3. دراسة الممارسات المحاسبية المتبعة في شركات النفط - عام 1970م :

تم إعداد هذه الدراسة من قبل اللجنة الفيدرالية للطاقة Federal Power Commission (FPC)، وذلك بغرض تحديد الممارسات المحاسبية المتبعة في شركات إنتاج النفط، وأسفرت نتائج هذه الدراسة عن تأييد اللجنة لإستخدام طريقة التكلفة الكلية وإعتبار طريقة المجهودات الناجحة ضارة، وبالتالي أوصت اللجنة بعدم تطبيقها

### 4. جهودات مجلس مبادئ المحاسبة المالية - خلال عامي 1971 - 1972م:

في عام 1971م عقد مجلس مبادئ المحاسبة المالية (APB) مؤتمراً لمناقشة مزايا وعيوب طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة، وخلص المؤتمر إلى فشل كلٍ من الطريقتين في قياس قيمة الإحتياجات النفطية، حيث أن قيمة الإحتياجات ليس لها علاقة بتكاليف البحث والإستكشاف. كما أكد أعضاء المؤتمر على ضرورة إستخدام طريقة تعتمد على تقدير الإكتشافات بإعتبار أن ذلك هو السبيل الوحيد للتعبير عن إضافة موارد جديدة للشركة عند العثور على النفط جراء عمليات البحث والإستكشاف .

في عام 1972م توصل المجلس إلى قناعة تامة بعدم إصدار أي توصيات حول موضوع لطرق المحاسبة المتبعة في مجال صناعة إنتاج النفط، وذلك نظراً للإنتقادات المتعددة التي وجهت إلى توصياته، وأكتفي المجلس بإعداد حصر شامل لمجهوداته المختلفة في مجال المحاسبة في قطاع النفط والغاز وتسليمها إلى مجلس جديد وهو مجلس معايير المحاسبة المالية.

## 5. دراسة دور قانون سياسة المحافظة على الطاقة - عام 1975م:

صدرت هذه الدراسة من قبل مجلس الشيوخ الأمريكي في عام 1975م وذلك نتيجة لحظر تصدير النفط إلى أمريكا الذي قامت به الدول العربية خلال حرب أكتوبر 1973م ، تتلخص التوصيات الواردة في هذا القانون في ما يلي :

أ. الدعوة إلى إنشاء قاعدة بيانات الطاقة القومية التي تتضمن معلومات مالية وذلك بالتعاون مع هيئة البورصة الأمريكية وإدارة الطاقة الأمريكية وديوان المحاسبة الأمريكي .  
ب تطوير الممارسات المحاسبية لإستخدامها من قبل المنتجين وإرسال تقارير لحفظها لدى قسم الطاقة .

ت. مطالبة لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) بتطوير الممارسات المحاسبية، وسمح لها في ذلك بالإعتماد على المعايير المحاسبة المطورة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية بالقدر الذي تراه مقبولاً من تلك المعايير .

ث. المطالبة بشكل عام بضرورة العرض الكامل للمعلومات المالية للوحدات العاملة في قطاع النفط والغاز، بما في ذلك الإفصاح عن الإحتياطات والأنشطة التشغيلية.

## 6. دراسات وتوصيات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) وهيئة البورصة الأمريكية - (SEC) خلال الفترة من 1977 - 1995م :

في ديسمبر من عام 1977م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم (19) بعنوان المحاسبة والتقارير المالية لشركات إنتاج النفط والغاز - Financial Accounting and Reporting for Oil and Gas Producing Companies، والذي تضمن الكيفية التي يجب إتباعها في طريقة المجهودات الناجحة وتحديد التكاليف التي يجب رسملتها. كما حدد هذا المعيار الأسس التي يجب إتباعها في كثير من المبادئ التي يتم التحاسب في ضوءها بالنسبة للتنازل عن ملكية الموارد الطبيعية والإفصاح المحاسبي عن الإحتياطات المؤكدة وضرائب

الدخل المؤجلة. وخلال عام 1978م وجه ممثلو شركات إنتاج النفط والغاز لدى لجنة بورصة الأوراق المالية إنتقادات متتالية للمعيار رقم (19) .

أصدرت لجنة أو هيئة بورصة الأوراق المالية في عام 1978م سلسلة الدراسات المحاسبية رقم (253)، والتي استنتجت بأن كل من طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تقدم قوائم مالية لا معنى لها لأن كلاهما لا يعترف بقيمة إحتياطيات النفط والغاز المكتشفة ولا تعكس الدخل الحقيقي لنشاطات الإستكشاف. وعلى ذلك أقرحت اللجنة طريقة جديدة تسمى بحاسبة الإعتراف بالإحتياطي (RRA) ، وتقوم هذه الطريقة على أساس تحديد قيمة الإحتياطيات المبرهنة وعكس التغيرات في قيمة هذه الإحتياطيات المبرهنة على الأرباح. بالإضافة إلى ذلك سمحت هيئة البورصة للشركات النفطية المدرجة لديها بإستخدام طريقة المجهودات الناجحة الموصوفة بالمعيار رقم (19) أو طريقة التكلفة الكلية المحددة من قبل لجنة القوائم المالية لحين إمكانية تطوير طريقة محاسبة الإعتراف بالإحتياطي ومعايير تقييم الإحتياطيات، كما أوصت بضرورة تضمين القوائم المالية المعدة وفقاً لطريقة محاسبة الإعتراف بالإحتياطي كمعلومات إضافية .

في ديسمبر من عام 1978م أصدرت هيئة البورصة المالية الدراستين المحاسبتين رقم (257)، و (258) المتعلقة بقواعد تطبيق طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية. وتتشابه قواعد طريقة المجهودات الناجحة وفقاً لهاتين الدراستين مع القواعد الواردة في المعيار رقم (19)، وقد ورد صراحة في الدراسة رقم (258) تبني القواعد النهائية للشركات المنتجة لإستعمال طريقة التكلفة الكلية، وقد حددت القواعد المبدئية خلال عامي 1983م و 1984م .

في فبراير من عام 1981م أصدرت هيئة البورصة الدراسة رقم (279) تحت عنوان: التقارير المالية لشركات إنتاج النفط والغاز، والتي نص مضمونها على أن هيئة البورصة لم تعد تعتمد طريقة الاعتراف بالإحتياطي كطريقة محاسبية يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية الأساسية لشركات إنتاج النفط والغاز. كما أوضحت الدراسة (279) إهتمامها ومساندتها لمجهودات مجلس معايير المحاسبة المالية في سبيل تطوير المفهوم الشامل للإفصاح للشركات العاملة في صناعة

إنتاج النفط، كما أوصت الهيئة بتطوير القواعد والسياسات المحاسبية لهذه الشركات حتى تكون منسجمة مع معايير الإفصاح التي سيتم تطويرها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية.

تبعاً لقيام هيئة البورصة بالسماح للشركات النفطية المدرجة لديها باستخدام كل من طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في فبراير من عام 1979م المعيار رقم (25)، والذي تضمن التعليق الزمني غير المحدد لمعظم الأحكام المحاسبية الخاصة بالمعيار رقم (19)، كما أهتم بتفضيل طريقة المجهودات الناجحة الواردة بالمعيار رقم (19) مع الإشارة إلى عدم الإلزام في تطبيقها، هذا بالإضافة إلى إهتمام المعيار رقم (25) بالإبقاء جوهرياً على بعض أحكام المعيار رقم (19) وتفعيلها مثل: الأحكام المتعلقة بضرائب الدخل المؤجلة، والأحكام الخاصة بمتطلبات الإفصاح .

في فبراير من عام 1981م أعلنت هيئة البورصة المالية أن عيوب ونواقص طريقة محاسبة الإعراف بالإحتياطي (RRA) جعلتها غير مناسبة ليتم تبنيها كأساس محاسبي قطعي في مجال الصناعة النفطية، كما أعلن أيضاً مجلس معايير المحاسبة المالية خلال نفس العام بتكفله بمشروع تطوير متطلبات الإفصاح الإضافية لشركات إنتاج النفط والغاز. وعلى أثر ذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في نوفمبر من عام 1982م المعيار رقم (69) متضمناً متطلبات الإفصاح المطلوبة في قوائم شركات إنتاج النفط والغاز، وفي ديسمبر من نفس العام 1982م أعلنت هيئة البورصة تبنيها لتلك القواعد الخاصة بمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار رقم (69) مع إجراء تعديلات طفيفة نظراً لعدم توضيح المعيار رقم (69) لما يتعلق بمعالجة المكاسب حسب ما هو مطلوب في طريقة محاسبة الإعراف بالإحتياطي .

في عام 1986م عاد النقاش والجدل مرة أخرى حول الطريقتين المحاسبتين المقبولتين والمختلفتين، وكانت أهم محاوره تأييد كبار المحاسبين في هيئة البورصة المالية لإستخدام طريقة المجهودات الناجحة وإستبعاد طريقة التكلفة الكلية بالنسبة للشركات المدرجة، إلا أن الهيئة رفضت هذا الطرح في نفس العام .

في مارس من عام 1995م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم (121)، الخاص بالمعالجة المحاسبية في مجال إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، حيث أخضع هذا المعيار

الأصول طويلة الأجل مثل تكاليف إقتناء وإستكشاف وتطوير مناطق النفط والغاز المرسمة لإختبار إنخفاض القيمة. ويعتبر الأصل منخفض القيمة إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتعلقة بالأصل (غير المخصومة وبدون فوائد أو ضرائب دخل) أقل من القيمة الصافية للأصل، وبالتالي يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة من خلال تخفيض القيمة الدفترية الصافية للأصل إلى القيمة السوقية العادلة. ويطبق المعيار رقم (121) على تقارير الشركات النفطية المستخدمة لطريقة المجهودات الناجحة والمفصح عنها في هيئة بورصة الأوراق المالية، ولا يطبق بالضرورة على الشركات المستخدمة لطريقة التكلفة الكلية.

## 7. المعيار الدولي رقم (6) - عام 2001 م :

صدر هذا المعيار في أكتوبر عام 2001م عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويختص بشكل عام بالصناعات الإستخراجية ومن ضمنها صناعة إستكشاف وإنتاج النفط. يتضمن هذا المعيار مناقشة المعالجات المحاسبية وأسس الإفصاح في هذه الصناعة معتمداً في ذلك على كل المعطيات والجهود السابقة من قبل مجلس بير المحاسبة الأمريكي (FASB) وهيئة بورصة الأوراق المالية (SEC)، كما يعتمد هذا المعيار المقترح أيضاً بشكل رئيسي على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً السائدة في صناعة إنتاج النفط بالولايات المتحدة الأمريكية . وقد تم اعتماد هذا المعيار بشكل أساسي من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 2005م تحت مسمى: المعيار السادس - معيار محاسبة وتقييم المصادر الطبيعية، وبدأ اعتماد تطبيق هذا المعيار بشكل رسمي في مطلع يناير 2006م .

يتلخص الهدف الأساسي للمعيار الدولي رقم (6) في المساعدة في التطبيقات المحاسبية للصناعات الإستخراجية مع الأخذ بعين الإعتبار الأهداف والأغراض التي تضمنها المعيار السادس عشر من معايير المحاسبة الدولية الخاص بالمحاسبة عن الأرض والآلات والمعدات، وكذلك محاور المعيار رقم (38) (المتعلق بالموجودات غير الملموسة، وذلك في سبيل خلق رؤية تطويرية شاملة عن الإحتياجات النفطية بهدف التقييم الدقيق للسياسات المتعلقة بالإحتياجات ورسم الأطر الشاملة فيما يتعلق بمعالجة النفقات والإيرادات في مجال صناعة إنتاج النفط، كما أهتم المعيار رقم (6) ضمن هدفه العام الأساسي بمساعدة شركات إنتاج النفط في وضع السياسات والإجراءات المحاسبية التي يجب أن تعتمد لفترات طويلة في ظل المتغيرات الحالية للأسعار مع الأخذ في الإعتبار كافة المتغيرات البيئية التي تؤثر في إجراءات التقييم المحاسبي

والتكاليفي على المدى الطويل وتغيراتها، وذلك احترازاً للتغيرات الكبيرة التي تحدث في أسعار النفط وأثر ذلك على دقة وسلامة وعدالة التقارير المالية .

بالإضافة إلى ما سبق ركز المعيار الدولي رقم (6) على الصعوبات المحاسبية التطبيقية فيما يتعلق بالتقييم والتنبؤ لتلك المتغيرات التي تطرأ على أسعار النفط في الأجل الطويل في ظل استخدام طريقة التكلفة الكلية، وأوضح المعيار ضعف هذه الطريقة في بيان الإختبارات الضرورية التي يتم على أساسها بناء مدخل أو إطار يتضمن كافة التدابير الإحترازية في صناعة إنتاج النفط وذلك بإعتبار أن مورد النفط مورد آيل للنضوب، مع الأخذ بعين النظر الآراء التي تصدر عن الجيولوجيين والإقتصاديين في مجال الخصائص الدقيقة لصناعة إنتاج النفط .

تتمثل أهم محاور الإرتباط والعلاقة بين المعيار الدولي رقم (6) ومعايير المحاسبة الدولية الأخرى فيما يلي:

أ. الأخذ بمتطلبات المعيار الدولي رقم (8) والمعيار الدولي رقم (16) في سبيل بيان كيفية المحاسبة في صناعة إنتاج النفط، بالإضافة إلى تحقيق الملائمة في مجال هذه الصناعة للمعلومات المحاسبية وفقاً للأخذ بمتطلبات المعيار الدولي رقم (1) .

ب. تم التركيز في المعيار الدولي رقم (6) على أهم المبادئ الخاصة بإهلاك الأصول الثابتة، وكذلك كيفية تحميل القيمة على وحدة الإنتاج في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، وهي المحاور الرئيسية المنادة بها ضمن نصوص المعيار الدولي رقم (16) والمعيار الدولي رقم (38) .

ت. إرتبط المعيار الدولي رقم (6) مع المعيار الدولي رقم (31) في تحديد كيفية الرقابة على الأصول برؤية موحدة .

ث. إرتبط المعيار الدولي رقم (6) مع المعيار الدولي رقم (28) فيما يتعلق بحقوق الملكية والمحاسبة عنها، وكذلك إرتبط بالمعيار الدولي رقم (39) فيما يتعلق بتطبيقات المحافظة على الموارد، بالإضافة إلى إرتباط المعيار الدولي رقم (6) بالمعيار الدولي رقم (12) فيما يتعلق ببيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ودفع الضرائب على الدخل، ووضع صياغة بنود العقد المتعلق بالضرائب في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

## المبحث الثاني

### معايير شفافية ومصداقية القوائم المالية في شركات البترول

أولاً : القوائم المالية في شركات البترول :

تتركز وظيفة المحاسبة كما هو معروف من اي نشاط حول هدف قياس ذلك النشاط وتقيمه ومن ثم توصيل البيانات والمعلومات المتعلقة به الي الاطراف المستفيدة داخل النشاط وخارجة وذلك عن طريق اعداد القوائم المالية (التقارير) في نهاية كل فترة محاسبية يتم فيها مقابلة الاجراءات المحققة بالتكاليف التي تحملها عن ذات الفترة وبيان نتيجة الاعمال من ربح او خسارة .

هناك انواع متعددة من التقارير التي يقوم بإعدادها المحاسب منها ما يخص نشاط المشروع وما يطرأ علي اصوله والتزاماته وذلك لاغراض الرقابة الداخلية وهذا ما يندرج تحت مهام المحاسبة الادارية التي تقدم بياناتها لإدارة المشروع حصراً وما هو متعلق بنشاط المشروع ووضعها المالي بشكل عام وهو ما ينتج عنه اعداد القوائم المالية الختامية التي تقدم لإدارة المشروع والاطراف المستفيدة الخارجية .

من اهم متطلبات شركات النفط والغاز القوائم المالية التقليدية حيث تركز هيئة بورصة الاوراق المالية علي الافصاح عن القوائم المالية يجمع الشركات ذات العضوية بالبورصة والقوائم المالية هي :

1- قائمة الدخل الموحدة .

