

تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية في ظل النظام

المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 06

Evaluation and treatment of exploration expenditures of physiological assets under the SCF & IFRS 06

خلادي عبد الغني، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية، جامعة الوادي،

الجزائر، kholladi-abdelghani@univ-eloued.dzمحمد الهادي ضيف الله، جامعة الوادي، الجزائر، difmh2008@hotmail.fr

تاريخ الاستلام: 2020/08/15 تاريخ القبول: 2020/12/17 تاريخ النشر: 2021/12/31

ملخص: تهدف هذه الدراسة لبيان كيفية تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف في ظل النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 06، بغية الوصول الى آليات محاسبية تمكن من تطبيق المعايير الدولية لهذا القطاع الاقتصادي الهام جدا في الجزائر، وللوصول للهدف المنشود قمنا بدراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للآبار ENTP. وقد توصلت الدراسة إلى أن طريقة الجهود الناجحة تعتبر مؤشر مهم لتقييم أداء العاملين في قسم الأبحاث والإستكشاف.

الكلمات المفتاحية: الأصول الفيزيولوجية، نفقات الاستكشاف، النظام المحاسبي المالي، معايير الإبلاغ المالي الدولية.

تصنيف JEL : P28 ، M41

Abstract:

This study aims to demonstrate how to evaluate and treat exploration expenditures under the SCF with the requirements of the IFRS N° 06, in order to reach accounting mechanisms that enable the application of international standards for this very important economic sector in Algeria, and to reach the desired goal, we conducted a field study of the National Wells Corporation ENTP. The study concluded that the method of successful efforts is an important indicator for evaluating the performance of employees in the research and exploration department. **keyword:** physiological assets, exploration expenses, SCF, IFRS. **JEL classification code : M41, P28**

المؤلف المرسل: خلادي عبد الغني،

الإيميل: kholladi-abdelghani@univ-eloued.dz

1. مقدمة:

تعمل اغلب دول العالم على تطبيق مجموعة من المعايير الدولية والتي يطلق عليها اليوم بمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، وقد تضمنت هذه المعايير معيارا يخص هذا القطاع (النفط والغاز) من بين القطاعات الاقتصادية المختلفة لكن كما نعلم ان قطاع النفط والغاز في اغلب دول العالم، يأخذ حيزا كبير من الاهتمام كونه يمثل نسبة كبيرة من الدخل القومي لها، وهذا بدوره جعل الشركات النفط والغاز بالجزائر الى تبني هذا المعيار لأنه اصبح امرا ضروريا ولاسيما أن الجزائر تعتبر من الدول المصدرة للغاز والنفط ، ومما تجدر الإشارة اليه ان هذا التبني يحتاج الى توفير بيئة محاسبية ملائمة لطبيعة هذا القطاع أهمها تطوير الانظمة المالية والمحاسبية بالجزائر، بشكل يتوافق مع المعيار الدولي IFRS6 لغرض تطبيقه بصورة صحيحة، مما ينجر عليه تعزيز موثوقية القوائم المالية المعدة في هذا القطاع من خلال توفر معلومات تتمتع بخصائص نوعية ذات جودة عالية تشبع حاجيات مستخدميها في صنع القرارات.

مما سبق يمكننا طرح الاشكال التالي:

✓ كيف يتم تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم

06؟

وللإجابة على هذا الاشكال يجدر بنا أولا الاجابة على الاسئلة الفرعية التالية:

- ❖ كيف ساهم النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار IFRS6؟
- ❖ ما هي أهم أساليب تقييم ومعالجة الأصول الفيزيولوجية وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS6؟
- ❖ هل يمكن تكييف النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول الفيزيولوجية وفقا لمستجدات IFRS6؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

❖ تكيف النظام المحاسبي المالي مع معيار الإبلاغ المالي IFRS6 والخاص بمعالجة نفقات الاستكشاف الأصول الفيزيولوجية؛

❖ يساهم SCF في توفير آلية مناسبة تمكن الشركات العاملة في هذا القطاع من الإفصاح الصحيح وإعطاء المعلومة الجيدة لصانعي القرار في هذه المنشآت.

أهمية الدراسة:

❖ يكتسي عملنا هذا أهمية كبيرة في تقويم النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية خصوصا المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS6 والذي يتعلق باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية، مما يوفر حلول كثيرة للمشاكل المتعلقة بالإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف للأصول الفيزيولوجية.

أهداف الدراسة:

تهدف دراستنا الى معالجة النقاط التالية:

✓ تقييم آليات النظام المحاسبي المالي الخاصة بطرق قياس ومعالجة نفقات الاستكشاف.

وفقا لما جاء به المعيار الدولي IFRS06.

✓ استحداث نظام محاسبي هدفه الوصول الى اليات محاسبية تتلاءم مع متطلبات مع

المعيار الدولي IFRS6.

الدراسات السابقة:

❖ دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي, حسنين سعد خلف, تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة

البحث والاستكشاف في ضل النظام المحاسبي الموحد استنادا الى المعيار الدولي

IFRS06, جامعة المستنصرية, مجلة كلية الكوت المجلد 02, العدد 02-2018:

هدفت الدراسة الى تقييم اليات النظام المحاسبي الموحد الخاصة بقياس وعرض

نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز، واقتراح آلية لتطوير النظام

المحاسبي الموحد من خلال اقتراح آلية محاسبية تتلاءم مع IFRS 06 والقاء الضوء على

مدى تأثيرها على القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور بالنظام المحاسبي الموحد من خلال عدم توفير الية سليمة تمكن من متابعة تكاليف الاستكشاف على مستوى الحقول والاكتفاء برسملتها، بالإضافة إلى وجود تضارب في تبويب الحسابات الناتجة عن أحداث اقتصادية مع شركات التتقيب حيث يتم الاعتراف بالإيرادات المدفوعة من قبلهم تحت حساب إيرادات النشاط الجاري في حين تثبت الديون المستحقة لشركة عليهم تحت مسمى (مدينو نشاط غير جاري).

هيكل الدراسة: قمنا بتقسيم الدراسة وفق الهيكل التالي:

أولاً- الأصول الفيزيولوجية في ظل الممارسات المحاسبية؛

ثانياً- الصناعة النفطية؛

ثانياً- الدراسة الميدانية.

1. الأصول الفيزيولوجية في ظل الممارسات المحاسبية

1.1. المعيار الدولي (IFRS 6)

1.1.1. المنشأة والآثار والحاجة

تاريخياً كان هناك طريقتان يتم استخدامهما في صناعة النفط والغاز هما المجهودات الناجحة والكلفة الكلية، حيث تسمح الطريقة الأولى برسملة كافة التكاليف المتعلقة بمشاريع الاستكشاف الناجحة التي ينتج عنها اكتشاف احتياطات جديدة من النفط والغاز الطبيعي، أما المشاريع غير الناجحة أو الآبار الجافة (Dry hole)، فإنها تعامل كمصاريف تشغيلية، وتقابل بإيرادات الفترة الحالية، وذلك تماشياً مع مفهوم المقابلة (Umobong, Asian, (2015, P: 02)، في حين تسمح الطريقة الثانية برسملة جميع التكاليف المنفقة في سبيل اكتشاف احتياطات النفط والغاز وتحمل تلك التكاليف على الفترات المستقبلية، حيث يتم مقابلتها مع الإيرادات المتأتية من إنتاج الاحتياطات المكتشفة (Schuga, Umobong, (2015, P: 05)، rt, Gary, 2002, P: 05)، بمعنى آخر رسملة جميع التكاليف الناتجة عن المشاريع الفاشلة والناجحة في ان واحد و إظهارها في قائمة المركز المالي.