2- قائمة المركز المالي الموحد .

3- قائمة التدفقات النقدية .

وبالطبع فإن القوائم المالية للشركات التي تتبع طريقة الجهودات الناجحة تختلف عن بعض البنود عن تلك التي تعدها الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية كمناطق النفط والغاز المبرهنة ومصروفات الاستكشاف (1) ويستعرض الباحث فيما يلي تفاصيل القوائم المالية في شركات البترول :

(1) د.عمر احمد محمد عثمان ، محاسبة النفط والغاز ،(الخرطوم ،شركة مطابع السودان للعملة المحدودة 2012م) ، ص226.



## 1. قائمة الدخل :

تشتمل قائمة الدخل او كما يطلق عليها بيان الدخل او ملخص نتيجة الاعمال ، علي مقابلة الايرادات للتكاليف لفترة محاسبية تقدر عادة بسنة مالية . وتتضمن مايلي :

أ- الايرادات : وتمثل الايرادات كما تحققة الشركة خلال الفترة المحاسبية من زيادة في الاصول او نقص في الخصوم (الالتزامات) وذلك نتيجة بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للشركة والاييرادات العرضية الاخرى التي تنتج عن نشاط غير متكرر كبيع اصول ثابتة فائضة عن الحاجة او كونها مستهلكا ، او ايرادات ناتجة عن ايجار عقارات ثابتة للشركة او ايرادات استثمارية مالية للاسهم ومستندات تشمل الايرادات في شركات النفط والغاز علي ما يلي :

- i. ايرادات مبيعات النفط الخام والغاز الطبيعي : يتم تقييم مبيعات النفط والغاز الطبيعي بسعر المحقق فعلاً من بيع هذه الخامات (يستخدم السعر المعلن للأغراض الضريبية) .
- ii. قيمة مخزون النفط الخام المنتج في نهاية الفترة : علي الرغم من ان المبادئ المحاسبية تشير الي تقييم المخزون بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل ، ويمكن اعتماد هذا الاساس بقيمة المخزون المنتج من النفط الخام في حالة عدم تاكد من البيع ، الي ان عقود البيع من الصناعة النفطية غالباً ما تشير الي ان جميع الكميات المنتجة تعد بحكم المباعه ويبقى المخزون بانتظار الشحن فقط ، لذلك كثيراً ما يقيم تقييمه بسعر المخفف اسوةً بالكميات التي يتم شحنها فعلاً .
- iii. الايرادات الاخرى : وتشمل كافة الايرادات التي تتحقق خلال الفترة المحاسبية خلال المبيعات المتحققة عند الانشطة الرئيسية لشركة . ويتمثل ذلك للايرادات المتحققة لتقديم
- iv. استشارات والتسهيلات وايرادات الاستثمارات المختلفة وغيرها .

ب- التكاليف : طبقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات يتطلب الوصول الي صافي نتيجة نشاط الشركة من ربح او خسارة وتحديد تكاليف الفترة المحاسبية التي تحقق فيها الايرادات وفي الصناعة النفطية تبرز كثير من الصعوبات في نسبة الفوائد من النفقات الي فترة زمنية محدد ثم بيه سابقاً نظراً لتداخل عمليات البحث والتقيب عن النفط واستخراجة من فترات محاسبية متعاقبة ، الامر الذي ادي لوجود طرق محاسبية مختلفة من تحميل مصروفات البحث والاستكشاف للنفط الخام وتطوير حقولة . ومن اهم الطرق المحاسبية المتبعة من هذا

المجال وكما سبق الإشارة اليه من طريقة التكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة .  
وفيما يلي نموذجاً لقائمة الدخل وفقاً لطريقتين مذكورتين ، وسنرمز لطريقة التكلفة الكلية  
بالرمز (ت ك) (f c) ، وطريقة المجهودات الناجحة بالرمز (م ن) (s e) .

### جدول (1/2/3)

#### يوضح نموذج لقائمة الدخل للشركة (س)

البيان	ت ك (FC)	م ن (SE)
<b>الإيرادات:</b>		
مبيعات النفط الخام	**	**
مبيعات الغاز الطبيعي	**	**
إيرادات خطوط الأتابيب	**	**
أرباح بيع مناطق النفط والغاز	**	**
إجمالي الإيرادات	***	**
+ صافي المخزون النفطي	**	**
صافي الإيرادات	***	***
<b>تطرح التكاليف:</b>		
تكاليف الإنتاج والتشغيل	**	**
الاهلاك والنفاد والإطفاء	**	**
مصاريف الاستكشاف	**	**
انخفاض قيمة المناطق المطورة	**	**
ضرائب الإنتاج	**	**
مصاريف إدارية عامة	**	**
إجمالي التكاليف	***	***
الدخل والتشغيل الناجم من العمليات	**	**
<b>(+) الإيرادات والمصاريف الأخرى:</b>		
+ فوائد دائنة	**	**
- فوائد مدينة	(**)	(**)
الدخل قبل الضريبة	**	**
ضرائب الدخل	(**)	(**)
صافي الدخل	***	***

المصدر: د. خالد الأمين عبدالله ، محاسبة النفط ، (عمان ، دار الأوتل للنشر، 2001م) ، ص365.

## 2. قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) :

تعكس قائمة المركز المالي الموقوف المالي للشركة في الفترة المحاسبية ، وتوفر  
معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول الشركة والالتزامات المترتبة عليها لدائنيها

وحقوق المالكين تتضمن ارصدة الحسابات المثبتة في دفاتر الشركة بعد اجراء التسويات الجردية والحسابات الختامية في نهاية السنة المالية.

وعلي الرغم من عدم وجود الزام محدد لترتيب كل من الاصول والخصوم في القائمة ، الا انه غالبا ما يتم ترتيبها وفقا لدرجة سيولتها بدأ من اكثرها سيولة حيث يبدأ ترتيب الاصول بالنقدية يليها اقربها سولة للنقدية كالاستثمارات من الاوراق المالية واوراق القبض . اما الخصوم فتبدأ من اقربها استحقاقاً للوفاء كالدائنين وأوراق الدفع وانتهاءً بحقوق الملكية ويتم عرضها علي شكل حساب او علي شكل تقرير وهو الاكثر شيوعا . لكي تفي البيانات المالية التي تعرضها قائمة المركز المالي بهدفها الاساسي لتقديم المعلومات للاطراف المستفيدة منها داخل الشركة وخارجها في مجال الصناعة النفطية يفضل ان يظهر بند المبالغ المستثمرة في العقود (بطريقة منفصلة) مطروحاً من الاستفاد المتجمع . وتشمل هذه المبالغ النفقات التي تم رسملتها المتعلقة بالمناطق التي تم اكتشاف النفط فيها واصبحت منتجة للنفط الخام والغاز الطبيعي (المناطق المطورة) ويمكن تقسيم المبالغ الي :

- i. تكاليف الحصول علي عروض الامتياز او حقول التنقيب .
  - ii. المصروفات غير الملموسة التي انفقت علي التنقيب والتطوير .
  - iii. المبالغ المستردة في العقود غير المطورة ماتم خصمة من الدخل كالاهلاكات او انخفاض في القيمة .
  - iv. المبالغ المستثمرة في الاصول الثابتة الاخري مطروحا منه الاهلاك المتجمع المتراكم<sup>(1)</sup> .
- ويستعرض الباحث فيما يلي عرضاً لنموذج قائمة المركز المالي معداً علي شكل تقرير في الجدول (2/2/3) .

(1) د. عبدالخالق المطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، (عمان : دار البازورى العلمية للنشر والتوزيع ) ص ص 255-261 .

**الجدول (2/2/3)**  
**نموذج لقائمة المركز المالي للشركة (س)**

البيان	ت ك (f e)	م ن (s e)
<b>الاصول المتداولة :</b>		
النقدية	**	**
المدينون	**	**
المخزون	**	**
جمع الاصول المتداولة	**	**
مناطق النفط والغاز	**	**
استثمارات في عقود الامتياز	**	**
التكاليف التي يجري نفاذها	**	**
التكاليف التي لا يجري نفاذها	**	**
مجمع مناطق النفط والغاز	**	**
- مجمع الاهلاك والنفاذ والاطفاء	**	**
صافي مناطق النفط والغاز	**	**
<b>اصول ثابتة :</b>		
مجمع الاصول الثابتة	**	**
اجمالي الاصول الثابتة	**	**
<b>الخصوم وحقوق الملكية:</b>		
<b>الخصوم المتداولة :</b>		
الدائنون	**	**
اوراق الدفع	**	**
التزامات مستحقة اخري	**	**
مجموع الخصوم المتداولة	**	**
<b>التزامات طويلة الاجل :</b>		
قروض	**	**
تكاليف الفك والهجر المستحقة	**	*
الائرادات المؤجلة	**	**
مجمع التزامات طويلة الاجل	**	**
اجمالي الخصوم (للتزامات)	**	**
<b>حقوق الملكية:</b>		
راس المال	**	**
ارباح محتجزة	**	**
احتياطات	**	**
مجموع حقوق الملكية	**	**
اجمالي الخصوم وحقوق الملكية	**	**

المصدر: د. عبدالخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، (عمان: دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع)، ص ص 255-261 .

### 3. قائمة التدفقات النقدية :

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من متطلبات الإفصاح وهي ملخص للمعاملات النقدية التي تمت في فترة محاسبية سابقة لذلك فهي تعد من واقع قوائم المركز المالي المقارنة وبعبارة أخرى فإن قائمة التدفق تعد برصد حركة النقود خلال سنتين متتالين ومن ثم تحديد مصادر النقدية واستخداماتها .

قائمة التدفق النقدي تختلف عن قائمة الدخل حتي اذا اعدت قائمة الدخل علي اساس نقدي وذلك لان قائمة التدفق النقدي تعرض ملخصاً لكل المعاملات النقدية بغض النظر عن علاقتها بالانشطة المولدة للدخل و بالتالي فان الفرق بين صافي الربح وقائمة الدخل ومقدار صافي التغير في النقدية في فترة معينة يرجع الي الآتي :

- الإيرادات المحققة في فترة معينة تختلف ما تقل عن المقبوضات المحققة في نفس الفترة .
- ربما تحصل المنشأة علي مبلغ نقدي من مصادر أخرى غير نشاطها العادي وكذلك قد تدفع مبالغ نقدية لاغراض غير اغراض النشاط العادي وعلية فان قائمة التدفق النقدي توضح التغير في مستوي السيولة اي التغير في مقدار النقدية نتيجة نشاطها خلال الفترة .

الغرض الرئيسي من القائمة والتي طالب بها مجلس معايير المحاسبة المالية (fasb) منذ عام 1987 وهو توحيد معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركة خلال الفترة المحاسبية كما عالج معيار المحاسبة الدولية رقم 7 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (a s c) في عام 1992م ، فإن قائمة التدفقات النقدية تساعد كلاً من المستثمرين والموردين وغيرهم كما يلي :

- أ- قدرة المنشأة علي توليد صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل .
  - ب- قدرة المنشآت علي الوفاء بالتزاماتها .
  - ت- قدرة المنشآت علي دفع وقبض ارباح الاسهم .
  - ث- تقييم مدي الحاجة الي التمويل الخارجي .
  - ج- آثار العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية علي المركز المالي للمنشأة خلال الفترة .
  - ح- بيان اسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتعلقة بهذا الدخل .
- الهدف من هذا المعيار هو الالزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعد لها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي الذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة اي تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المستثمرين ومن صحة نشاط الشركة في تحليلهم للنقدية<sup>(1)</sup> .

(1) د. عبد الخالق مطلق الراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 260-265.

يوضح الجدول رقم (3/2/3) نموذج لقائمة التدفقات النقدية باتباع الطريقة غير المباشرة للأنشطة التشغيلية باعتبارها الأكثر شيوعاً بين المحاسبين من الطريقة المباشرة .

### جدول (3/2/3)

#### يوضح نموذج لقائمة التدفقات النقدية للشركة (س)

كلي	جزئي	البيان
		<b>الانشطة التشغيلية:</b>
**	**	صافي الدخل (من قائمة الدخل)
(**)	( .. )	. ارباح بيع مناطق النفط والغاز
**	..	+تكلفة الآبار الجافة وانخفاض القيمة
**	**	+الاهلاك والنفاد والاطفاء
**	..	+انخفاض قيمة المناطق المطورة
**	**	+ضرائب الدخل المؤجلة
(**)	( )	_الزيادة في رصيد المدينين
**	**	+الانخفاض في رصيد المخزون
**	**	+الزيادة في رصيد الدائنين
**	**	+الزيادة في مقدمات الحفر
(**)	(**)	_النقص في الالتزامات المستحقة
**	**	+الزيادة في ضرائب الدخل المستحقة
**	**	صافي النقد من الأنشطة التشغيلية
		<b>الانشطة الاستثمارية:</b>
(**)	(**)	_النفقات الراسمالية الخاصة بمناطق النفط والغاز
**	**	+عائدات بيع مناطق النفط والغاز
**	**	صافي النقد من الأنشطة الاستثمارية
		<b>الانشطة التمويلية:</b>
**	**	+الاضافات للديون طويلة الاجل (قروض)
(**)	(**)	_التخفيض في الديون طويلة الاجل (تسديد قروض)
**	**	+الزيادة في رأس المال
(**)	(**)	- توزيعات الأرباح
***	***	صافي النقد من الأنشطة التمويلية
**	**	صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة
**	**	+ رصيد النقدية أول الفترة
***	***	= رصيد النقدية في نهاية الفترة

المصدر: عمر أحمد محمد عثمان ، محاسبة النفط والغاز ، (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة) ، ص 265 .

يري الباحث أن إدارة أي شركة الجهة التي لها العلم الكامل بتفاصيل ما ينشر من أرقام في التقارير والقوائم المالية ، ولذلك يتوجب عليها أن تفصح بصدق وبشيء من التفصيل الكافي عن

هذه الأرقام حتي تزيد من منفعة المعلومات التي تقدمها التقارير والقوائم المالية لمستخدميها ، وذلك لأن التفسيرات والإيضاحات المرفقة بهذه التقارير تساعد المستخدمين في تفهم المعلومات المنشورة بالتقارير المالية بصورة واضحة .

### ثانياً : معايير شفافية ومصادقية القوائم المالية في شركات البترول :

زاد الإهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح في القوائم المالية ، وهذا الإهتمام لم يكن وليد الصدفة حيث ان العديد من الجهات الخارجية والمساهمين والمستثمرين تعتمد وبشكل كبير في قراراتها علي ما ينشر من معلومات في تقارير الشركات ، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول علي المعلومات التي تحتاجها مباشرة من إدارة الشركة ، ومما لا شك فيه أن القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة ، وهذا ينعكس علي اتخاذ القرار من جانب المساهم او المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات (1).

يعود سبب إفلاس الشركات وانهيار بعض الأسواق المالية بالأساس الي عدم الإلتزام بالشفافية والإفصاح ، ولذلك فإن إلتزام الشركات بالشفافية والإفصاح يعتبر من أهم الموضوعات المطروحة للنقاش في الوقت الحالي ، ولعل سبب الإهتمام بذلك هو ناتج عن الإنتشار السريع لتكنولوجيا المعلومات والبيانات .

المعايير المحاسبية السليمة للمحاسبة وإعداد التقارير تساعد علي دعم القابلية للمحاسبة عن المسؤولية والنزاهة والشفافية ، كما أنها تشجع عي الإستخدام الأمثل للموارد ، وتعمل علي جذب رؤوس أموال أكبر بمعدلات فائدة معقولة فضلاً عن أنها تدعم قدرتها علي تنظيم الشركات وخلق وظائف جديدة وتشاهد بشكل كبير علي النمو الإقتصادي وتقدم الديمقراطية والإصلاح الإقتصادي .