وتعد الطرائق في أعلاه محل نقاش وجدل يمتد لأكثر من أربعين سنة، لاسيما بعد الحظر النفطي في الشرق الأوسط عام 1973، والذي أدى إلى زيادة الاهتمام والدعم لصناعة النفط والغاز وتم ذلك بمجالات متعددة منها توفير معايير محاسبية، وقد أخذت هيئة البورصة المالية (SEC) مهمة الدعم من خلال تطوير معايير محاسبية خاصة بهذه الصناعة، وقد فوضت مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مسؤولية وضع تلك المعايير، واحتفظت الهيئة بحق الموافقة النهائية، وبعد فترة كشف (FASB) مسودة بعنوان " المحاسبة المالية لشركات إنتاج النفط والغاز " غرضها تضييق البدائل المحاسبية وتتطلب استخدام طريقة المجهودات الناجحة حصرا، وقد جوبهت تلك المسودة بجهود وضغط شديد من قبل الشركات الصغيرة والمستقلة في الصناعة والتي تعتمد طريقة الكلفة الكلية لإظهار النمو في أصولها وجذب الاستثمارات لنشاط الاستكشاف ومع ذلك فإن (FASB) أجرى العديد من الدراسات التي تدعم تلك المسودة وفي شهر كانون الأول من عام 1997 م أصدر (FASB) المعيار المرقم 19 بعنوان " المحاسبة والتقارير المالية في صناعة النفط والغاز " والذي قضى على نحو فاعل على طريقة الكلفة الكلية في التقارير المالية، وقد كان الضغط حينها مستمرا، حتى سحبت هيئة البورصة الأمريكية دعمها للمعيار المرقم 19 والسماح بالاستمرار في استخدام طريقة الكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة (Cortese, & Irvine , 2010, PP: 87-95)

ويمكن القول بأن هذا الضغط والمعارضة الشديدة لتطبيق المعيار كان نتيجة الآثار الاقتصادية لطريقة المجهودات الناجحة على الوحدات الاقتصادية النفطية لاسيما الصغيرة منها، لأن مرحلة البحث والاستكشاف تحتوي على مخاطر جمة، منها عدم التأكد وطول الفترة، فضلا عن الإنفاق الكبير والذي بدوره يجعل حاجة تلك الوحدات للأموال والحصول عليها بطرائق مختلفة أمرا جوهريا لديمومة استمراريتها، وللحصول على تلك الأموال تخضع

قائمة المركز المالي والدخل إلى تحليل مالي من قبل الدائنين والمقرضين، حيث تساعد طريقة الكلفة الكلية في إظهار أصول الوحدة الاقتصادية بشكل متمم مما يعزز موقفها المالي، فضلا عن الأرباح العالية .

ويرى Abushaiba & Elanfour بأن تفضيل طريقة الكلفة الكلية يسهم في الحفاظ على المستثمرين الحاليين من خلال الإبلاغ عن البيانات المالية والتي تعطي نظرة أكثر إيجابية للدخل والمركز المالي (Abushaiba, Eldanfour, 2014, PP: 2340-4044)، وهذا عكس الجهود الناجحة التي إذا استمرت الوحدات الصغيرة بمشاريع تكون نتائجها فاشلة خلال فترة قصيرة ستشهر إفلاسها لا محالة، نتيجة فقدان المستثمرين وهذا ما يؤكد الضغوط آنذاك، ويتضح أن استخدام طريقة الكلفة الكلية يعمل على تآكل رأس مال الوحدة الاقتصادية، أما الآثار الاقتصادية على مستوى الدولة فيكون من خلال المبلغ الخاضع للضريبة حيث يكون عاليا إذا كانت الوحدة تطبق طريقة الكلفة الكلية على العكس من الجهود الناجحة وهذا ما يجعل سياسة الدولة لا سيما في الدول الرأسمالية تميل إلى طريقة الكلفة الكلية.

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعد من المنظمات غير الحكومية التي تفتقر للمسألة السياسية (Gallhofer , & Haslam , 2007, P: 633).

والتي تحتاج إلى تمويل لتمشية أعمالها وهذا التمويل يتم من خلال منظمات ومعاهد ومجالس و وحدات اقتصادية كبرى لها نفوذها على الساحة العالمية فضلا عن مصالحها الخاصة التي قد تكون في بعض الأحيان ورقة ضغط على المجلس، أما الآثار الاجتماعية فستظهر من خلال دعم الموازنات بتلك المبالغ العالية من الضرائب وما تعكسه من توفير المتطلبات الأساسية لأفراد المجتمع.