إن مهنة المحاسبة والتدقيق تلعب دوراً هاماً في رفع كفاءة أسواق المال ، والتأثير علي قرارات الإستثمار من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنتشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية

<sup>1</sup>السعدني مصطفى حسن بسيوني ، مدي الإرتباط بالشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، بحث مقدم مقدم للمؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة ، في الفترة ما بين 4 - 5 ديسمبر 2007م . ص 35 .

وطرحها للبيع في اكتتاب عام او خاص او عند تداولها ببورصة الأوراق المالية ، حيث يجب أن توفر هذه القوائم والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية علي أسس موضوعية بعيداً عن المضاربة والشائعات . ان الجودة العالية للتقارير المالية تعتمد علي البنية الأساسية المساعدة التي تعمل علي ضمان تفسير وترجمة وتطبيق تلك المعايير بطريقة دقيقة وعلي تحديد الموضوعات والمشاكل وحلها بسرعة ، وتتضمن هذه البنية الأساسية ما يلي (1) :

- 1- وجود معايير ذات جودة عالية للعملية المحاسبية .
- 2- ضرورة وجود شركات مهنية متخصصة ومستقلة للتدقيق مع وضع رقابة قومية فعالة للجودة.
- 3- ضرورة الوفاء بمتطلبات الرقابة للجودة من جميع نواحي مهنة المحاسبة .
- 4- ضرورة إشراف لجنة الأوراق المالية علي وضع المعيار المحاسبي .

يؤدي التركيز علي أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي للحصول علي المعلومة المحاسبية الضرورية لإتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال ، وحتى تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها .

حاولت جهات عديدة متخصصة تحديد وتوضيح هذه الخصائص ، وقد تم تعريفها من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) Financial Accounting Standards Board ، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) (2) . وكذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحديد هذه الخصائص International Accounting Standards (IASB) غير أن ما يجب الإشارة اليه هو أن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد أساساً علي عاملين أساسيين هما :

- 1- جودة المعايير المحاسبية المطبقة والمتمثلة حالياً في المعايير المحاسبية الدولية IFRS والمطبقة علي مستوي الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية .

<sup>1</sup> السعدني مصطفى حسن بسيوني ، المرجع السابق ، ص 38 .  
<sup>2</sup> لطفي أمين السيد أحمد ، مراجعة وتدقيق المعلومات ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ) ، 2005م ، ص 86 .



2- استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية ( اي المسؤولون عن الإدارة المالية والمحاسبية بالشركة ) علي تقديم المعلومات المفيدة في الوقت المناسب ، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت المناسب .

### ثالثاً : أهمية الشفافية في القوائم المالية في شركات البترول :

تعتبر الشركات النفطية من القطاعات المهمة في أي دولة ، حيث تشكل عاملاً هاماً في ازدهار الأعمال وتقوم بالمحافظة علي الثقة في الإستثمار من خلال علاقتها الوثيقة مع الهيئات الحكومية ، ومن خلال تقيدها بالتشريعات والأنظمة المفروضة عليها ، ولذلك فإن البيانات المالية لشركات البترول تعتبر من المصادر الهامة لمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات الإقتصادية ، وإن الإفصاح الكافي في هذه البيانات سوف يساعد متخذي القرارات الإقتصادية في تقييم المركز المالي والأعمال والإنجازات التي تقوم بها هذه الشركات . ونظراً لضخامة أصول الشركات النفطية وعملياتها فإن ذلك يتطلب وجود درجة عالية من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وذلك بتقديم معلومات يتم الإسترشاد بها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر علي القوائم المالية للشركات النفطية ونتائج أعمالها وإيصالها للمستفيدين بهدف إعطائه الصورة الصحيحة في الوقت الملائم لإتخاذ القرارات بناءً عليها ، لذا فإن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية المتعارف عليها والمتكاملة يعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية تؤدي الي إمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المالية ، وبالتالي تخفيض المخاطر وتكاليف رأس المال ، كما أن انتشار تطبيق هذه المعايير يؤدي الي سهولة واقعية مقارنة البيانات المالية للشركات ، ويؤمن مستوي مقبولاً من الوضوح والشفافية للبيانات المالية لطمأنة متخذي القرارات الإقتصادية<sup>(1)</sup> . أن أهمية الإفصاح في البيانات المالية ازدادت حديثاً لأسباب التالية<sup>(2)</sup>:

1- إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين حيث لم يبق هناك مبررات لإدارات الشركات للتهرب من الإفصاح عن المعلومات بحجة الحرص علي حماية مصالح المساهمين .

<sup>1</sup>المبارك ، نبيل ، عبيد ، سعود بن سلمان ، الإفصاح والشفافية والإدارة الفاعلة في القطاعات النفطية ، ورقة عمل مقدمة للندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في دول الخليج العربي ، بعنوان : الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية ، المنعقدة في الفترة من 14- 15 ديسمبر 2003م ، المنعقدة في مركز الملك خالد الحضاري بمدينة بريدة .  
<sup>2</sup>عبدالله و خالد أمين ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية ، مجلة القانون العربي العدد 92 ، 2005 ، ص 3 .

2- قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي رقم (5) الصادر عام 2011م المتعلق بالإفصاح في البيانات الخاصة بالشركات .

يرى الباحث أن للقوائم والتقارير المالية دورها الفعال والمهم في توفير معلومات محاسبية يمكن أن تخدم أطراف متعددة ، فإدارة الشركة لا تستغني عن تلك المعلومات لأنها تخدمها في اتخاذ قراراتها الإدارية ، وكذلك المستفيدون الخارجيون الذين يبنون قراراتهم الإقتصادية بناءً على هذه المعلومات ، لهذا يجب أن تكون هذه التقارير والقوائم المالية واضحة وخالية من الغموض ويمكن فهمها ، حتي تتمكن جميع الأطراف من الاستفادة منها ، ويجب أن تكون هذه التقارير في تطور دائم لحل المشاكل التي تواجه المستثمرين في بورصة الأوراق المالية في مجال توفير المعلومات ، ولا سيما المستثمر البسيط بحيث يمكنه أن يتخذ قراره الإستثماري بكل يسر .

يرى الباحث ان الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وثقة المتعاملين مع الشركات النفطية تعتبران وجهان لعملة واحدة وقيام الشركات بالتوفيق بين المعايير المحلية ومعايير المحاسبة الدولية ، وتبنيها لتطبيقها من قبل الشركات المحلية يحقق الشفافية في القوائم المالية ورسم الصورة الحقيقية للمراكز المالية ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وبالتالي تعزيز ثقة المتعاملين من داخل السودان وخارجه .

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن الشركات العاملة في مجال البترول في السودان

أولاً : نبذة تعريفية عن المؤسسة السودانية للنفط :

صدر قانون الثروة النفطية في أغسطس 1998م متضمن إنشاء المؤسسة السودانية للنفط (1) ،  
واهتم هذا القانون بالجانب البيئي ومنح المؤسسة السودانية للنفط سلطة الرقابة والإشراف علي  
العمليات النفطية .

أهداف المؤسسة السودانية للنفط :

تتمثل أهداف المؤسسة السودانية للنفط في الآتي (2) :

- 1- تنمية الثروة النفطية وحسن إستغلالها .
  - 2- إدارة جميع العمليات النفطية في البلاد والإشراف عليها كصاحبة امتياز وحيد في هذا المجال ،  
، وتتقاضى مقابل ذلك عمولة او رسوم إدارية تمثل 3% من نصيب الدولة في خام النفط  
المنتج .
  - 3- توفير إحتياجات البلاد من المواد والمنتجات النفطية المختلفة .
  - 4- القيام بعمليات الإستكشاف والبحث عن النفط وإنتاجه ونقله وتكريره وتسويقه وصيانته  
والمحافظة عليه .
  - 5- إنشاء وإمتلاك الموانئ النفطية وتشغيلها .
  - 6- إبرام اتفاقيات النفط ومنح رخص الإستكشاف ومتابعة تنفيذها .
- الرقابة علي أعمال شركات استكشاف وإنتاج النفط في ضوء العقود المبرمة وجاء في الهيكل  
التنظيمي للمؤسسة السودانية للنفط متوافقاً ومتسقاً مع أهدافها (3) .
- 8- إجراء المسوحات والبحوث والدراسات في مجال النفط .

<sup>1</sup> [http://www.spc.sd/sbout\\_spc\\_1.php](http://www.spc.sd/sbout_spc_1.php), 08:13am

<sup>2</sup> وزارة الطاقة والتعدين ، قانون الثروة النفطية ، (الخرطوم : إدارة الإستكشاف والإنتاج النفطي ، أغسطس 1988م ) .

<sup>3</sup> جمهورية السودان ، وزارة النفط ، المؤسسة السودانية للنفط ، 2017م .

تعاقدت وزارة النفط مع شركات مختلفة للبحث والتقيب عن النفط في السودان ، وهناك اتفاقيات أبرمت بعد عام 1995م وردت فيها نصوص صريحة تلزم الشركات المتعاقدة بالقيام بالعمليات النفطية بالدقة والعناية والمستويات والمعايير المتعارف عليها في صناعة النفط (1) ، وأفردت لذلك مواد خاصة في الإتفاقيات ، كما تلزم الشركات المتعاقدة بالقواعد والقوانين واللوائح السودانية ، بما في ذلك القوانين واللوائح المتعلقة بالعمليات النفطية بموجب الإتفاقية وقوانين حماية البيئة ومنع التلوث ومن هذه الإتفاقيات (2) :

- 1- إتفاقية شركة الخليج ( أغسطس 1995م لمنطقة عداريل ) .
- 2- إتفاقية الشركة الصينية CNPC (نوفمبر 1995م ) لمنطقة مربع (6) .
- 3- إتفاقية شركة النفط العالمية الكندية IBC (فبراير 1997م ) لمنطقة مربع (5) .
- 4- إتفاقية الكونسورنيوم ( الشركة الوطنية الصينية للنفط ، شركة تالسيما الكندية ، شركة بتروناس الماليزية ، شركة سودابت السودانية الحكومية ) ، ( مارس 1997م ) للمربعات (1.2.4) .

5- إتفاقية خط أنابيب الصادر وميناء التصدير (مارس 1997م شركة الكونسورنيوم ) لتصميم وتشيد وتشغيل نظام خط أنابيب صادر خام النفط السوداني ، ويشمل خط الأنابيب من موقع الإنتاج بهجليج وحتى ميناء التصدير مرسي بشلئر علي البحر الأحمر في بورتسودان .

في عام 1992م كان أول ظهور في إنتاج لمصفاة أبوجابرة كأول مصفاة لتكرير النفط في السودان بطاقة تضمينية بلغت ألفي برميل يومياً ، وفي عام 1997م وبدأ التصدير في أغسطس 1999م ، كما تم التعاقد مع شركات متعددة إبات تلك الفترة مثل شركة O.M.V النمساوية ، وشركة الخليج ، وشركة توتال الفرنسية ، وشركة مانسيما الألمانية وشركة WEIR البريطانية ، وشركة ITECHINTالأرجنتينية و غيرها من شركات المقاوله والتوريد .

<sup>1</sup> طارق مبارك أحمد مجذوب ، دور التشريعات في المحافظة علي البيئة في الصناعة النفطية والتشريعات البيئية في السودان ، ( الخرطوم : المؤسسة السودانية للنفط ، ورشة عمل ، مايو 2000م ) .

<sup>2</sup> مني أحمد يس ، دور التشريعات في المحافظة علي البيئة في الصناعة النفطية ، المحافظة علي البيئة من التلوث في اتفاقيات عقود النفط ، ( الخرطوم : المؤسسة السودانية للنفط ، الإدارة القانونية ، ورشة عمل ، مايو 2000م ) ص ص 2-5

## ثانياً : الشركات العاملة في مجال البترول في السودان :

هنالك مجموعة من الشركات تستهدفها وزارة النفط بالرقابة الحكومية ، وفي مجال إستكشاف وتنقيب وإنتاج النفط السوداني وهي <sup>(1)</sup> :

### 1- الشركة الصينية القومية العالمية للنفط petro – Energy :

تعمل في مربع (6) وقد تم توقيع الإتفاقية معها في 1995/9/23 م ، أما سريان الإتفاقية بدأ في 1996/1/1 م ، وقد تم تعديل الإتفاقية في تاريخ 2002/10/3 م ، حيث شمل التعديل دخول الشركات الوطنية السودانية (سودابت ) كشريك معها في الإمتياز بنسبة 95% و5% علي التوالي .

### 2- شركة توتال الفرنسية :

تعمل في المربعات (b) وقد تم توقيع الإتفاقية معها في 1980/11/5 م وبعد تجميد نشاطها في 2004/12/21 م ، وهي شراكة بين شركة توتال الفرنسية وشركة سودابت السودانية وشركة KUFPEC الكويتية وشركة MRTH الأمريكية .

### 3- شركة النيل الأبيض – WNPOC :

تعمل بالمربعات (8 . 5B . 5A ) وتم تم توقيع الإتفاقية معها في 1980/11/5 م وتوقيع آخر بعد تجميد نشاطها في 1997/2/6 م ، وجددت لاحقاً في 2008/3/28 م وهي عبارة عن شراكة تضم الشركات التالية :

- الشركة الوطنية الماليزية .
- الشركة ONGC الهندية .
- شركة IPC السويسرية .
- شركة HITECH السودانية .
- الشركة الوطنية السودانية ( سودابت – SUDAPET ) .

### 4- شركة النيل الكبرى لعمليات النفط – GNOPC :

<sup>1</sup> <http://sudanmanma.8k.com/petrol.htm>. 10:44pm

وتعمل في المربعات ( 4.2.1 ) وهي شراكة تضم الشركات التالية :

- الشركة الوطنية الصينية - CNPC .
- الشركة الوطنية الماليزية (بتروناس - PETRONAS ) .
- الشركة الهندية ( ONGC - OVL ) .
- الشركة الوطنية السودانية ( سودابت - SUDAPET ) .

#### 5- شركة بتروودار - PDOC :

تعمل في المربعات (7،3) شراكة تضم الشركات التالية<sup>1</sup>:

- الشركة الوطنية الصينية - CNPC .
- الشركة الوطنية الماليزية (بتروناس - PETRONAS ) .
- شركة SINOPEC الصينية .
- شركة TRI-OCEAN الكويتية السودانية .
- الشركة الوطنية السودانية ( سودابت - SUDAPET ) .

وتم توقيع الإتفاقية معها في 2000/3/12 م .

#### 6- شركة البحر الأحمر - RSPOC :

تم توقيع العقد في تاريخ يناير 2006 م وتعمل في مربع (15) وهي عبارة عن شراكة بين شركات ماليزية وسدانية ونيجيرية وشركة يمنية وشركة ليبية .

#### 7- شركة - SAHARA :

تم التوقيع معها في تاريخ 2006/11/11 م وتعمل في مربع (12A) وهي عبارة عن شراكة بين مجموعة شركات سودانية وشركة يمنية وشركة ليبية .

#### 8- شركة سليمة - SALIMA :

<sup>1</sup> . 10:58pm . <http://sudanimanma.8k.com/petrol.htm>

تم التوقيع معها في تاريخ 2006/11/21م وتعمل في المربع (14) وهي عبارة عن شراكة بين شركة سودابت وشركة PETRP-SA بجنوب افريقيا .

#### 9- مجموعة شركات - CRAL :

تعمل في مربع (13) تم توقيع الإتفاقية معها في 2007م وما زالت في مراحل المسوحات الجيوفيزيائية .

#### 10- شركة STAR :

تعمل في مربع (17) تم توقيع الإتفاقية معها في 2007م وما زالت في مراحل المسوحات الجيوفيزيائية ، أما مربع (10) ومربع (12B) ما زال تحت الترويج .

هنالك شركات متعددة أخرى تعمل في مجالات النفط المختلفة من خدمات نفطية وحفر وقياس للتربة ، و إنشاءات وبناء طرق النقل ، وشركات بيع المشتقات النفطية .

سمات عقود المشاركة في الإنتاج السودانية :

تتمثل عقود المشاركة في شركات إنتاج النفط السودانية المبرمة مع شركات الإمتياز في الآتي (1) :

- 1- تحديد برنامج عمل لكل مرحلة من مراحل الإستكشاف والتطوير والإنتاج .
- 2- ليس للدولة عبء تمويلي وحق الشركات في إسترداد مصروفاتها من قيمة النفط او الغاز المُستكشف والمنتج فقط ، وفي حالة توصل شركة الإمتياز الي اي استكشافات نفطية او غازية بكميات تجارية تتحمل التكاليف منفردة اي دون اي تعويضات من قبل الدولة مالكة أرض فقط .
- 3- المنشأة النفطية والأصول الثابتة تؤول ملكيتها للدولة بمجرد إسترداد قيمتها عن طريق خصم الإستهلاك المسموح به للشركات وتظل في العمل طوال مدة سريان العقد مظلة ملكية ورقابة الدولة الي ان تنتهي فترة التعاقد فتعود بالكامل الي الدول
- 4- تحديد طرق وقياس الكميات المنتجة والمباعة .

<sup>1</sup> . 08:32am . [http://www.ibtesama.com/vb/showthread-t\\_203081.html](http://www.ibtesama.com/vb/showthread-t_203081.html)

- 5- الإتفاق علي التسعير للنفط وطرق التسويق ، وفي أغسطس 2000م إنتهي أجل هذا الإتفاق وأصبح كل شريك ( الشركات والدولة ) يقوم بتسويق نصيبه من الخام بنفسه .
- 6- إلزام الشركات بدفع مساهمات إجتماعية لأغراض التنمية وتدريب الكوادر .
- 7- إلزام الشركات بالمحافظة علي البيئة ( دخل حيز التنفيذ عام 2008 م ) .
- 8- إلزام الشركات بالعمل الجاد علي نقل الخبرة الفنية والإدارية للكوادر الوطنية .
- 9- إلزام الشركات بمستوي محدد بنسبة توطين الوظائف وتفضيل الموردين والمقاولين الوطنيين .
- 10- تشجيع الشركات علي الإستثمار في مجال النفط بمنح مزايا الإعفاءات وتسريع فترات الإستهلاك وغير ذلك .
- 11- إلزام الشركات بدفع المبالغ المقررة بالعقد من إجمالي النفط المنتج مقابل تناقص الثروة النفطية بالبلاد .
- 12- إلزام الشركات بمسك الدفاتر والإحتفاظ بالسجلات والحسابات الصحيحة داخل البلاد وضرورة مراجعتها من قبل الجانب الحكومي .
- 13- تقديم العمل والموازنة السنوية وقوائم النفقات في مواعيد محددة .
- 14- تتحمل الدولة عبء الرائب والعقود عن الشركات .
- 15- تمنح الدولة مزايا الإعفاءات الجمركية للشركة عند استيراد المواد والأصول
- 16- إلزام شركة الإمتياز بالقيام بأعمال الإستكشاف بشكل مستمر وعدم الإحتفاظ بمناطق الترخيص دون عمل .
- 17- تسري رخصة الإستكشاف لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لذات المدة مرة واحدة .
- 18- علي جميع الشركات النفطية وفق العقد المبرم بالإلتزام بالقيود التي تفرضها الدولة علي الإنتاج والتصدير والتصريف الداخلي للنفط .



## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي اتبعتها الباحثة في الدراسة التطبيقية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية ، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها. مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة. كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي استخدمت لدراسة وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ؛ وذلك على النحو التالي:

#### أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات العاملة في مجال البترول في السودان ومراجعين شركات البترول .

وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عينة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث ، وتم توزيع عدد (80) استبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (80) استبيان سليمة تم استخدامها في التحليل بيانه كالاتي:

#### جدول (1/2/4)

##### يوضح الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها

البيان	العدد	النسبة %
استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	80	100%
استبيانات غير صالحة للتحليل	0	0%
إجمالي الاستبيانات الموزعة	80	100%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2017م.

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات .

#### ثانياً : تصميم أداة الدراسة :

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان لدراسة المحاسبة عن تكاليف بحث و استكشاف البترول و أثرها على مصداقية القوائم المالية في

شركات البترول والاستبيان هو من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية ويتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة. ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية :

1. الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة المحاسبة عن تكاليف بحث و استكشاف البترول و أثرها على مصداقية القوائم المالية في شركات البترول بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة ، وذلك للاستفادة منها في إعداد أداة جمع البيانات.
2. إعداد قائمة الاستبيان والتي تتألف من ثلاثة أقسام :

**القسم الأول :** اشتمل على خطاب موجه للمستجيبين يبين هدف الدراسة وعنوانها .  
**القسم الثاني :** وشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي وشملت البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي :

1. العمر .
2. المؤهل العلمي .
3. التخصص العلمي .
4. المؤهل المهني .
5. المركز الوظيفي .
6. سنوات الخبرة .

**القسم الثالث :** وشمل متغيرات الدراسة الأساسية (بيانات الدراسة) وهي التي من خلالها يتم التعرف على فروض البحث . ويشتمل هذا القسم على عدد (15) عبارة تمثل فرضيات الدراسة .  
**الفرضية الأولى :** تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف بسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول ، ويتكون من (5) عبارات .

**الفرضية الثانية :** تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول ، ويتكون من (5) عبارات .  
**الفرضية الثالثة :** وجود معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول ، ويتكون من (5) عبارات .

وقد اعتمد الباحث في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي . حيث تم إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالآتي: أوافق بشدة (5) ، أوافق (4) ، محايد (3) ، لا أوافق (2) ، لا أوافق بشدة (1) .

- الوسط الفرضي = مجموع الأوزان ÷ عدد الأوزان  $3 = \frac{15}{5}$  .

- الوسط الفعلي = مجموع إجابات المبحوثين عن عبارة الفرضية على عدد المبحوثين .

فإن زادت قيمة الوسط الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دلّ ذلك على الاتجاه الإيجابي لإجابات المفحوصين والعكس. تمّ حساب الأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول (2/2/4) :

### جدول (2/2/4)

#### الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

الخيار	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.79 - 0.1	2.59 - 1.8	3.39 - 2.6	4.19 - 3.4	5 - 4.2

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2017م.

#### ثالثاً : أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة :

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفريغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical "Package for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha) ، وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء .

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدا ، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي .  
كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين .

3- تم استخدام اختبار مربع كاي ( $\chi^2$ ) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \sum \{ O_i - E_i \}^2 / E_i$$

حيث  $\chi^2$  = كاي تربيع

= المجموع  $\sum$

= التكرارات المشاهدة  $O_i$

= التكرارات المتوقعة  $E_i$

رابعاً : تقييم أداة الدراسة :

ويتم تقييم واختبار أداة الدراسة من خلال المقاييس التالية :

### (1) ثبات وصدق الأداة (الاستبيان) :

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف)<sup>(1)</sup>. ويستخدم لقياس الثبات " معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح . أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة ، والصدق هو الجزر التريبيعي لمعامل الثبات.

<sup>1</sup>- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، ص 560.

### جدول (3/2/4)

#### معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات	الفرضية
5	0.90	0.81	الفرضية الأولى
5	0.84	0.70	الفرضية الثانية
5	0.91	0.83	الفرضية الثالثة
15	0.92	0.85	الصدق والثبات الكلي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة الثبات للفرضية الأولى هي 81% وهي درجة عالية من الثبات وقيمة الصدق هي 90% وهي درجة عالية من الصدق كما نجد أن قيمة الثبات للفرضية الثانية هي 70% وهي درجة جيدة جداً من الثبات وقيمة الصدق هي 84% وهي درجة عالية من الصدق وقيمة الثبات للفرضية الثالثة هي 83% وهي درجة عالية وقيمة الصدق هي 94% وهي درجة عالية من الثبات والصدق .

كما نجد أن قيمة معامل الثبات الكلية للاستبيان هي 85% وهي درجة عالية وقيمة معامل الصدق هي 92% وهي درجة عالية من الصدق، أي أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق .

**خامساً : تحليل البيانات الشخصية :**

1- العمر : يوضح الجدول (4/2/4) والشكل (1/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد

عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر .

#### جدول رقم (4/2/4)

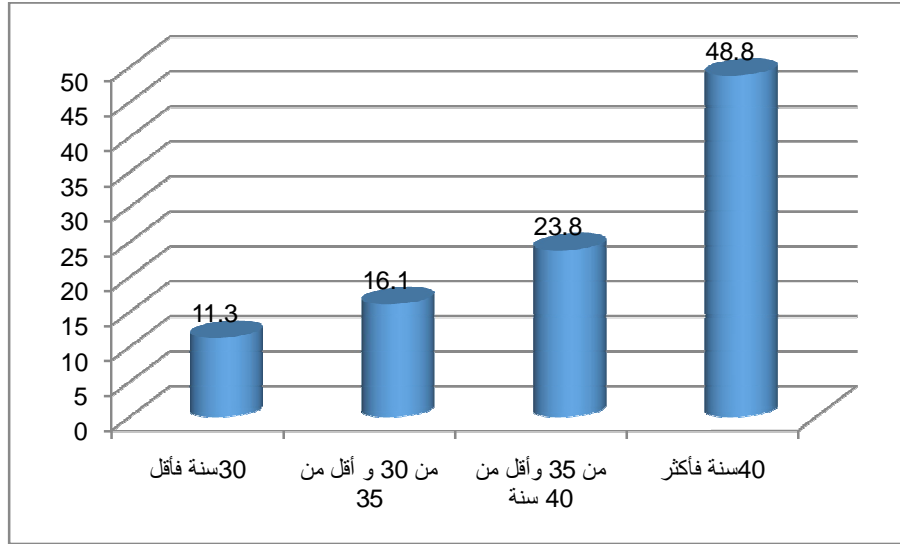
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمغير العمر

العبرة	العدد	النسبة %
30 سنة فأقل	9	11.3
من 30 و أقل من 35	13	16.1
من 35 وأقل من 40 سنة	19	23.8
40 سنة فأكثر	39	48.8
المجموع	80	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (1/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (4/2/4) والشكل (1/2/4) أن 11.3% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 30 سنة فأقل و 16.1% من 30 و أقل من 35 و 23.8% من 35 وأقل من 40 سنة و 48.8% من 40 فأكثر .

2- المؤهل العلمي : يوضح الجدول (5/2/4) والشكل (2/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي .

#### جدول رقم (5/2/4)

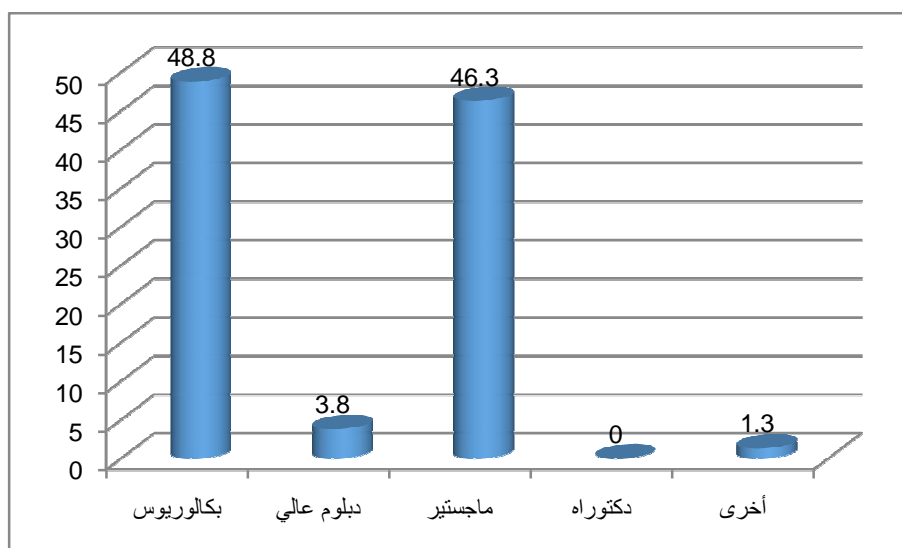
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

العبرة	العدد	النسبة %
بكالوريوس	39	48.8
دبلوم عالي	3	3.8
ماجستير	37	46.3
دكتوراه	0	0.0
أخرى	1	1.3
المجموع	80	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (2/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (5/2/4) والشكل (2/2/4) أن 48.8% من أفراد عينة الدراسة المؤهل العلمي لهم من بكالوريوس و 3.8% دبلوم عالي و 46.3% ماجستير و 1.3% أخرى .

3- التخصص العلمي : يوضح الجدول (6/2/4) والشكل (3/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي .

**جدول رقم (6/2/4)**

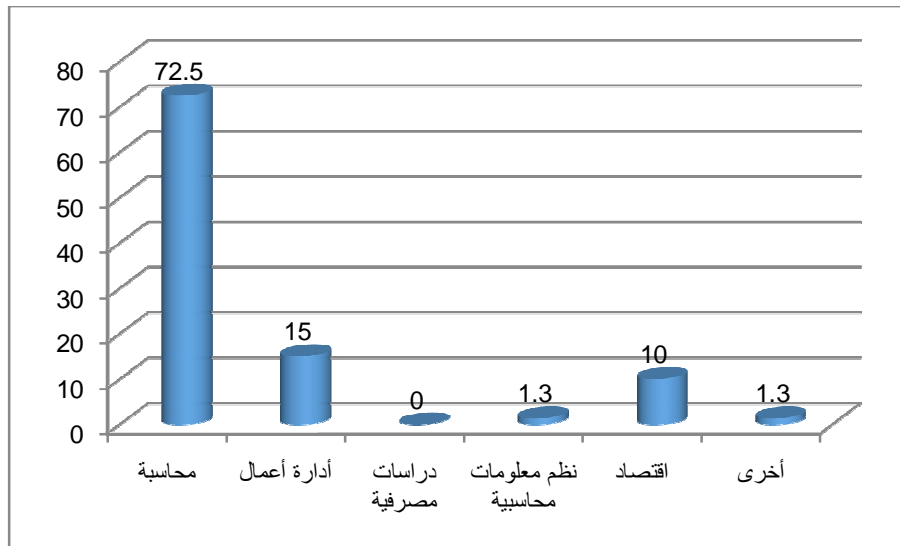
**التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي**

النسبة %	العدد	العبرة
72.5	58	محاسبة
15.0	12	إدارة أعمال
0.0	0	دراسات مصرفية
1.3	1	نظم معلومات محاسبية
10.0	8	اقتصاد
1.3	1	أخرى
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

**شكل رقم (3/2/4)**

**التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي**



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (6/2/4) والشكل (3/2/4) أن 72.5% من أفراد عينة الدراسة التخصص العلمي محاسبة و 15.0% إدارة أعمال و 1.3% نظم معلومات محاسبية و 10.0% اقتصاد و 1.3% أخرى .



4- المؤهل المهني : يوضح الجدول (7/2/4) والشكل (4/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني .

#### جدول رقم (7/2/4)

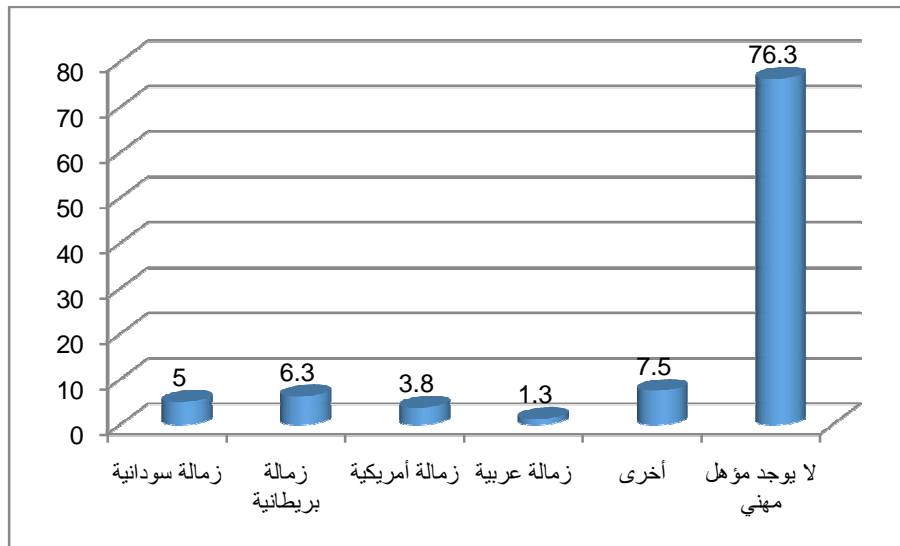
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني

النسبة %	العدد	العبارة
5.0%	4	زمالة سودانية
6.3%	5	زمالة بريطانية
3.8%	3	زمالة أمريكية
1.3%	1	زمالة عربية
7.5%	6	أخرى
76.3%	61	لا يوجد مؤهل مهني
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (4/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (7/2/4) والشكل (4/2/4) أن 5.0% من أفراد عينة الدراسة المؤهل المهني لهم زمالة سودانية 6.3% زمالة بريطانية 3.8% زمالة أمريكية و 1.3% زمالة عربية 7.5% أخرى و 76.3% لا يوجد مؤهل مهني .

5- المركز الوظيفي : يوضح الجدول (8/2/4) والشكل (5/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي .

#### جدول رقم (8/2/4)

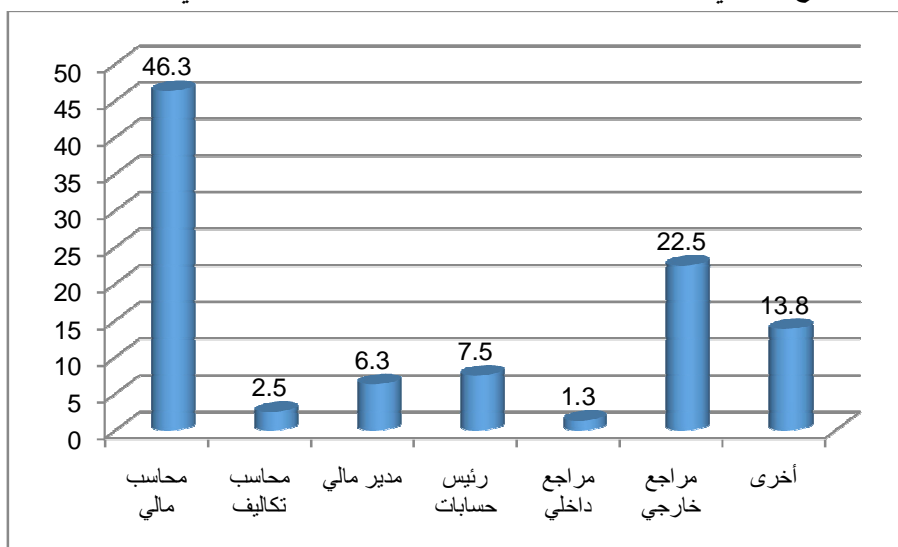
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي

النسبة %	العدد	العبرة
46.3	37	محاسب مالي
2.5	2	محاسب تكاليف
6.3	5	مدير مالي
7.5	6	رئيس حسابات
1.3	1	مراجع داخلي
22.5	18	مراجع خارجي
13.8	11	أخرى
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (5/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (8/2/4) والشكل (5/2/4) أن 46.3% من أفراد عينة الدراسة المركز الوظيفي لهم محاسب مالي 2.5% محاسب تكاليف و 6.3% مدير مالي و 7.5% رئيس حسابات و 1.3% مراجع داخلي و 22.5% مراجع خارجي و 13.8% أخرى.

6- سنوات الخبرة : يوضح الجدول (9/2/4) والشكل (6/2/4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة .

#### جدول رقم (9/2/4)

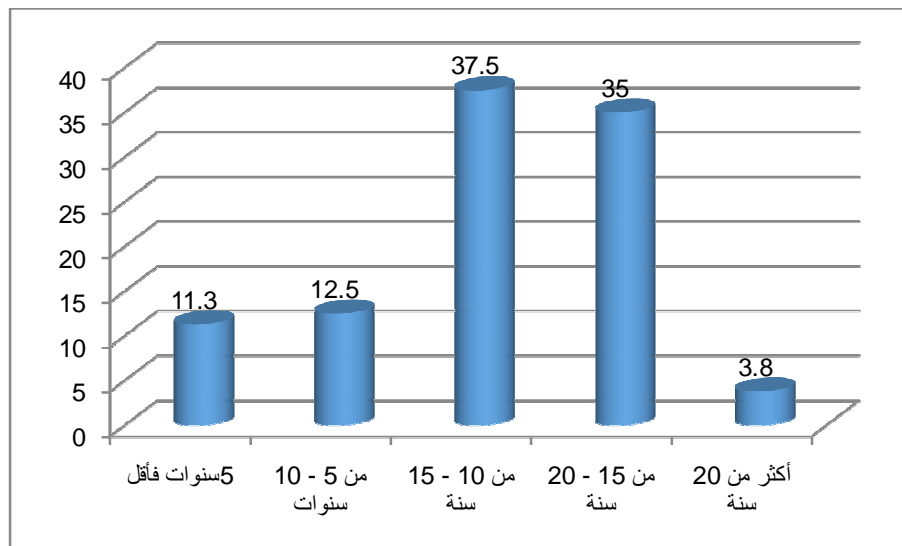
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	العبرة
11.3%	9	5 سنوات فأقل
12.5%	10	من 5 - 10 سنوات
37.5%	30	من 10 - 15 سنة
35.0%	28	من 15 - 20 سنة
3.8%	3	أكثر من 20 سنة
100.0%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (6/2/4)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (9/2/4) والشكل (6/2/4) أن 11.3% من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم 5 سنوات فأقل و 12.5% من 5 - 10 سنوات و 37.5% من 10 - 15 سنة و 35.0% من 15 - 20 سنة و 3.8% أكثر من 20 سنة .

سادساً : تحليل عبارات الفرضيات :

1. تحليل عبارات الفرضية الأولى والتي تنص علي : ( تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول) .  
يوضح الجدول (10/2/4) والشكل رقم (7/2/4) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى والتي تنص علي ( تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في قياس حجم التكلفة) .

#### جدول رقم (10/2/4)

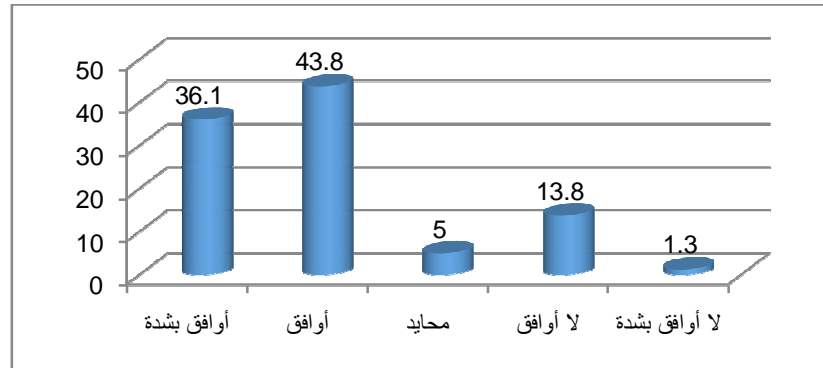
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
36.1	29	أوافق بشدة
43.8	35	أوافق
5.0	4	محايد
13.8	11	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (7/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (10/2/4) والشكل (7/2/4) أن 36.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي " تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في قياس حجم التكلفة" و 43.8% يوافقون و 5.0% محايد و 13.8% لا أوافق و 1.3% لا أوافق بشدة.

### جدول رقم (11/2/4)

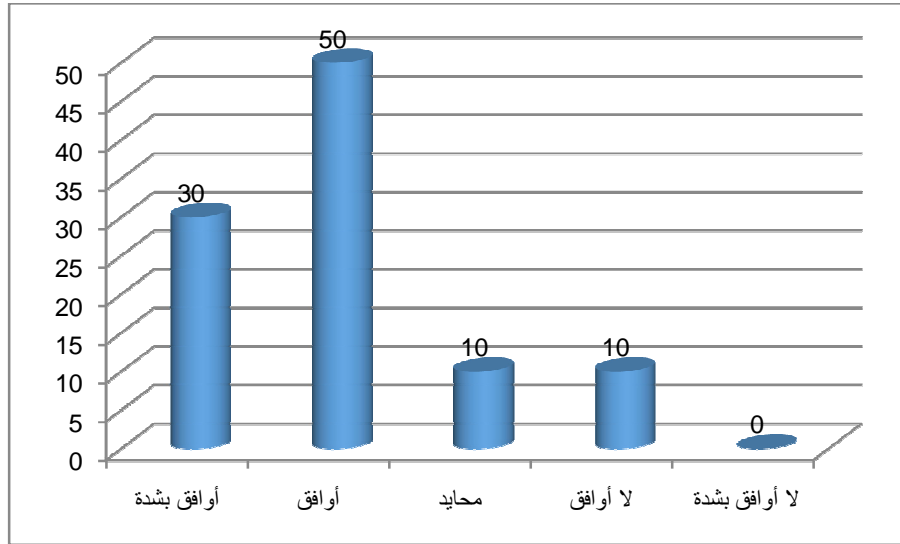
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
30.0	24	أوافق بشدة
50.0	40	أوافق
10.0	8	محايد
10.0	8	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017 م

### شكل رقم (8/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017 م

يتضح من الجدول (11/2/4) والشكل (8/2/4) أن 30.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون

بشدة على " تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في

حساب قسط النفاذ و الفترات التي تستنفذ فيها التكاليف" و 50.0% يوافقون و 10.0% محايد و

10.0% لا يوافق.

### جدول رقم (12/2/4)

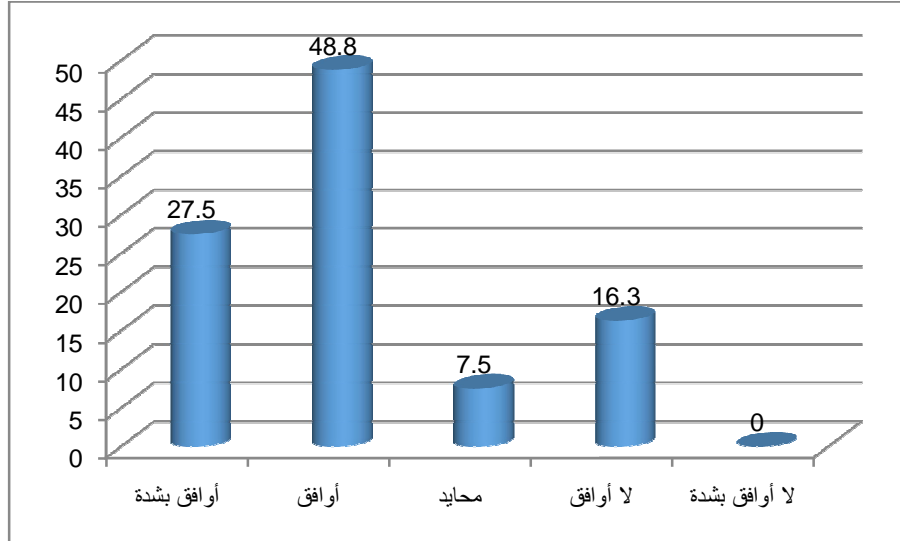
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
27.5	22	أوافق بشدة
48.8	39	أوافق
7.5	6	محايد
16.3	13	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (9/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (12/2/4) والشكل (9/2/4) أعلاه نجد أن 27.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن " تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في تحديد و قياس الإيرادات" و 48.8% موافق و 7.5% محايد و 16.3% لا أوافق.

#### جدول رقم (13/2/4)

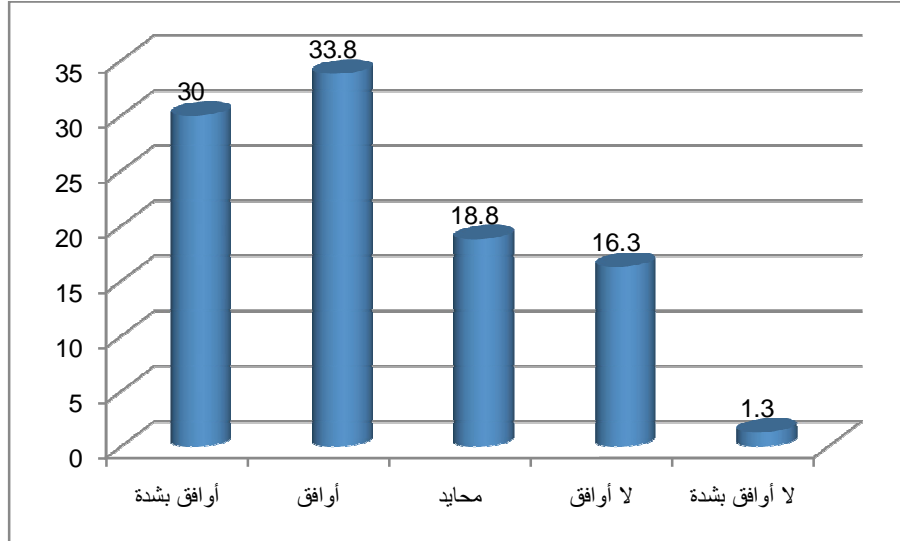
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
30.0	24	أوافق بشدة
33.8	27	أوافق
18.8	15	محايد
16.3	13	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (10/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (13/23/4) والشكل (10/2/4) أن 30.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن "تواجه شركات البترول صعوبات في تحديد الأسلوب المناسب لمقابلة التكاليف الضخمة في البحث و الاستكشاف بالإيرادات المحققة" و 33.8% يوافقون و 18.8% و محايد و 16.3% لا يوافق و 1.3% لا يوافق بشدة .

#### جدول رقم (14/2/4)

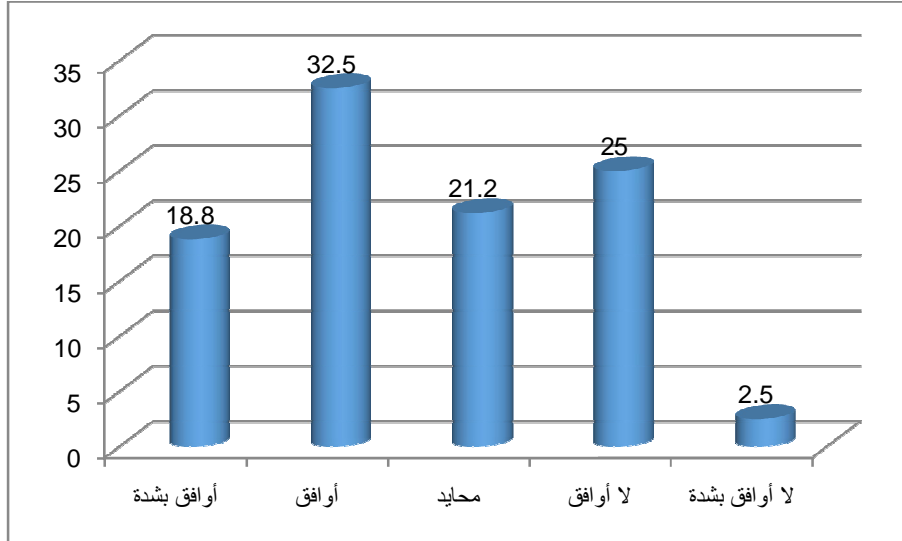
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
18.8	15	أوافق بشدة
32.5	26	أوافق
21.2	17	محايد
25.0	20	لا أوافق
2.5	2	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (11/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (14/2/4) والشكل (11/2/4) أن 18.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن " لا توجد معايير مناسبة لتوجيه شركات البترول لتحديد الطريقة السليمة لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف مما يؤدي إلى عدم توحيد الأنظمة المحاسبية في شركات البترول" و 32.5% يوافقون و 21.2% و محايد و 25.0% لا يوافق و 2.5% لا يوافق بشدة.