وفي عام 1998 أضافت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لجدول أعمالها مشروع الصناعات الاستخراجية والذي يهدف إلى تحديد ومعالجة قضايا القياس والإفصاح التي تواجهها صناعة النفط، ومن بين العديد من القضايا التي أخذت بالحسبان الطرائق المستخدمة في حساب تكاليف ما قبل الإنتاج والتي تتمثل بتكاليف الأنشطة المتعلقة باستكشاف الاحتياطات النفطية وتقييم صلاحيتها (Cortese , & Irvine, & Kaidonis, 2010, PP: 76-88)

وفي عام 2000 أصدرت IASC ورقة مناقشة تحتوي على دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية، وقد فضلت التوجيه بتبني طريقة محاسبية أكثر توافقاً مع مبادئ طريقة المجهودات الناجحة، وتضمنت الدراسة أيضاً استبياناً حول الممارسات السائدة لمساعدة IASC في تحديد القضايا الأساسية في محاسبة الصناعات الاستخراجية (القاضي، الريشاني، 2010، صفحة 63)، وفي عام 2004 أصدر IASB مستورد معيار (IFRS 6)، " استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها "، وكان الهدف من هذه المسودة إدخال تحسينات للممارسات المحاسبية لأنشطة الاستكشاف والتقييم " والذي يعد تدبيراً مؤقتاً بدلاً من معيار محاسبي شامل للصناعة الإخراجية يتم طرحه مستقبلاً، وكان الغرض من هذا المعيار هو تمكين الوحدات الاقتصادية من الإبلاغ عن أصول الاستكشاف والتقييم من خلال الامتثال لمعيار (IFRS 6)، و أصبح هذا المعيار فاعلاً مطلع عام 2005 (Kaidonis & Irvine & Cortese, 2009, PP: 27-37)

ويمكن القول بأن هذا المعيار جاء نتيجة الحاجة الدولية والتي عبر عنها Wing & Cai بوجود مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة دولياً والتي ستقضي على الحاجة لإعداد قوائم مالية بصيغ مختلفة من خلال تخفيض التنوع المحاسبي بين الدول وتسهيل حركة رأس المال والتكامل بين الأسواق العالمية وإذا ما عكسنا تلك الحاجة على القطاع النفطي نجد أن شركات هذا القطاع من الشركات الضخمة والتي تعمل في مناطق متفرقة من العالم وبالتالي

وجود معيار دولي متفق عليه يمثل حاجة محاسبية وقانونية واقتصادية ماسة لتلك الشركات (Cai, & Wang , 2010, P: 25)، وفيما يأتي عرض موجز لأهداف ونطاق ومتطلبات المعيار (IFRS 6).

2.1.1. متطلبات الاعتراف والقياس على وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 6)

يمكن تحديد متطلبات الاعتراف والقياس للمعيار (IFRS 6)، بما يلي:

❖ يتطلب هذا المعيار من الوحدة تحديد الساسة المحاسبية الخاصة بالنفقات والاعتراف بها كأصول (رسملة النفقات) استكشاف وتقييم وتطبيق تلك السياسة باتساق، وينبغي أن تأخذ تلك السياسة بالحسبان مدى الإنفاق المراقب للعملية الخاصة باستكشاف الموارد المعدنية، وأن يتم الاعتراف بتلك الأصول بالتكلفة، وفيما يأتي هذه أثلة عن أنواع النفقات التي يمكن إدراجها في التكلفة الأولية (Ernst & Young, 2009, P: 01):

✓ تكاليف الحصول على حق الاستكشاف؛

✓ تكاليف الدراسات الطبوغرافية، والجيولوجية، والجيوكيميائية، والجيوفيزيائية؛

✓ تكاليف الحفر الاستكشافي؛

✓ تكاليف العينات؛

✓ تكاليف الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية.

ويرى الباحثان بأن أنواع النفقات في أعلاه لا يمكن توفير معلومات عنها من قبل نظام المحاسبة المالية بل من خلال نظام كلفوي* فاعل يوفر معلومات كلفوي عن الدراسات الطبوغرافية، والجيولوجية، والجيوكيميائية، والجيوفيزيائية، وتكاليف العينات..... الخ .

* يقصد بالنظام الكلفوي في المؤسسات البترولية: (هو نظام لتحديد تكاليف النفقات الاستكشاف التي تتحملها هاته المؤسسات من طرف الجهات المختصة

❖ لم يتضمن المعيار (IFRS 6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتقيب عن المصادر الطبيعية كأصل، وإنما ترك للوحدة الاقتصادية تطوير الساسة التي تلائم ذلك، وقد نص على تطبيق الفقرة 10 من معيار (IAS8) والتي تنص على إنه في حالة عدم وجود معيار أو تفسيرات محدد حول موضوع محاسبي معين فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية تبني سياسة توفير معلومات ملائمة وموثوقة (أبو نصار، حميدات، 2016، صفحة 712)؛

❖ تستثنى الوحدة الاقتصادية من الالتزام بمتطلبات المعيار (IAS8) من الفقرتين (11،12) والتي تتطلب إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي، فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية إتباع سياسة محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى بشرط أن يكون الإطار المفاهيمي لتلك الدولة مشابهة للإطار المفاهيمي لل (IFRS) من حيث الاعتراف والقياس (خضير، 2016، صفحة 37-38)؛

2. الصناعة النفطية:

لدراسة معيار الإبلاغ المالي رقم 06 لابد من التطرق أولاً ولو بشكل موجز إلى مفهوم ومراحل الصناعة النفطية.

1.2. المفهوم:

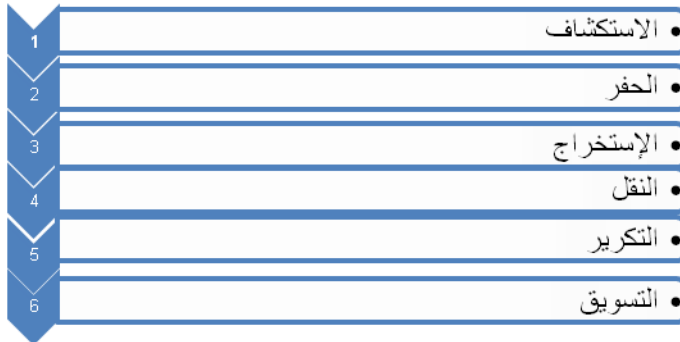
يمثل النفط مصدر الطاقة الأكثر أهمية حيث يوفر ما نسبته 35% من استهلاك الطاقة الأولية في العالم (Inomiesa, Oghenemarho, 2015, P:19)، ويحتل هذا المصدر في عالم اليوم صميم الاقتصاد الصناعي الحديث (إدوارد مورس، 2017، صفحة 08)، إذ يسهم في رسم المعالم الاقتصادية لكثير من البلدان المنتجة من خلال الدعم الذي يوفره لميزانيات الدول لاسيما تلك النامية منها التي يتصف اقتصادها بالرعي فضلاً عما يمثله من ورقة ضغط تكتيكية تمتلكها الدول المنتجة في مجالات متعددة.

ويطلق على الصناعة التي تهتم بإنتاج هذا المورد الإستراتيجي بالصناعة النفطية والتي تعرف على " انها مجموعة النشاطات أو العمليات الإنتاجية ذات الطابع الفني والتكنولوجي والتنظيمي الإداري المتعلق باستغلال المادة النفطية أو المورد النفطي (رحمن، طواهر، 2013، صفحة 19)، وتعد الصناعة النفطية واحدة من أكثر الصناعات الاحتكارية في العالم (Alalade, Oluwadunsin, 2016, P:16).

2.2. مراحل الصناعة النفطية:

تمر الصناعة النفطية بالعديد من المراحل التي تتكامل مع بعضها البعض، وصولاً لمرحلة تسويق المنتج النفطي، والشكل التالي يوضح مراحل الصناعة النفطية:

شكل رقم 01: يوضح مراحل استخراج النفط



المصدر: الراوي، 2016 صفحة 44.

1.2.2. مرحلة البحث والاستكشاف

تمثل مرحلة البحث والاستكشاف المرحلة الأولى والأساس للصناعة النفطية والتي تهدف إلى استكشاف النفط والغاز، وقد تعددت طرائق الاستكشاف على مر التاريخ من تحديد المواقع النفطية من خلال التسرب النفطي على سطح الأرض وصولاً إلى دراسة الطبقات المختلفة في باطن الأرض وعلى مستوى أعماق تصل إلى عشرات الكيلومترات للكشف عن المكامن النفطية ويمثل العنصر البشري المحرك الأساس لهذه المرحلة وقد صنف Taylor

هذا العنصر إلى ثلاث فئات وهم الجيولوجيون الذي يقع على عاتقهم (فهم الصخور) والجيوفيزيائيون الذين يعملون على تفسير هيكل باطن الأرض، والجيوكيميائيون ولهم دور في فهم السوائل الموجودة تحت سطح الأرض، وبضيف أن أي أخطاء في هذه المرحلة من الممكن أن تؤدي إلى تكاليف عالية من حيث المال ، والأثر البيئي ، وسلامة الإنسان.