2. تحليل عبارات الفرضية الثانية والتي تنص علي (تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول ) .  
يوضح الجدول رقم (15/2/4) والشكل (12/2/4) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية والتي تنص علي (طبيعة عمليات البحث و الاستكشاف في شركات البترول تتطلب وقتا طويلا يتجاوز السنة المالية مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة ) .

#### جدول رقم (15/2/4)

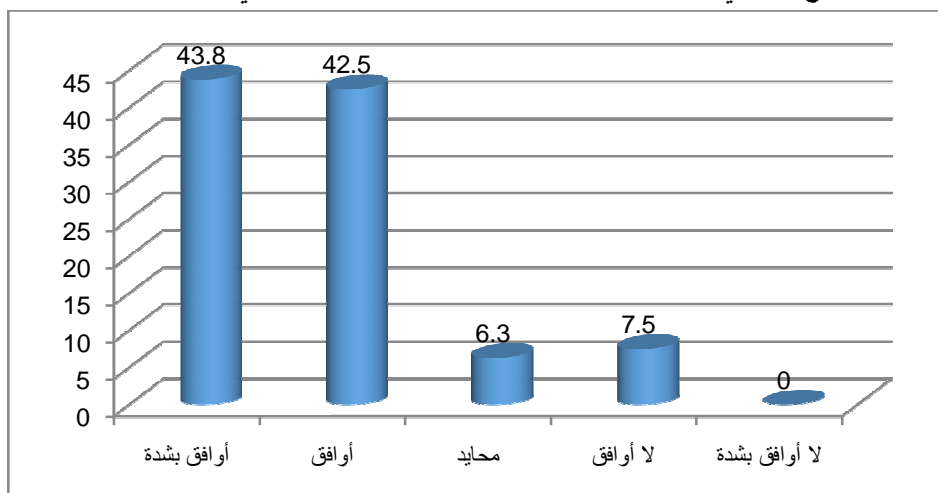
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
43.8	35	أوافق بشدة
42.5	34	أوافق
6.3	5	محايد
7.5	6	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (12/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (15/2/4) والشكل (12/2/4) أن 43.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على " طبيعة عمليات البحث و الاستكشاف في شركات البترول تتطلب وقتا طويلا يتجاوز السنة المالية مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة" و 42.5% يوافقون 6.3% محايدون و 7.5% لا يوافقون.

### جدول رقم (16/2/4)

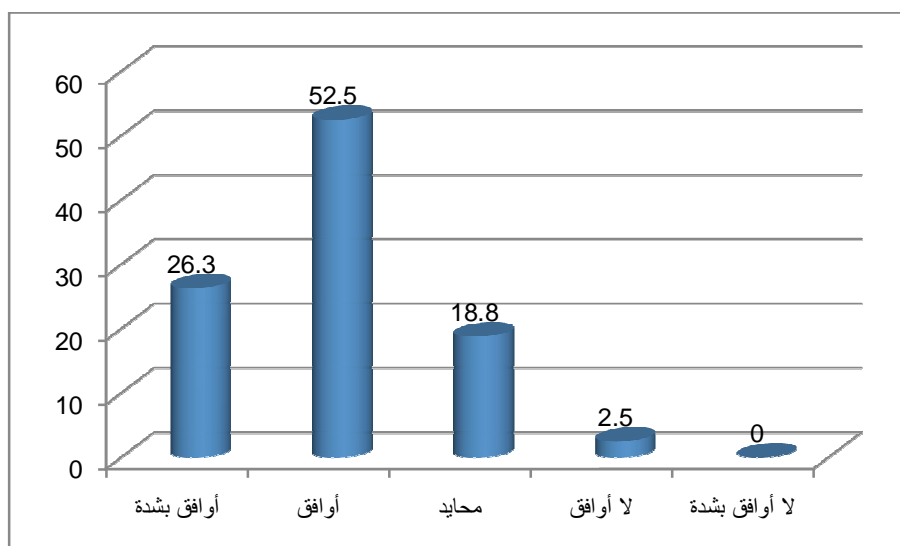
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
26.3	21	أوافق بشدة
52.5	42	أوافق
18.8	15	محايد
2.5	2	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (13/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

من الجدول (16/2/4) والشكل (13/2/4) أن 26.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على "شركات البترول التي تتبع طريقة المجهودات الناتجة تختلف بنود قوائمها المالية عن الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية" 52.5% يوافقون و 18.8% محايد و 2.5% لا أوافق.

### جدول رقم (17/2/4)

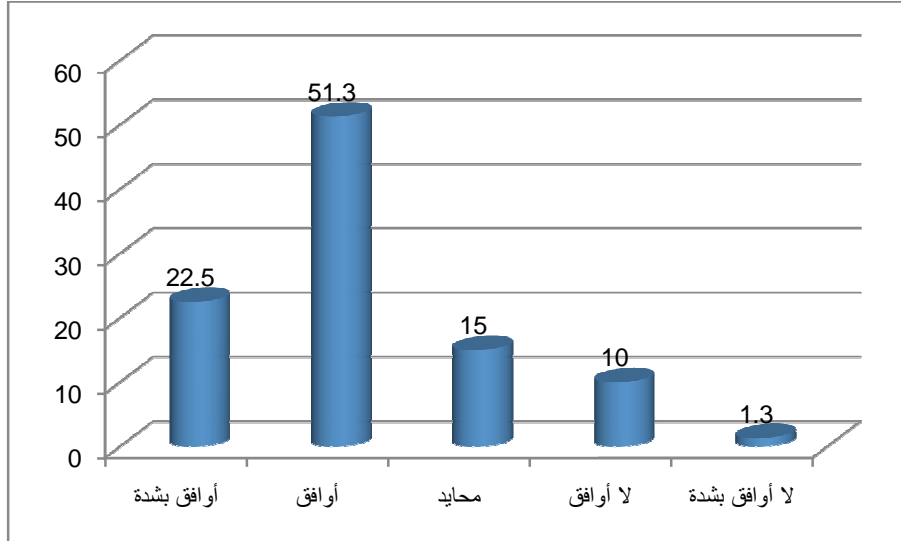
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
22.5	18	أوافق بشدة
51.3	41	أوافق
15.0	12	محايد
10.0	8	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (14/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (17/2/4) والشكل (14/2/4) أن 22.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على "تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في تصنيف المصروفات إلى إيرادات و رأسمالية مما يؤثر في مصداقية القوائم المالية" و 51.3% يوافقون و 15.0% محايد و 10.0% لا يوافق و 1.3 لا يوافق بشدة.

### جدول رقم (18/2/4)

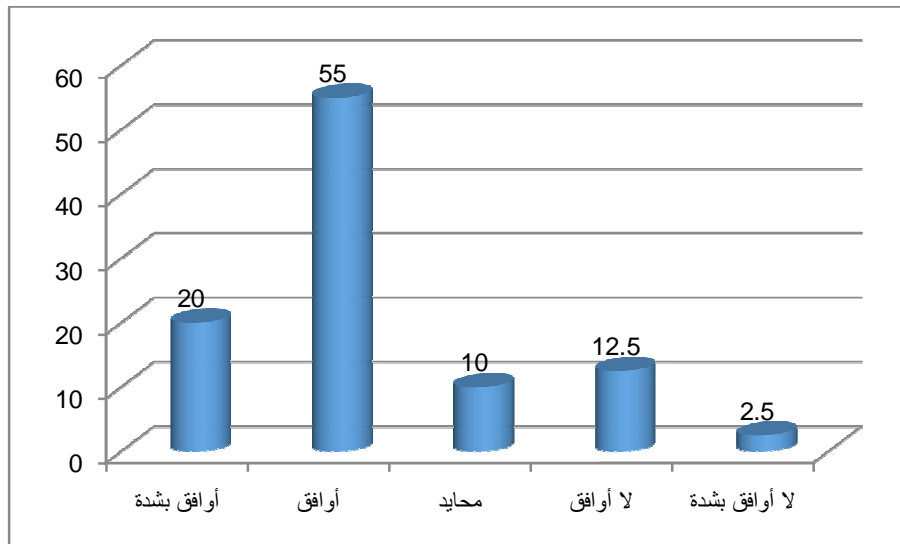
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
20.0	16	أوافق بشدة
55.0	44	أوافق
10.0	8	محايد
12.5	10	لا أوافق
2.5	2	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (15/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (18/2/4) والشكل (15/2/4) أن 20.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على "تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف البحث و استكشاف البترول يؤثر بشكل مباشر في تحديد قيم الأصول مما يؤثر على مصداقية قائمة المركز المالي" و 55.0% يوافقون و 10.0% محايد و 12.5% لا يوافق و 2.5% لا يوافق بشدة.

### جدول رقم (19/2/4)

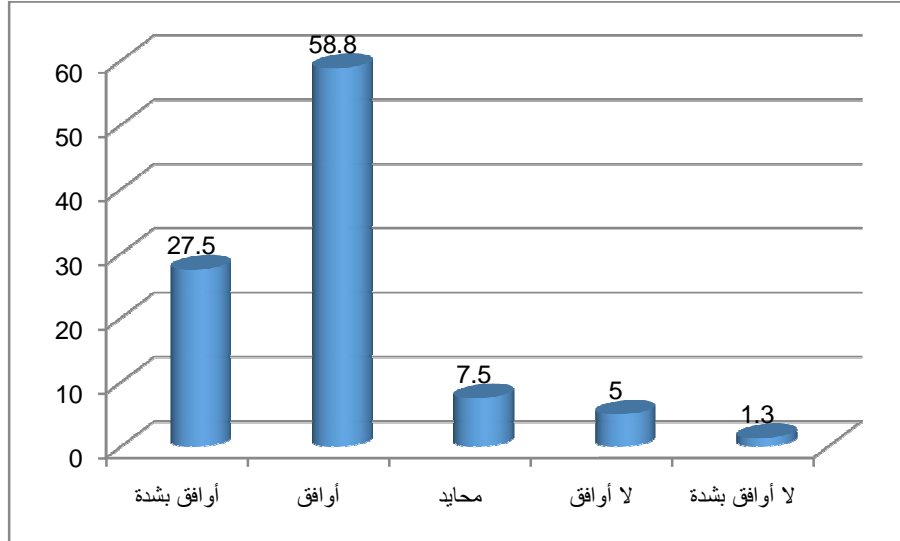
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
27.5	22	أوافق بشدة
58.8	47	أوافق
7.5	6	محايد
5.0	4	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (16/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (19/2/4) والشكل (16/2/4) أن 27.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على " اختلاف تطبيق شركات البترول للطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف يؤدي إلى اختلاف طرق عرض القوائم المالية " و 58.8% يوافقون و 7.5% محايد و 5.0% لا أوافق و 1.3% لا أوافق بشدة.

3. تحليل عبارات الفرضية الثالثة والتي تنص علي (وجود معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول) .

يوضح الجدول (20/2/4) والشكل (17/2/4) التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة والتي تنص علي (وجود معايير محاسبية موحدة و متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية و تحسين الأداء المالي في شركات البترول ) .

#### جدول رقم (20/2/4)

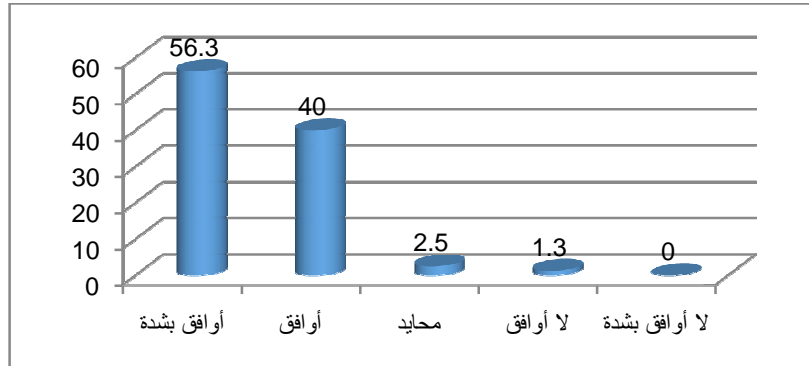
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
56.3	45	أوافق بشدة
40.0	32	أوافق
2.5	2	محايد
1.3	1	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

#### شكل رقم (17/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (20/2/4) والشكل (17/2/4) أن 56.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على " وجود معايير محاسبية موحدة و متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية و تحسين الأداء المالي في شركات البترول" و 40.0% يوافقون و 2.5% محايد و 1.3% لا يوافق .

### جدول رقم (21/2/4)

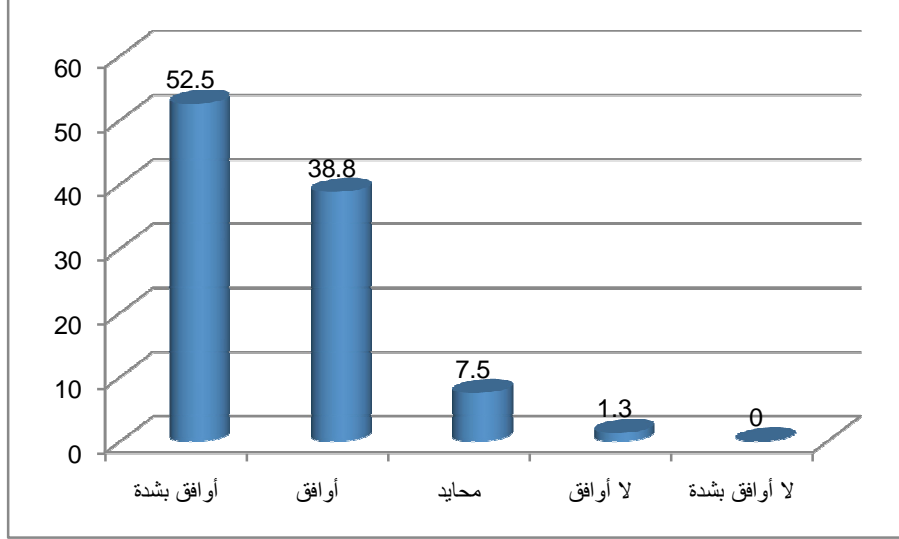
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
52.5	42	أوافق بشدة
38.8	31	أوافق
7.5	6	محايد
1.3	1	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (18/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (21/2/4) والشكل (18/2/4) أن 52.5% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على " وجود معايير محاسبية موحدة و متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى كفاءة و فعالية الأنظمة المحاسبية في شركات البترول" و 38.8% يوافقون و 7.5% محايد و 1.3% لا يوافقون.

### جدول رقم (22/2/4)

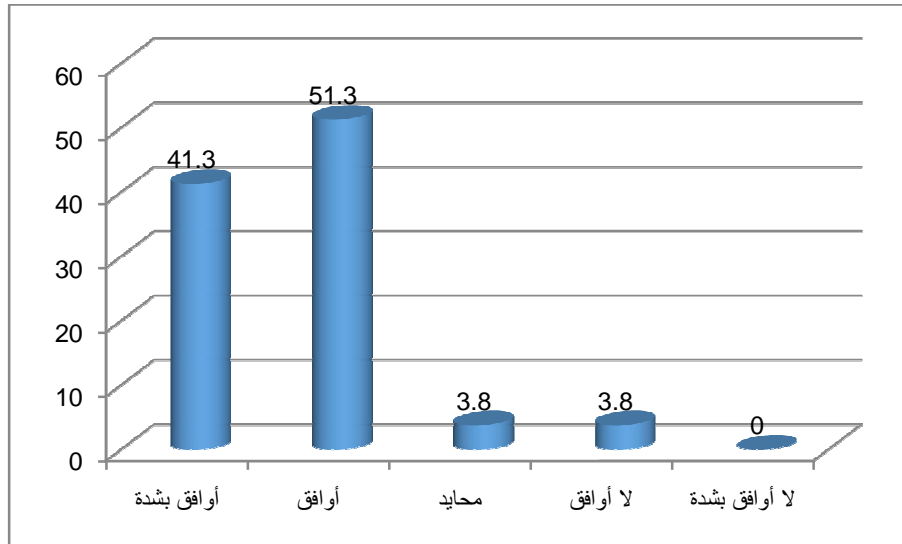
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
41.3	33	أوافق بشدة
51.3	41	أوافق
3.8	3	محايد
3.8	3	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (19/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (22/2/4) والشكل (19/2/4) أن 41.3% موافق بشدة " تطبيق معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و لاستكشاف يساهم في توحيد بنود القوائم المالية الخاصة شركات البترول" و 51.3% يوافقون و 3.8% محايدون و 3.8% لا يوافقون .