وتأسيسا على ما تقدم يمكن القول بان الصناعة النفطية من الصناعات المعقدة والتي تتميز بخصائص تختلف عن باقي الصناعات الأخرى و أبرزها عامل الخطورة وعدم التأكد لا سيما في المرحلة الأولى (البحث والاستكشاف) والتي تتطلب وقتا وجهدا ومبالغ مالية ضخمة يلزم إنفاقها قبل التوصل إلى وجود النفط أو عدمه وهذا ما يجعل مسألة توفير الاموال لهذه المرحلة مثار جدل ونقاش الأجهزة الرقابية للمشاريع المنفذة في هذه المرحلة، وبعد استعراض مفهوم ومراحل هذه الصناعة المهمة تبرز الحاجة لبيان الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف وعلى وفق المعايير الدولية وكما هو آتي:

2.2.2. الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز :

يعد الإبلاغ المالي في صناعة النفط والغاز من المسائل المعقدة نتيجة الخصائص الفنية لهذه الصناعة وما تتطلبه من معاملات وإحداث تترك أثرها في مهنة المحاسبة من خلال الإبلاغ عن تلك الاحداث بشكل ملائم وصادق أيضا، وقد شهد الإبلاغ المالي في هذه الصناعة وفي مرحلة البحث والاستكشاف جدلا محاسبيا عقيما وصراعات متعددة استمرت لأكثر من نصف قرن وصولا إلى يومنا هذا، ويحق القول بأن صدور معيار نهائي منفق عليه عالميا يكاد يكون أشبه بالمستحيل، نتيجة الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لهذا المعيار على الصعيد الدولي، وإن كل المحاولات السابقة كانت خلاصتها هي المعيار (IFRS 6) المؤقت الذي يرى الباحثان بأنه متناقض مع الغرض الرئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المسؤول عن صياغة وتطوير معايير دولية للإبلاغ المالي، كما كان الهدف

الرئيسي لـ (IASB) هو تحقيق المصلحة العامة من خلال إعداد وتطوير مجموعة من المعايير عالية الجودة، وأن تكون قابلة للفهم والتنفيذ و أن تستند إلى مبادئ محددة بوضوح بما يسهم في توفير معلومات للمستثمرين وغيرهم من المشاركين في مختلف أسواق المال، وبالتالي فإن أهداف المعايير الدولية للإبلاغ تتمثل بتحسين جودة التقارير، وتعزيز إمكانية مقارنة المعلومات بين البلدان وهذا الرأي يتوافق مع ما منصوص عليه في لائحة البرلمان الأوروبي (1606/2002) والتي تنص على أن المقصود من اعتماد معايير الإبلاغ المالي هو تحقيق درجة عالية من الشفافية و إمكانية المقارنة بين المعلومات وبالتالي كفاءة سوق رأس المال (George & Li, Xi & Shivakumar, 2016, PP: 898-1004)، و سنوضح فيما بعد أسباب التناقض بعد توضيح المعيار الدولي (IFRS 6).

3. دراسة حالة المؤسسة الوطنية للآبار ENTP:

يهدف هذا المحور إلى تسليط الضوء على الممارسات المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف المعتمدة استنادا على النظام المحاسبي المالي من طرف الشركة الوطنية للآبار ومقارنتها مع متطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي 06.

1.3. التعريف بالمؤسسة الوطنية مؤسسة ENTP:

هي المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار المولودة من الام سوناتراك، انشئت بمرسوم تنفيذي 171/18 بتاريخ 1981/08/01.

بعد إعادة هيكلة المؤسسة الام سوناتراك، لتصبح جاهزة للإنتاج في اول جانفي سنة 1983، بعد صدور قانون اصلاح المؤسسات الوطنية، أصبحت هذه الأخيرة شركة ذات أسهم EPE.SPA والمساهمون في فيها الشركة الام سوناتراك والشركة القابضة العمومية للإجازات ومواد البناء، وذلك الى غاية جويلية 2001 اين عوضت مساهمتها الى SPG الشركة العامة البترولية، وتتشط براس مال يقدر بـ: 2.400.000.000 دج.

2.3. مهام مؤسسة ENTP:

تتعدد نشاطات المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار نذكر أهمها:

- ❖ النشاطات الأساسية: حفر الآبار، صيانة الآبار؛
- ❖ النشاطات التكميلية: نشاطات النقل، نشاطات الفندقية.

الجدول 01 : يمثل توزيع النفقات حسب طبيعتها على الحقول الثلاثة

المجاميع الجزئية	الحقل الثالث (إيجابي)	الحقل الثاني (سلبى)	الحقل الأول (سلبى)	البيان
84 938 200	32 825 200	28 153 000	23 960 000	تكاليف الدراسات الجيولوجية والفيزيولوجية
271 347 000	76 672 000	83 860 000	110 815 000	تكاليف المسح D2
604 990 000	233 610 000	167 720 000	203 660 000	تكاليف المسح D3
277 620 000	86 256 000	75 474 000	65 890 000	تكاليف المعدات
137 770 000	55 108 000	46 722 000	35 940 000	تكاليف اليد العاملة
49 118 000	21 564 000	15 574 000	11 980 000	تكاليف متنوعة
1 375 783 200	506 035 200	417 503 000	452 245 000	الإجمالي

الوحدة: الدينار الجزائري

المصدر: من اعداد الباحثان استنادا على معلومات قسم المحاسبة والمالية لـ ENTP.

3.3. المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي 06:

الطريقة الأولى: الرسملة الكلية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 375 783 200	من ح/ مخزون النفط		
1 375 783 200		إلى ح/ البنك		

الطريقة الثانية: الجهود الناجحة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	506 035 200	من د/ مخزون النفط		
	869 748 000	د/ مصاريف التنقيب والاستكشاف		
1 375 783 200		إلى د/ البنك		

4.3. المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف وفق النظام المحاسبي المالي:

الطريقة الأولى: الرسملة الكلية - المعمول بها

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 375 783 200	من د/ مخزون النفط		30
1 103 957 000		إلى د/ امتلاكات	281X	
271 826 200		د/ البنك	512	

الطريقة الثانية: الجهود الناجحة- المقترحة للامتثال بها وفقا لمتطلبات IFRS6

أولا: في حالة الاستكشاف الايجابي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	506 035 200	من د/ مخزون النفط		30
506 035 200		د/ البنك	512	

ثانيا: في حالة الاستكشاف السلبي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

	52 113 000	من د/ دراسات وأبحاث	617
	82 662 000	د/ مصاريف المستخدمين	631
	707 419 000	د/ اهتلاكات والمؤونات	681
	27 554 000	د/ مصاريف متنوعة	66X
707 419 000		إلى د/ اهتلاكات	281X
162 329 000		د/ البنك	512

4. خاتمة:

من خلال دراستنا للمعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف وفقا لمعيار الدولي 6 ومحاولة لتسليط الضوء على تلك الممارسات المحاسبية لنظام المالي توصلنا الى بعض النتائج وكذا التوصيات التالية:

1.4. اختبار الفرضيات:

- ❖ بالنسبة للفرضية الاولى والقائلة بأن تكيف النظام المحاسبي المالي مع معيار الابلاغ المالي IFRS6 والخاص بمعالجة نفقات الاستكشاف الأصول الفيزيولوجية، غير محققة وذلك لعدم تبني الجزائر الى معايير الابلاغ المالي الدولية؛
- ❖ اما بالنسبة للفرضية الثانية والقائلة بأن SCF يساهم في توفير آلية مناسبة تمكن الشركات العاملة في هذا القطاع من الافصاح الصحيح وإعطاء المعلومة الجيدة لصانعي القرار في هذه المنشآت حيث تم نفي هذه الفرضية.

2.4. النتائج:

- ❖ اختلاف في عرض القوائم المالية بسبب تعدد البدائل المعروضة من قبل معيار الإبلاغ المالي الدولي 06؛
- ❖ إن طريقة الجهود الناجحة تعتبر مؤشر مهم لتقييم أداء العاملين في قسم الأبحاث والإستكشاف؛

- ❖ من بين السلبيات في طريقة الرسملة الكلية هي تحقيق ارباح وخسائر وهمية نتيجة لإطفاء هاته النفقات على عدة سنوات؛
- ❖ بالنسبة لشركات التنقيب الاجنبية العاملة في الجزائر ملزمة بموجب القانون الجزائري إعداد قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يجعل من هاته الشركات تقييد نفقات الاستكشاف إستنادا إلى طريقة الرسملة الكلية للنفقات، وبالتالي قد يكون هناك تضارب في عملية القياس والإفصاح على مستوى القوائم المالية الموحدة؛
- ❖ نتيجة تعدد بدائل القياس التي عرضها معيار الإبلاغ المالي الدولي 06، تتيح للقائمين على المحاسبة بممارسة الأساليب الإبداعية من خلال طريقة الرسملة الكلية وبالتالي تحقيق وفورات ضريبية، الأمر الذي يعود بالسلب على خزينة الدولة.