### جدول رقم (23/2/4)

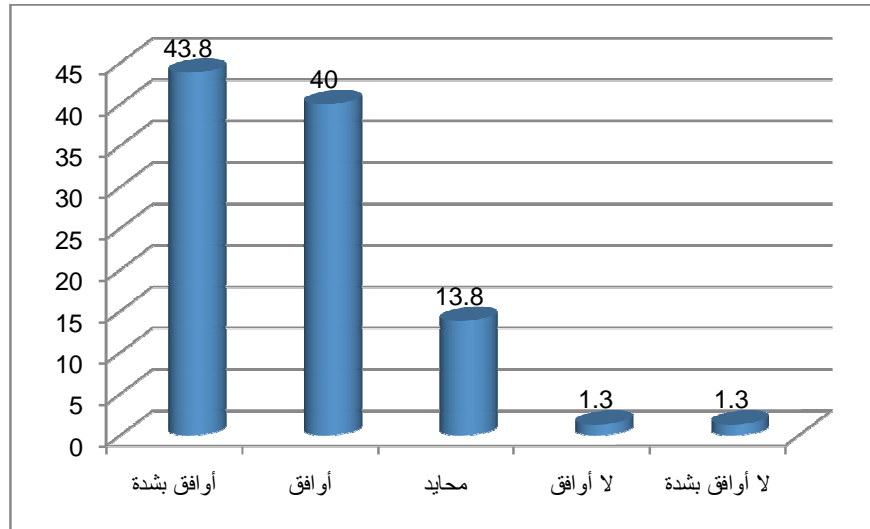
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
43.8	35	أوافق بشدة
40.0	32	أوافق
13.8	11	محايد
1.3	1	لا أوافق
1.3	1	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم ( 20/2/4 )

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (23/2/4) والشكل (20/2/4) أن 43.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على " تطبيق معايير محاسبية موحدة في معالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يزيد من مصداقية القوائم المالية في شركات البترول " و 40.0% يوافقون و 13.8% محايد و 1.3% لا يوافقون و 1.3% لا يوافقون بشدة.

### جدول رقم (24/2/4)

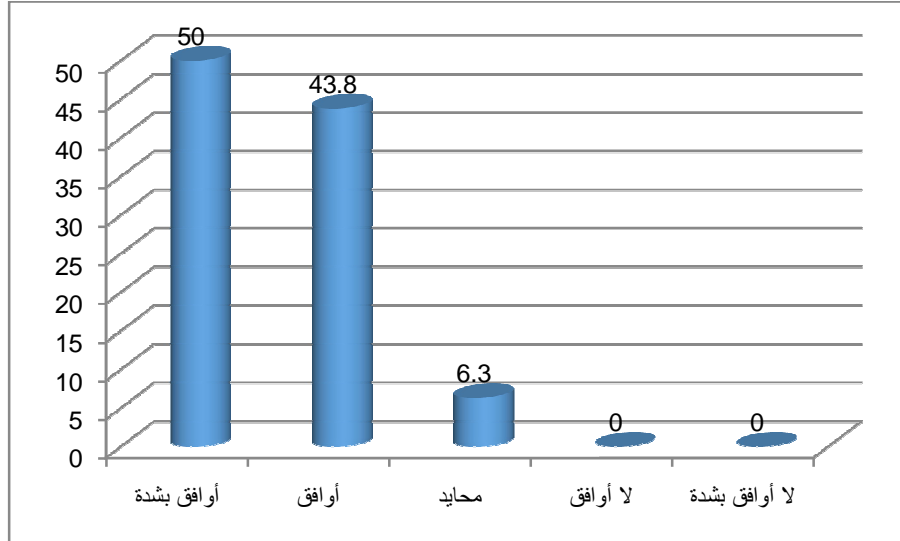
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
50.0	40	أوافق بشدة
43.8	35	أوافق
6.3	5	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>80</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

### شكل رقم (21/2/4)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (24/2/4) والشكل (21/2/4) أن 50.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون

بشدة على " الالتزام بتوحيد المعايير المحاسبية يمكن المستثمرين من المقارنة بين البدائل

الاستثمارية في شركات البترول" و 43.8% يوافقون و 6.3% من محايد .

سابعاً : اختبار الفرضيات :

1. إختبار الفرضية الأولى والتي تنص علي (تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يسبب مشكلات محاسبية ) .

يوضح الجدول رقم (25/2/4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى .

### جدول (25/2/4)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

رقم	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في قياس حجم التكلفة	57.750	4	.000	4.00	1.043	4.00	دالة	موافق
2	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في حساب قسط النفاذ و الفترات التي تستنفذ فيها التكاليف	35.200	3	.000	4.00	.900	4.00	دالة	موافق
3	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف عن البترول يؤثر في تحديد و قياس الإيرادات	30.500	3	.000	3.88	.998	4.00	دالة	موافق
4	تواجه شركات البترول صعوبات في تحديد الأسلوب المناسب لمقابلة التكاليف الضخمة في البحث و الاستكشاف بالإيرادات المحققة	26.250	4	.000	3.75	1.097	4.00	دالة	موافق
5	لا توجد معايير مناسبة لتوجيه شركات البترول لتحديد الطريقة السليمة لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف مما يؤدي إلى عدم توحيد الأنظمة المحاسبية في شركات البترول	19.625	4	.001	3.40	1.132	4.00	دالة	موافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

من الجدول (25/2/4) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للعبارات الفرضية اقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارة الفرضية الأولى.

2. إختبار الفرضية الثانية والتي تنص علي (تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول).  
يوضح الجدول رقم (26/2/4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية .

### جدول (26/2/4)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

رقم	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	طبيعة عمليات البحث و الاستكشاف في شركات البترول تتطلب وقتا طويلا يتجاوز السنة المالية مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة	42.100	3	.000	4.23	.727	4.00	دالة	موافق
2	شركات البترول التي تتبع طريقة المجهودان الناتجة تختلف بنود قوائمها المالية عن الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية	41.700	3	.000	3.95	.820	4.00	دالة	موافق
3	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في تصنيف المصروفات إلى ايرادية و رأسمالية مما يؤثر في مصداقية القوائم المالية	58.375	4	.000	4.09	.681	4.00	دالة	موافق
4	تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف بحث و استكشاف البترول يؤثر بشكل مباشر في تحديد قيم الأصول مما يؤثر على مصداقية قائمة المركز المالي	67.500	4	.000	4.13	.664	4.00	دلالة	موافق
5	اختلاف تطبيق شركات البترول للطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى اختلاف طرق عرض القوائم المالية	91.625	4	.000	4.41	.617	4.00	دلالة	موافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

من الجدول (26/2/4) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للعبارات قل من 0.05 أي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارة الفرضية الثانية.

3. اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص علي (وجود معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول).

يوضح الجدول رقم (27/2/4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة .

#### جدول رقم (27/2/4)

#### الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	وجود معايير محاسبية موحدة و متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية و تحسين الأداء المالي في شركات البترول	72.700	3	.000	4.17	.665	4.00	دالة	موافق
2	وجود معايير محاسبية موحدة و متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى كفاءة و فعالية الأنظمة المحاسبية في شركات البترول	58.100	3	.000	4.16	.616	4.00	دالة	موافق
3	تطبيق معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث و لاستكشاف يساهم في توحيد بنود القوائم المالية الخاصة شركات البترول	59.400	3	.000	3.73	.991	4.00	دالة	موافق
4	تطبيق معايير محاسبية موحدة في معالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يزيد من مصداقية القوائم المالية في شركات البترول	68.250	4	.000	4.31	.805	4.00	دالة	موافق
5	الالتزام بتوحيد المعايير المحاسبية يمكن المستثمرين من المقارنة بين البدائل الاستثمارية في شركات البترول	26.875	4	.000	4.24	.612	4.00	دالة	موافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول (27/2/4) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للعبارات أقل من 0.05 أي ذات دلالة بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارة الفرضية الثالثة.

### جدول رقم (28/2/4)

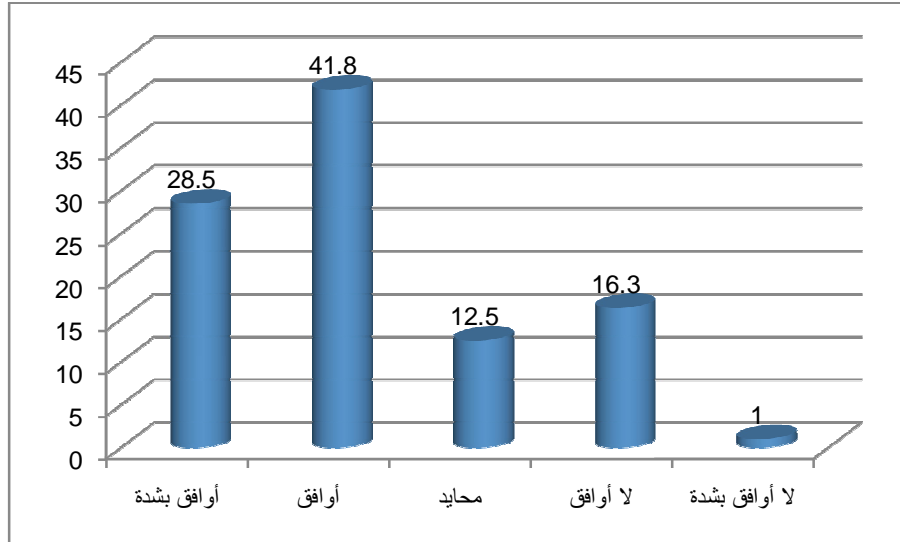
#### إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبرة
28.5	114	أوافق بشدة
41.8	167	أوافق
12.5	50	محايد
16.3	65	لا أوافق
1.0	4	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>400</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2017م

### شكل رقم (22/2/4)

#### إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الجدول (28/2/4) والشكل (22/2/4) أن 28.5% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة علي " تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف بسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول " و 41.8% موافق و 12.5% محايد و 16.3% لا أوافق و 1.0% لا يوافق بشده .

جدول رقم (29/2/4)

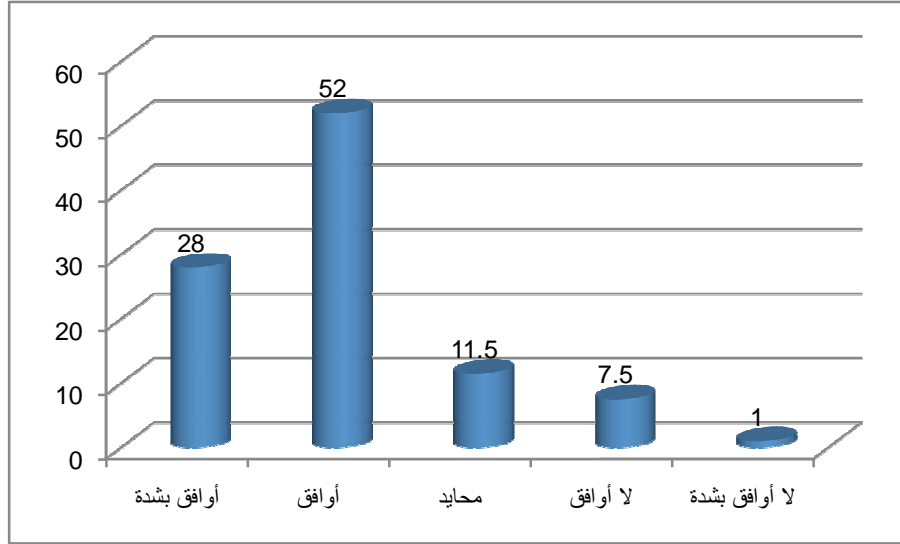
إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
28.0	112	أوافق بشدة
52.0	208	أوافق
11.5	46	محايد
7.5	30	لا أوافق
1.0	4	لا أوافق بشدة
<b>100.0</b>	<b>400</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2017م

شكل رقم (23/2/4)

إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول (29/2/4) والشكل (23/2/4) أن 28.0% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة الموافقة بشدة على "تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول " و 51.5% موافق و 52.0% محايد و 11.5% لا يوافق و لا يوجد في عينة الدراسة من 1.0% لا أوافق بشدة .

### جدول رقم (30/2/4)

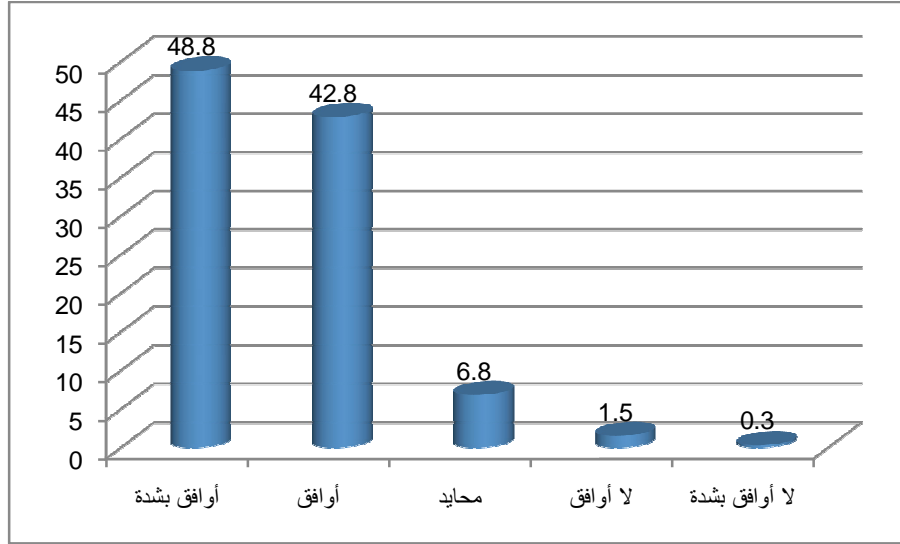
#### إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبرة
48.8	195	أوافق بشدة
42.8	171	أوافق
6.8	27	محايد
1.5	6	لا أوافق
.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2017م

### شكل رقم (24/2/4)

#### يوضح إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الجدول (30/2/4) والشكل (24/2/4) أن 48.8% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على " وجود معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول " و 51.0% موافق و 42.8% محايد و 6.8% لا يوافق و 0.3% لا يوافق بشدة .



جدول رقم (31/2/4)

يوضح اختبار فرضيات الدراسة ككل

رقم العبارة	الفرضية	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف بسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول .	195.325	4	.000	3.81	1.056	4.00	دالة	موافق
2	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .	335.500	4	.000	3.99	.887	4.00	دالة	موافق
3	وجود معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .	450.400	4	.000	4.38	.702	4.00	دالة	موافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2017م

- من الجدول (31/2/4) نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات الباحثين تجاه الفرضية الأولى ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على الفرضية الأولى.
- من الجدول أعلاه نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثانية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات الباحثين تجاه الفرضية الثانية، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على الفرضية الثانية.

- من الجدول أعلاه نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثالثة أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثالثة، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجد أنها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثالثة.