5. قائمة المصادر والمراجع:

1. أحمد عمر الراوي، (2016)، اقتصاديات النفط والغاز العراقي- مسارات النجاح والإخفاق، دار العصماء للنشر والتوزيع؛
2. حسين القاضي، سمير الريشاني، (2010)، محاسبة البترول، ط 01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن؛
3. عامر حسين خضير، (2016)، أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر؛
4. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (2016)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان -الأردن.

5. Abushaiba, Ibrahim ali & Eldanfour, Ibrahim, (2014), *Argument of Accounting for oil and gas upstream activities*, *International journal of humanities and management sciences (ijhms)* Vol 2, issue 3;
6. Alalade, Oluwadunsin, (2016), *What determines oil production? a case study of Nigeria and the United Kingdom*. MP hil thesis , Dept of economics and finance ,college of Business arts and social sciences, Brunel university London, <http://bura.brunel.ac.uk/handle/2438/13124>;
7. Cai, Francis & Wang, Hannah, (2010), 'The Effect of IFRS Adoption On Global Market Integration' *International Business & Economics Research Journal* -, Volume 9, Number 10, available online at: <http://dx.doi.org/10.19030/iber.v9i10.636>;
8. Cortese, Corinne L. & Irvine, Helen J. & Kaidonis, Mary A, (2010), *Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries* *Accounting forum* 34, available online at: www.sciencedirect.com/science/article/pii/S015599820800077X;
9. Cortese, Corinne L & Irvine, Helen J, (2010), *Investigating international accounting standard setting: the black box of IFRS 6*, *Research Accounting Regulation* 22, available-online: www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1052045710000214;
10. Ernst & Young, (2009), *Us GAAP vs. IFRS the basics: oil and gas*, available online at www.ey.com/.../ifrsbasics...oilandgas.../ifrsbasics_bb1757_oilandgas may 2009;
11. Gallhofer, Sonja & Haslam, Jim, (2007), *Exploring social, political and economic dimensions of accounting in the global context: The International Accounting Standards Board and accounting disaggregation*, *Oxford Journals, Social Sciences, Socio-Economic*

- Review, Volume 5, Issue 4, available online at:
<http://ser.oxfordjournals.org/content/5/4/633.short>;
12. George, Emmanuel & Li, Xi & Shivakumar, Lakshmanan, (2016), A review of the IFRS adoption literature, *Review of Accounting Studies*, 21 (3), available online at:
<https://ssrn.com/abstract=2664475>;
13. Inomiesa, Oghenemarho, (2015), *Sustainable exploration of oil and gas in the United Kingdom and Nigeria*, doctor thesis Liverpool John Moores University,
http://digitool.jmu.ac.uk:8881/R/?func=dbin-jump-full&object_id=158307;
14. Kaidonis, Mary A. & Irvine, Helen J. & Cortese, Corinne L. (2009), *Extractive industries accounting and economic consequences: past, present and future*, *Accounting forum* 33, available online at:
www.sciencedirect.com/science/article/pii/S015599820800046X;
15. Schugart, Gary, (2002), *Workbook on oil and gas accounting*, Institute of energy, law & enterprise , university of Houston law center, Part 1, available online at :
www.beg.utexas.edu/energyecon/Uganda/Oil-&-Gas-Accounting-1.pdf,page5;
16. Umobon, Asian A, (2015), *choice of accounting methods and reported earnings by oil and gas producing firms in Nigeria: A critical evaluation of full cost versus successful effort methods*, Kuwait Chapter of Arabian Journal Business and Management Review Vol 4, No.12; August, Available online at:
www.arabianjbm.com/pdfs/KD_VOL_4_12/1.pdf.