## أولاً : النتائج :

من خلال الدراسة الميدانية يستخلص الباحث النتائج التالية :

1. طبيعة عمليات البحث و الاستكشاف في شركات البترول تتطلب وقتا طويلا يتجاوز السنة المالية مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة .
2. الطرق المحاسبية المتبعة في الشركات لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف علي درجة من الإختلاف ويؤثر ذلك في النتائج ويسبب مشكلات محاسبية .
3. اختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في شركات البترول لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤثر بشكل كبير على تحديد نتيجة النشاط - حجم مركز التكلفة - قسط النفاذ و الفترات التي تستنفد فيها التكاليف - قيم الأصول في قائمة المركز المالي .
4. اختلاف تطبيق شركات البترول للطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الاستكشاف يؤدي إلى اختلاف طرق عرض القوائم المالية .
5. تواجه شركات البترول صعوبات في تحديد الأسلوب المناسب لمقابلة التكاليف الضخمة في البحث و الاستكشاف بالإيرادات المحققة .
6. شركات البترول التي تتبع طريقة المجهودات الناتجة تختلف بنود قوائمها المالية عن الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية .
7. لا توجد معايير محاسبية مناسبة لتوجيه شركات البترول لتحديد الطريقة السليمة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف مما يؤدي إلى عدم توحيد الأنظمة المحاسبية في شركات البترول .

## ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

- 1- التمييز بين تكاليف البحث والإستكشاف بين الإيرادية والرأسمالية لكي لا يؤثر علي المعالجة المحاسبية لشركات البترول .
- 2-تحديد المشاكل المحاسبية في مرحلة البحث والإستكشاف ومعالجتها وإزالة أثرها علي شفافية القوائم المالية في شركات البترول .
- 3- العمل علي تصميم نظام محاسبي يسجل تكاليف مرحلة البحث والإستكشاف بدقة .
- 4- إمكانية تطبيق نظام محاسبي موحد لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف بين مجموعة الشركات العاملة في مجال البترول في السودان .
- 5- إيجاد نظام محاسبي موحد لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي الي توحيد طرق عرض القوائم مما يساهم في مصداقيتها .
- 6- العمل علي إيجاد معايير محاسبية مناسبة لتوجيه البترول لإختيار الطرق السليمة لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف .
- 7- قيام شركات البترول بعمل حسابات ختامية تفصح عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي بكل شفافية حتى يكون هناك قياس وتقييم حقيقي لمدى نجاح او فشل الشركة مما يساهم في حماية المستثمرين وترشيد القرارات الاستثمارية .
- 8- يقترح الباحث الدراسات المستقبلية التالية :
  - أ- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي جودة الإفصاح في القوائم المالية في القطاع النفطي .
  - ب- أثر تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي علي جودة القوائم المالية في شركات البترول في السودان .

## قائمة المصادر والمراجع

- القرآن الكريم .

أولاً : المراجع العربية :

### 1. الكتب :

- ابو نصار، محمد، و حميدات، جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية ، (الاردن : عمان ، دار وائل للنشر ، 2008).
- أبو الفتوح فضالة ، محاسبة البترول ، (القاهرة : دار النهضة العربية ) .
- أبو العلا يسري ، مبادئ الإقتصاد البترولي ، ( القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993م ) .
- احمد البار ، التطورات في سوق البترول ، (جدة : دار الفنون للطباعة والنشر ) ، 2010م .
- اياد عبدالموجود ، محاسبة عمليات النفط الخام ، ( الرياض : معهد الإدارة العامة إدارة البرامج الإعدادية ، د.ت . ، 1993م ) .
- جورج وهبة ، ماذا نستخرج من البترول ، ( القاهرة : دار المعارف ، مصر 1970م ) .
- حازم حسن العطار ، هندسة المكامن النفطية ، ( بغداد : د . ن . ، 2001م ) .
- حسين القاضي ، د.عبدالرازق القاسم ، محاسبة البترول ، ( عمان : الدار العلمية الدولية ، 2001م ) .
- حسين عبدالله ، إقتصاديات البترول ، (القاهرة :دار النهضة العربية ، 1998م) .
- خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، ( عمان : دار وائل للنشر ، 2012م ) .
- سيد فتحي أحمد الخولي ، اقتصاد النفط ، ( جدة : د . ن . ، 1997م) .
- شارلي عيسوي ، اقتصاديات بترول الشرق الأوسط ، ترجمة أحمد علي ، ( القاهرة : موسوعة سجل العرب للنشر ، 1996م ) .
- عبدالخالق المطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، (عمان : دار البازورى العلمية للنشر والتوزيع ، 2012م ) .
- عمر احمد محمد عثمان ، محاسبة النفط والغاز ،(الخرطوم ،شركة مطابع السودان للعملة المحدودة 2012م ) .

- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss ، ( خوارزم العلمية ، جدة : 2008م ) .
- عبدالمنعم عبدالوهاب وآخرون، جغرافية النفط والطاقة، ( بغداد : د.ن ، 1981م ) .
- فؤاد خليل حلمي ود.حلمي سلام ، نظم التكاليف في قطاع البترول ، ( القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، د.ت ) .
- لطفي أمين السيد أحمد ، مراجعة وتدقيق المعلومات ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ) ، 2005م .
- محمد عبده يمانى ، الجيولوجيا الإقتصادية والثروة المعدنية في المملكة العربية السعودية ، ( جدة : مطابع المدينة المنورة ، 1406هـ ) .
- محمد رؤوف مصطفى ، مذكرات في حسابات إنتاج البترول والغاز ، ( الكويت : مطبعة جامعة الكويت ، 1975م ) .
- محمد زاهر السماك ود.زكريا عبدالحميد باشا ، دراسات في النفط والسياسة النفطية ( الموصل : د.ن ، 1985م ) .
- محمد محروس اسماعيل ، اقتصاديات البترول والطاقة ، ( الإسكندرية : د.ن 1978م ) .
- مختار علي أبو زريده ، محاسبة النفط ، ( بيروت : معهد الانماء العربي ، 1985م ) .
- موسى السيد محمد ، ورشة عمل الإطار المالي والضريبي لإتفاقيات البترول ، ( الخرطوم : قاعة الصداقة ، 2005م ) .
- يوسف محمد جريوع, د. سالم عبد الله حلس , المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية , (الأردن: عمان, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ) 2002م .
- يوسف الحاروني ، قصة البترول ، ( القاهرة : دار المعارف 1973م ) .
- سفر التكوين ، الإصحاح السادس 136-14 (Genesis 6:13-14) .

## 2. الرسائل العلمية :

- سالمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة-، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة، قسم التسيير، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2008-2009 .

- سامح ماهر ابراهيم بشري ، طرق التكاليف المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي ، ( جامعة الخرطوم كلية الدراسات العليا ) ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2013م .

- سمير حسن عمار ، دراسة تحليلية لتخصيص التكاليف المشتركة في مصفاة جدة للبترول احدي مصافي الشركة العربية للتسويق والتكرير ، (جامعة الملك عبدالعزيز ) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 1994م .

- مجدى عجبنا محمد ابراهيم ، قياس وتقويم تكلفة الاستشكاف ونتاج البترول ، (جامعة النيلين - كلية التجارة )، دراسة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، 2010م .

- محمد بدوي محمد علي ، مدي إلتزام شركات النفط السودانية بمعايير المحاسبة الدولية ، (جامعة كردفان - كلية الدراسات التجارية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2011م .

- نهاد المهدي ادريس محمد ، إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركات البترول ، (جامعة كردفان - كلية الدراسات التجارية ) رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2011م .

### 3. الدوريات :

- توفيق محمد شريف ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ، ( الرياض: مجلة الإدارة العامة ، العدد 5 ، سبتمبر 1987) .

- صادق البسام ، الإتجاهات الحديثة في محاسبة النفط والغاز ، ( الكويت : منشورات مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد الثامن ، 1985م ) .

- عبدالعاطي أحمد صادق ، النفط في اللغة وعند قدماء العرب ، مجلة النفط والغاز ، ( العدد الثالث ، يناير 2004م ) .
- عبدالله و خالد أمين ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية ، ( مجلة القانون العربي العدد 92 ، 2005 ) .
- مجلة النفط والغاز العدد الثالث مارس 2002م .

#### 4. المؤتمرات والندوات :

- المبارك ، نبيل ، عبيد ، سعود بن سلمان ، الإفصاح والشفافية والإدارة الفاعلة في القطاعات النفطية ، ورقة عمل مقدمة للندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في دول الخليج العربي ، بعنوان : الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية ، المنعقدة في الفترة من 14- 15 ديسمبر 2003م ، المنعقدة في مركز الملك خالد الحضاري بمدينة بريدة .
- السعدني مصطفى حسن بسيوني ، مدي الإرتباط بالشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، بحث مقدم مقدم للمؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة ، في الفترة ما بين 4 - 5 ديسمبر 2007م .
- عبدالله الطريقي ، الغاز الطبيعي في الشرق الأوسط ، مؤتمر النفط الثالث ، ( الإسكندرية : الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، أكتوبر 1969م )

#### 5. ورش العمل :

- طارق مبارك أحمد مجذوب ، دور التشريعات في المحافظة علي البيئة في الصناعة النفطية والتشريعات البيئية في السودان ، ( الخرطوم : المؤسسة السودانية للنفط ، ورشة عمل ، مايو 2000م ) .
- مني أحمد يس ، دور التشريعات في المحافظة علي البيئة في الصناعة النفطية ، المحافظة علي البيئة من التلوث في اتفاقيات وعقود النفط ، ( الخرطوم : المؤسسة السودانية للنفط ، الإدارة القانونية ، ورشة عمل ، مايو 2000م ) .

#### 6. التقارير والقوانين :



- جمهورية السودان ، وزارة النفط ، المؤسسة السودانية للنفط ، 2009م .
- قانون النفط الليبي ، المادة الأولى ، 1955م، الفقرة 2 .
- وزارة الطاقة والتعدين ، قانون الثروة النفطية ، (الخرطوم : إدارة الإستكشاف والإنتاج النفطي ، أغسطس 1988م ) .
- وزارة الطاقة والتعدين ، محفوظات وزارة الطاقة والتعدين ، (الخرطوم : أمانة الإستكشاف ، أغسطس 1988م ) .

#### 7- شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت):

- <http://sudanimanma.8k.com/petrol.htm>. 10:44 pm.
- [http://www.ibtesama.com/vb/showthread-t\\_203081.html](http://www.ibtesama.com/vb/showthread-t_203081.html). 08:32 am
- [http://www.spc.sd/sbout\\_spc\\_1.php](http://www.spc.sd/sbout_spc_1.php) .
- [www.kantakji.com](http://www.kantakji.com) . 11:01 pm .
- [www.shatharat.net/vb](http://www.shatharat.net/vb) . 09:14
- <http://infotecaccountants.com/forums/topic/66451> - ركائز الإطار الفكري - 06:13 .  
المحاسبة في صناعة النفط ،

#### 8. المراجع الأجنبية :

- . Belkanoui, Ahmed (1981) **"Accounting Theory"** Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY.
- Rebecca A. Gollum, **Fundamentals of oil and Gas accounting third edition**, Penn well publishing, Tulsa – Oklahoma, 1973.

مُلحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا

،، السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ،،

الموضوع : إستمارة إستبانة

إستكمالاً لمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان:(المحاسبة عن تكاليف بحث واستكشاف البترول وأثرها علي مصداقية القوائم المالية في شركات البترول) دراسة ميدانية لعينة من الشركات العاملة في مجال البترول في السودان .

ولتكملة الجانب العملي للدراسة نرجو من سيادتكم التكرم بملء بيانات الاستبانة المرفقة ، علماً بأن الآراء المُعطاة ستُحاط بسرية تامة وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ، كما أن نتائج الدراسة ستكون تحت طلبكم في حال رغبتكم في ذلك .

،، وشكراً لحسن تعاونكم للمساهمة في تعزيز مسيرة البحث العلمي ،،

**الباحث :**  
**أمجد محمود الوسيلة**

القسم الأول : البيانات الشخصية :

يرجي التكرم بوضع علامة ( √ ) أمام ما تراه مناسب :

1- العمر :

<input type="checkbox"/>	من 30 وأقل من 35 سنة	<input type="checkbox"/>	30 سنة فأقل
<input type="checkbox"/>	40 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 35 وأقل من 40 سنة

2- المؤهل العلمي :

<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	دكتوراة	<input type="checkbox"/>	ماجستير

أخري .....

3- التخصص العلمي :

<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	محاسبة
<input type="checkbox"/>	نظم معلومات محاسبية	<input type="checkbox"/>	دراسات مصرفية
	أخري .....	<input type="checkbox"/>	إقتصاد

4- المؤهل المهني :

<input type="checkbox"/>	زمالة بريطانية	<input type="checkbox"/>	زمالة سودانية
<input type="checkbox"/>	زمالة عربية	<input type="checkbox"/>	زمالة أمريكية
<input type="checkbox"/>	لا يوجد مؤهل مهني		أخري .....

5- المركز الوظيفي :

<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	محاسب تكاليف	<input type="checkbox"/>	محاسب مالي
--------------------------	-----------	--------------------------	--------------	--------------------------	------------

مراجع خارجي  مراجع داخلي  رئيس حسابات  
 أخري

**6- سنوات الخبرة :**

من 15 - 10 سنة  من 10 - 5 سنوات  5 سنوات فأقل  
 أكثر من 20 سنة  من 20 - 15 سنة

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة :

يرجي التكرم بوضع علامة ( √ ) أمام مستوي الموافقة المناسب :

الفرضية الأولى : ( تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يسبب مشكلات محاسبية في شركات البترول ) .

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الإستكشاف عن البترول يؤثر في قياس حجم التكلفة .					
2	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الإستكشاف عن البترول يؤثر في حساب قسط النفاذ والفترات التي تستنفذ فيها التكاليف .					
3	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث و الإستكشاف عن البترول يؤثر في تحديد وقياس الإيرادات .					
4	تواجه شركات البترول صعوبات في تحديد الأسلوب المناسب لمقابلة التكاليف الضخمة في البحث والإستكشاف بالإيرادات المحققة .					
5	لا توجد معايير مناسبة لتوجيه شركات البترول لتحديد الطريقة السليمة لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف مما يؤدي الي عدم توحيد الأنظمة المحاسبية في شركات البترول .					

الفرضية الثانية : (تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف يؤثر في مصداقية القوائم المالية في شركات البترول) .

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	طبيعة عمليات البحث والإستكشاف في شركات البترول تتطلب وقتاً طويلاً يتجاوز السنة المالية مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة .					
2	شركات البترول التي تتبع طريقة المجهودات الناجحة تختلف بنود قوائمها المالية عن الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية					
3	تعدد الطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف يؤثر في تصنيف المصروفات الي ايرادية ورأسمالية مما يؤثر في مصداقية القوائم المالية .					
4	تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف بحث واستكشاف البترول يؤثر بشكل مباشر في تحديد قيم الأصول مما يؤثر علي مصداقية قائمة المركز المالي .					
5	إختلاف تطبيق شركات البترول للطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي الي إختلاف طرق عرض القوائم المالية .					

الفرضية الثالثة : (وجود معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية في شركات البترول) .

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	وجود معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي الي توحيد الممارسات المحاسبية وتحسين الأداء المالي في شركات البترول .					
2	وجود معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي الي كفاءة وفاعلية الأنظمة المحاسبية في شركات البترول .					
3	تطبيق معايير محاسبية متفق عليها لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يساهم في توحيد بنود القوائم المالية الخاصة بشركات البترول .					
4	تطبيق معايير محاسبية موحدة في معالجة تكاليف البحث والإستكشاف يزيد من مصداقية القوائم المالية في شركات البترول .					
5	الإلتزام بتوحيد المعايير المحاسبية يمكن المستثمرين من المقارنة بين البدائل الإستثمارية في شركات البترول .					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي الإستبانة

م	الإسم	الجهة
1	د.بابكر ابراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين
2	برفيسور الهادي آدم	أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. زين العابدين حسن	أستاذ المحاسبة المساعد - أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية
4	د.زهير أحمد علي	أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د.الصادق محمد آدم	عميد كلية الدراسات التجارية - جامعة شمال كردفان
6	د.مصطفى هارون عزالدين	أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة النيلين كلية التجارة
7	د.محمد الناير محمددين	أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا