



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة

محاسبة تدهور الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للخدمات فى الآبار "ENSP" -

إشراف الدكتور:

د. محمد دينوري سالمي

إعداد الطلبة :

محمد أسامة قديري

محمد بشير نصيرة

محمد عادل شريفى

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
✓ زكريا دمدوم	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
✓ محمد دينوري سالمي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
✓ فيصل سايعي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018/2019

شكر وعرفان

الحمد لله والشكر لله على ما أمدنا الله به من العزم والصبر لإتمام هذا البحث، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين . . .

في البدء يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر وعميق الامتنان إلى من تفضل بمتابعة هذه الرسالة، إذ يعجز اللسان عن تقديم آيات الشكر والعرفان "للدكتور محمد دينوري سالمي" لتحمله عناء الإشراف ومتابعته المستمرة وآرائه السديدة التي أغنت البحث بجهوده ونصائحه المستمرة، فكان مثلاً للأساتذة المتواضعين في التوجيه والتشجيع المتواصل، جزاها الله عنا كل الجزاء وجعلها في ميزان حسناته.

وتوجه بخاص شكرنا وامتناننا للأستاذ "يوسف نريدان" والدكتورة: "سامرة ميسي" لأمدادهم لنا بالمعطيات والوثائق الحاسوبية المساعدة في الدراسة وكذا التوجيه المستمر وكما لا ننسى الأستاذ نرملينا الأستاذ "عبد القادر دبار" و الأستاذ الحاسب "قريشي كحلة" على المساعدات والتسهيلات المقدمة لإتمام هذا العمل المتواضع فالشكر كل الشكر لهم ولكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد .

كما نتقدم بالشكر سلفاً للجنة التي ستشرف على مناقشة هذا البحث واثراءه وتتمنى لها التوفيق والسداد والتقدم العلمي، كما لا ننسى جميع الأساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير خاصة وفي جامعة الشهيد حمدة لخضر بالوادي عامة.

خالص الشكر الجزيل ومن النوع الخاص جداً إلى دفعة تخرج 2019 تخصص "محاكاة"

نقدم هذا العمل لكل الأهل و الأصدقاء و الأصحاب من قريب أو من بعيد، آثم الله طريقكم وجزاكم عنا خير الجزاء .

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لتدهور الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية، إذ تؤثر المعاملات والحركة الدائمة في الأصول غير القابلة للنفاد تأثيراً مباشراً في المركز المالي والقوائم المالية بهاته الشركات، وعليه نجد أن هاته الشركات تولي أهمية بالغة في انتقاء وإتباع أنجع الطرق الاهلاكية لأصولها لضمان أحسن النتائج.

بعد استعراض مختلف الجوانب النظرية بدءاً من المحاسبة البترولية و خصائصها وما تتميز به عن غيرها من المحاسبات الأخرى وصولاً الى بروز أهم الطرق المتبعة في عملية الاهتلاك في الشركات البترولية والتطرق للتسجيل المحاسبي لها وفق النظام المحاسبي المالي، جاءت الدراسة العملية من خلال اختيارنا المؤسسة الوطنية "ENSP" لمعرفة كيفية معالجة المعاملات التي تطرأ على الأصول غير القابلة للنفاد وتسجيلها محاسبياً.

❖ **الكلمات المفتاحية:** الأصول غير القابلة للنفاد، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، محاسبة البترول.

Summary:

The objective of this study is to find out how accounting treatment effects the deterioration of the non-expendable assets in petroleum companies. the transactions and permanent movement in non-expendable assets have a direct impact on the financial position and financial statements of petroleum companies, and therefore companies select and follow precisely the most efficient decay methods of assets to ensure the best results.

After reviewing the various theoretical aspects, it appeared from the petroleum accounting and its characteristics, and what is distinguished from other accounting, to oppera the most important methods used in the process of decay in petroleum companies and to address accounting registration according to the financial accounting system.

The study was conducted through our selection of the national institution "ENSP ". To find out how to treat and record transactions on non-expendable assets.

❖ **Keywords:** non-expendable assets, International Accounting Standards, Financial Accounting System, Petroleum Accounting.

الفهارس

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	شكر وعرهان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الرموز
أ- هـ	المقدمة
40-06	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البترولية
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية البترول ومراحل إستخراجه
08	المطلب الأول: مفهوم البترول مكوناته وأنواعه
11	المطلب الثاني: ميزات البترول وأهميته الاقتصادية
16	المطلب الثالث: مراحل استخراج النفط في الشركات البترولية
21	المبحث الثاني: خصائص المحاسبة البترولية
21	المطلب الأول: الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية
24	المطلب الثاني: الاختلاف بين محاسبة النفط والمحاسبات الأخرى
26	المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بشركات البترول
30	المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لمراحل استخراج البترول
30	المطلب الأول: التنظيم المحاسبي لنفقات البحث والاستكشاف
34	المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي الحفر واعداد البئر
37	المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي الانتاج والتشغيل
40	خلاصة
70-42	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاذ وتدهور قيمتها في الشركات البترولية
42	تمهيد
43	المبحث الأول: ماهية الأصول وتبويبها في الشركات البترولية
43	المطلب الأول: مفهوم الأصل في الفكر المحاسبي وخصائصه العامة
45	المطلب الثاني: تبويب الأصول في الشركات البترولية
49	المطلب الثالث: الفروق الجوهرية بين الأصول غير القابلة للنفاذ والأصول القابلة للنفاذ في الشركات البترولية
51	المبحث الثاني: المعاملات والمعالجات المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاذ في الشركات البترولية
51	المطلب الأول: عمليات الشراء والتجديد والتصنيع الداخلي

53	المطلب الثاني: عمليات الاستبدال والتحويل من منطقة انتاج الى منطقة انتاج أخرى
55	المطلب الثالث: عمليات التنازل والبيع
58	المبحث الثالث: اهتلاك الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية والتغير في قيمتها
58	المطلب الأول: عموميات حول الاهتلاك
59	المطلب الثاني: طرق الاهتلاك ومعالجتها المحاسبية
63	المطلب الثالث: اهتلاك الاصول غير القابلة للنفاد في الآبار المنتجة والتغير في قيمتها
70	خلاصة
85-72	الفصل الثالث : دراسة حالة الأصول غير القابلة للنفاد للمؤسسة الوطنية "ENSP"
72	تمهيد
73	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار "ENSP"
73	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار
76	المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار
78	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لحركة الأصول غير القابلة للنفاد في المؤسسة الوطنية "ENSP"
78	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية في التثبيتات المعنوية والمادية
81	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول غير القابلة للنفاد والتغير في قيمتها
85	خلاصة
87	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
76	يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الأبار "ENSP"	(1-3)
81	يوضح حساب أقساط الاهتلاك لمعدات الوقاية ومعدات مخابر التحاليل	(2-3)
83	يوضح حساب أقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع	(3-3)
83	يوضح حساب مجمع أقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع	(4-3)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ميزان المراجعة العام "Balance Générale" لسنة 2015 (مترجم من طرف الطلبة)
02	القوائم المالية لسنة 2015 الخاصة بالمؤسسة.
03	ميزان المراجعة العام "Balance Générale" لسنة 2015

قائمة الرموز

الرمز	الرمز باللغة الفرنسية / الانجليزية	الرمز باللغة العربية
SCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial Accounting Standards Board (Us)	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	التقارير المالية الدولية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ICAEW	Institute Of Chatered Accountants In England And Wales	معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز
OPEC	Organization Of The Petroleum Exporting	منظمة الدول المصدرة للبترو
FC	Full Cost	التكلفة الكلية
SE	Successful Effort	المجهودات الناجحة

مقدمة

لقد تميز القرن العشرون بكونه عصر البترول والغاز، فهما مصدران أساسيان للطاقة والحركة والتصنيع، إذ أنه يعد المصدر الرئيسي للدخل القومي لكثير من الدول من خلال إستخراجه وصناعته وتصديره. غير أن صناعة البترول والغاز تتميز بخصائص عدة تجعلها مختلفة عن الصناعات الأخرى لضخامة رأس مالها المستثمر وإرتفاع عامل المخاطرة المالية المرتبط بعمليات البحث والإستكشاف والحفر والتنقيب. فطبيعة صناعة البترول تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن الصناعات الأخرى من حيث المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة، وكذا كبر حجم شركاتها وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية المنبثقة من المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف الى إيجاد لغة موحدة ومشتركة بين مختلف الشركات الناشطة في هذا المجال.

وعلى إعتبار أن الجزائر من الدول الرائدة في صناعة استخراج البترول، وعلى غرار باقي الدول ومحاوله منها أن تواكب تطور الإقتصاد العالمي ودفع عجلة التنمية، قامت بإستحداث النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية.

إذ تعتبر الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية من أهم العناصر المشاركة في عملية الإستخراج والإنتاج.....، وفي ظل المنافسة الشديدة بين الشركات الناشطة في هذا المجال إستوجب عليها مواكبة التطور التكنولوجي بإستحداثها الدائم لتبئياتها الأمر الذي يعكس لنا حركة الأصول والتغيرات التي تطرأ عليها والمؤثرة تأثيرا مباشرا في القوائم المالي وعلى مركزها المالي، مما أدى بالشركات البترولية بإعطاءها أهمية قصوى بإتخاذ أساليب وطرق مرنة تسهل عليها معالجة أصولها والأحداث المالية التابعة لها.

❖ الإشكالية الرئيسية :

وهو ما يدفنا لصياغة الإشكالية التالية :

الى أي مدى تتوافق المعالجة المحاسبية لتدهور قيمة الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية مع النظام المحاسبي المالي "SCF" ؟

وللإجابة على هاته الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ماهية البترول ؟ والتنظيم المحاسبي لمراحل إستخراجه ؟
- 2- كيفية تبويب الأصول في الشركات البترولية ؟ والتسجيل المحاسبي لمعاملات أصولها غير القابلة للنفاد ؟
- 3- ماهو مفهوم الإهلاك ؟ وماهي أهم الطرق المتبعة في الشركات البترولية ؟ وهل تتم معالجتها المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- 4- ماهي طريقة الإهلاك المتبعة في المؤسسة الوطنية "ENSP" ؟ وكيف يتم التسجيل المحاسبي لها ؟

❖ فرضيات الدراسة :

وللإجابة على هاته التساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات الآتية :

- 1- البترول مادة ناضبة موجودة في باطن الأرض وتعتبر كمصدر للطاقة، وللحصول عليها وجب المرور بعدة مراحل مثل البحث والإستكشاف والتنقيب.....، ولكل مرحلة تنظيم وتسجيلات محاسبية خاصة بها تتلائم مع النظام المحاسبي المالي؛
- 2- تنقسم الأصول في الشركات البترولية الى قسمين إحدهما في باطن الأرض (الإحتياطي البترولي) والثاني يتمثل في الأصول المالية والعينية المقتناة، وهاته الأخيرة "الأصول العينية" لديها معالجة محاسبية خاصة بها وفق النظام المحاسبي المالي؛
- 3- الإهتلاك وهو تناقص تدريجي لقيمة الأصول الثابتة، وله عدة طرق من أهم هاته الطرق المتبعة في الشركات البترولية طريقة الإهتلاك على أساس وحدات الإنتاج (الإحتياطي البترولي) والتي لها معالجة محاسبية خاصة بها؛
- 4- المؤسسة الوطنية "ENSP" تتبع طريقة الإهتلاك الثابت لأصولها غير قابلة للنفاد، ويتم التسجيل المحاسبي لها وفق النظام المحاسبي المالي.

❖ مبررات إختيار الموضوع:

من البديهي أن لكل باحث أراد الخوض في دراسة ما أسباب ودوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه، ومن هذه الأسباب ماهو ذاتي (شخصي) وما هو موضوعي، حيث يمكننا حصرها في مايلي:

✓ الأولى تنطلق من إهتمامنا الشخصي المتمثل في أن هذا الموضوع هو من صلب تخصص المحاسبة وهو مجال إختصاصنا، كما أن ميدان عمل الباحثون متمثل في مجال المحاسبة.

✓ أما الثانية هو مدى أهمية موضوع تدهور قيم الأصول مع إختلاف أسبابه في الشركات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي .

❖ أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في الإجابة على معظم التساؤلات المطروحة من خلال إشكالية البحث، إضافة الى ذلك أهمية ودور الأصول غير القابلة للنفاد في عملية إستخراج البترول ومايعكسه تدهور قيمها على المركز المالي للشركات البترولية.

❖ أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تنمية القدرة المعرفية في ميدان المعالجة المحاسبية لأهم المعاملات المحاسبية والأحداث المالية التي تطرأ على الأصول غير القابلة للنفاد، كما أن هناك أهداف فرعية تندرج تحت الهدف الرئيسي نلخصها في مايلي:

- ✓ الوقوف على أهم التنظيمات المحاسبية لمراحل إستخراج البترول؛
- ✓ التعرف على أهم طرق الإهتلاك للأصول غير قابلة للنفاد في الشركات البترولية؛

✓ الوقوف على المعالجات المحاسبية للأصول غير قابلة للنفاد في مؤسسة وطنية ومدى توافقها مع النظام المحاسبي المالي.

❖ المنهج المتبع والأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية وما يتبعها من تساؤلات فرعية التي يطرحها موضوع البحث وإختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة، تم الإعتماد على كل من المنهج الوصفي التحليلي بهدف إستعراض الإطار النظري للموضوع بجانبه الفكري والمفهومي نظرا لملاءمة المنهج في ذلك، كما إستعملنا منهج دراسة الحالة لتتعرف من خلاله على الإجراءات العملية لمختلف أسباب تدهور قيم الأصول غير القابلة للنفاد وكيفية معالجتها المحاسبية.

❖ حدود الدراسة:

تتناول هذه الدراسة التسجيلات المحاسبية لتدهور قيم الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية في ظل إعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي، أما التطبيق الميداني فأخترنا أن يكون بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار المتواجد مقرها الإجتماعي بحاسي مسعود ولاية ورقلة من خلال السجلات المحاسبية لسنة 2015 (هذا ما تم تقديمه من طرف المؤسسة).

❖ دراسات سابقة:

✓ دراسة شعيب شنوف: الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دكتوراه في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2007).

تطرق في دراسته هذه الى مدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث يسعى من خلال هذه الدراسة الى عرض اهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد للمحاسبين الدوليين وطرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي وخرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

- ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الاعلام المالي والأقتصادية؛
- إعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية؛
- ان الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يتماشى مع الظروف والتحويلات الحالية لإقتصاد الجزائر لذا فمن الضروري تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والإقتصادية.

✓ دراسة سالي محمد دينوري: تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي - حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه العلوم في العلوم التجارية (كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 3 - سنة 2013-2014).

تناول في دراسته هذه الى مدى توافق نظام المحاسبة البترولية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المبادئ والسياسات المحاسبية، والذي خرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

- على المؤسسة محل الدراسة (سونطراك) تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية بشكل أفضل خاصة فيما يتعلق

مبدأ الحيطة والحذر (التحوط)، كما يجب عليها تعديل السياسات المحاسبية فيما يتعلق بمرحلة البحث والاستكشاف وتطبيق طريقة المجهودات الناجحة لأنها الأفضل من حيث التعبير عن الوضعية المالية وتكون الكشوفات المحاسبية ذات جودة ومصداقية.

● الإفصاح عن فارق الاقتناء (كما نص النظام المحاسبي المالي) لأن شركة بحجم المؤسسة محل الدراسة لها شهرة محل لا يستهان بها إلا أن الكشوفات المحاسبية لا تفسح عنه، كان من المفروض أن تعرض هذه القوائم كما نص عليها القانون إضافة إلى التوضيحات المتعلقة بها من حيث تبرير المبالغ والسياسات التي انتهجت في تكوينها.

✓ **عبد الكريم المحمّد الفلاح:** تقييم الأصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات النفط والغاز – أطروحة دكتوراه في المحاسبة (كلية الدراسات العليا – جامعة أم درمان السودان – سنة 2008).
خلص في دراسته هذه إلى دراسة وتحليل الأساليب المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول القابلة للنفاد، والطرق المحاسبية المستخدمة في ذلك، والذي خرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

● عند تقييم الأصول القابلة للنفاد طبقاً للأساليب المحاسبية المستخدمة يمكن النظر إلى قيمة هذه الأصول على أنها تتكون من شقين أحدهما قيمة محققة – وهي القيمة المعادلة لتكاليف البحث والتنمية، وثانيهما قيمة غير محققة وهي الفرق بين القيمة المحققة والناجحة وذلك اتساقاً مع منهج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.

● على الرغم من أن الأساليب المستخدمة لا تتفق مع مدخل التكلفة التاريخية كأساس لتحديد قيمة الأصل، إلا أنه لم يتجاهل كلية هذه التكلفة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن النموذج المقترح يتفق إلى حد كبير مع بعض مفاهيم المعايير المحاسبية كالموضوعية ومعياري تحقق الإيراد ومعياري الإفصاح المحاسبي.

❖ صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال مرحلة إعداد البحث تمثلت بشكل خاص في ندرة المراجع الحديثة والوطنية في مجال محاسبة البترول، مع صعوبة إيجاد مؤسسة محل الدراسة محلياً وذلك لإقتصار هاته المادة على مناطق معينة من الوطن، وعدم توفر المعلومات الكافية التي لا يمكن معرفتها والوصول إليها إلا في عين المكان.

❖ هيكل الدراسة:

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات المطروحة وإختبار الفرضيات المقدمة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وذلك بالإعتماد على جانبين أحدهما نظري والآخر تطبيقي وكانت الخطة معتمدة كمايلي:

في ما يخص القسم النظري تم تقسيمه إلى فصلين، فالفصل الأول كان بعنوان الإطار النظري للمحاسبة البترولية، تطرقنا خلاله إلى ثلاثة مباحث ألقينا الضوء فيها على مفهوم البترول ومراحل إستخراجه وخصائص المحاسبة البترولية ثم التنظيم المحاسبي لمراحل إستخراج البترول.

وفي الفصل الثاني والمعنون ب: المعالجة المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاد وتدهور قيمتها في الشركات البترولية،

المقدمة

تطرقنا من خلال ثلاثة مباحث تناولنا فيها ماهية الأصول وتبويبها في الشركات البترولية والمعاملات والمعالجات المحاسبية للأصول غير قابلة للنفاد في الشركات البترولية وفي المبحث الثالث عالجنا إهلاك الأصول غير قابلة للنفاد والتغير في قيمتها.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي من الدراسة تحت عنوان دراسة حالة الأصول غير قابلة للنفاد في المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار "ENSP" قمنا بتقسيمه الى مبحثين أولهما تقديم عام للمؤسسة والثاني تطرقنا فيه للمعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

الإطار النظري للمناسبة البترولية

تمهيد:

البترول كمصدر للطاقة ومع تزايد الاكتشافات والاستخراجات منه ومع توافر العديد من المزايا فيه والتي لا تتوافر في غيره من المعادن أصبحت كل الدول تتسابق حول الظفر به والسعي لاكتشافه واستخراجه من مناطق جديدة وبأقل التكاليف، كما لانحفي الأهمية الاقتصادية والسياسية الكبيرة للبترول في عالمنا المعاصر. وتعد محاسبة النفط مختلفة على المحاسبات في الانشطة الاخرى وذلك لعدة اسباب أهمها المبادئ والفروض والسياسات المحاسبية التي تتبعها في التسجيل المحاسبي لمراحل استخراجه.

وبناء على ما سبق سنتناول في هذا الفصل مايلي:

✓ المبحث الاول: مفهوم البترول ومراحل استخراجه؛

✓ المبحث الثاني: خصائص المحاسبة البترولية؛

✓ المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لمراحل استخراج البترول.

المبحث الأول: ماهية البترول ومراحل استخراجها.

كان الفحم هو المصدر الرئيسي للإمداد بالطاقة المستهلكة في العالم حتى الحرب العالمية الثانية، وكان البترول أو الكهرباء المستمدة من المساقط المائية لهما دوراً ضئيلاً في الإمداد بالطاقة، ومع تدمير مناجم الفحم في أوروبا الغربية أثناء الحرب العالمية الثانية، فقد أثر ذلك على ميزان الطاقة وعلى الإمداد بها، وكان لابد من البحث عن مصدر آخر للإمداد بالطاقة، ومن هنا زاد الاعتماد على البترول كمصدر الطاقة خاصة مع تزايد الاكتشافات منه ومع توافر العديد من المزايا فيه ولا تتوافر في الفحم، وبذلك ظهر البترول على خريطة الطاقة وزادت نسبة مساهمته في ميزان الطاقة العالمي¹.

المطلب الأول: مفهوم البترول ومكوناته وأنواعه.

أولاً: مفهوم البترول.

قد عرف الإنسان البترول من قديم الزمان، منذ عشرات القرون قبل الميلاد وذلك من خلال النشوع البترولية التي كانت تظهر على سطح الأرض، ولقد عرفه المصريون القدماء وكان له دور مهم في تاريخ الحضارة المصرية القديمة والتي جعلت لمصر مقاماً رفيعاً، وقد عرفه المجوس الذين كانوا يعبدون النار الناتجة عند اشتعال الغاز الطبيعي من باطن الأرض كما استخدمه الفينيقيون في صناعاتهم الزخرفية، وأدخلوه في طقوسهم الجنائزية، وفي صناعة السفن وطلائها.

وكان للبترول أسماء مختلفة، فقد أطلق عليه الأوروبيون اسم نفتا، والرومانيون اسم باكورا، والإنجليز اسم الزيت المعدني وقد ظل البترول في العصور القديمة يجمع من أماكن خروجه إلى سطح الأرض واستمر ذلك الوضع إلى منتصف العقد السادس من القرن التاسع عشر.

إن الحاجة أم الاختراع كما يقولون، وهي تقترن باكتشاف الأشياء ولقد اكتفى الناس في ذلك العصر بالضوء الخافت من الشموع المصنوعة من دهن الحيوان وذلك حتى بداية القرن التاسع عشر حين ظهرت الحاجة إلى ضرورة توافر البديل²، خاصة مع انتشار اكتشافه في عام 1859م، ثم حفر أول بئر للبترول في ولاية بنسلفانيا الأمريكية مما كان إيذاناً ببداية³ ظهور العملاق الجديد وهو البترول⁴.

وعرف البترول عدة تعريفات أهمها:

البترول كلمة من أصل لاتيني وتعني زيت الصخر (الصخر + الزيت)، وهو مادة بسيطة من حيث أنه يتكون كيميائياً من عنصرين فقط، هما الهيدروجين والكربون ومركب من حيث اختلاف خصائص مشتقاته

¹ مجدي فوزي أبو السعود وآخرون، الموارد واقتصادياتها، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2011، ص139.

² علي لطفي، الطاقة والتنمية في الدول العربية، منشورات المنظمة العالمية للتنمية الإدارية، مصر، 2008، ص-ص: 65-66.

³ ناصر العوقلي وعادل هندي، الموارد الاقتصادية، مكتبة عين الشمس للنشر، مصر، (بدون سنة نشر)، ص430.

⁴ علي لطفي، الطاقة والتنمية في الدول العربية، مرجع سابق، ص66.

باختلاف التركيب الجزيئي لكل منها وباعتباره خليطاً من المواد الهيدروكربونية، والبترول السائل دهني له رائحة خاصة تميزه وتختلف ألوانه بين الأسود والأخضر، البني والأصفر، كما تختلف لكثافته النوعية¹. حيث يستخدم 50% من البترول المستخرج في تسيير وسائل النقل والمواصلات المختلفة مثل السيارات والشاحنات والطائرات والبواخر والقطارات... إلخ، ويعود السبب إلى كفاءة المحركات التي تعمل بالبترول مقارنة مع تلك التي تعمل بالفحم والتي لا تصل كفاءتها إلا إلى 20%، ويستخدم النصف الآخر من البترول المنتج في تسيير الآلات بالمصانع وتسخين الأفران وتدفئة المنازل وإنتاج الكهرباء من المحطات الحرارية، إلى جانب استخدام البترول كمصدر للطاقة يستخدم حوالي 10% منه في إنتاج البتر وكيمائيات وهي المواد الأولية اللازمة لصناعة البلاستيك والأسمدة الآزوتية².

ثانياً: مكونات البترول وخصائصه العامة.

يعتبر البترول عبارة عن خليط من مركبات هيدروكربونية متنوعة مع نسب من المعادن، تختلف مواصفاته الفيزيائية والكيميائية من حقل إلى آخر، ويحتوي على بعض الشوائب العضوية وغير العضوية، والتي تحدث آثاراً سلبية عند احتراقه وتختلف خواص البترول الخام من حيث التركيب الكيميائي ونسبة الكبريت، ونسبة المعادن وغيرها³.

واختلفت آراء ونظريات المختصين بشأن البترول من جيولوجيين وكيمائيين حول أصل البترول وكيفية تكونه في الطبيعة⁴. وهذه الآراء أو النظريات متعددة ومتنوعة وتنقسم هذه الأخيرة إلى مجموعتين رئيسيتين:

- 1- **النظريات اللاعضوية:** إن هذه النظريات رغم تعددها فأنها تجمع على أن مادة البترول قد تكونت في باطن الأرض نتيجة تفاعلات كيميائية بين العناصر اللاعضوية، كاتحاد وتفاعل مثلاً عنصر الهيدروجين مع الكربون أو كبريت الحديد مع الماء وغيرها من العناصر الأخرى، وما يدعم صحة آراء هذه النظريات في أصل تكون البترول هو توصلها مخبرياً على تحضير بعض المنتجات الهيدروكربونية أو المنتجات كالبزين والميثان... إلخ⁵، ولكن لا يوجد ما يؤكد إمكانية حدوث هذه العملية الطبيعية بنفس الصورة أو الكيفية التي تم إعدادها مخبرياً. أنها نظريات محدودة في الاستناد إليها والأخذ بها وهناك آراء ونظريات معارضة لها رغم عدم التمكن من النفي كلياً لاحتمالية دور العناصر الكيميائية أو اللاعضوية في تفاعلها وتكوينها للبترول وخاصة لعنصر الهيدروجين.
- 2- **النظريات العضوية:** وهي مجموعة من النظريات التي تنوعها وتعددتها فأنها تعتمد على العناصر العضوية تكوينها للبترول وهي تنقسم إلى قسمين:

1 علقة مليكة وكثاف شافية، الاستراتيجية البديلة لاستغلال الثروة البترولية في إطار قواعد التنمية المستدامة، مداخلة في مؤتمر التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية، جامعة سطيف، أيام 07 - 08 أفريل 2008، ص: 07.

2 سمير بن محاد، استهلاك الطاقة في الجزائر دراسة تحليلية وقياسية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص: 7-8.

3 لصاق حيزية، أثر ترشيد استغلال الموارد الطاقوية على التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص: 89-90.

4 عمر شريف، استخدام الطاقات المتجددة ودورها في التنمية المحلية المستدامة (دراسة حالة الطاقة الشمسية في الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، 2006-2007، ص: 9.

5 رحمان أمال، النفط والتنمية المستدامة، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الرابع ديسمبر 2008، ص: 179.

✓ نظريات تقول وتعتمد على المصدر العضوي النباتي في أصل تكون البترول حيث المواد النباتية اندثرت وطمرت في باطن الأرض عبر آلاف السنين وتفسخت وتحللت في باطن الأرض لتكون مادة البترول¹؛
 ✓ كما قد يرجعه البعض الآخر إلى بقايا الآلاف الكائنات الحيوانية الدقيقة والكبيرة من عظام حيوانية، أو قواقع بحرية أو غيرها والتي طمرتها الرواسب الرملية والجيرية في قيعان البحار حتى تحللت بفعل كل من الضغط العالي والحرارة الشديدة²، مكونة مادة البترول.

إن النظريات العضوية هي الأكثر شيوعاً واستناداً إليها والأخذ بها وخاصة وإن لها العديد من الأدلة والبراهين التي تؤيد قوة وصحة آرائها.
 ومن أبرز هذه الأدلة كالاتي³:

✓ كميات ضخمة من المواد العضوية الهيدروكربونية موجودة في الصخور الرسوبية المكونة للقشرة الأرضية سواء كانت نباتية أو حيوانية مع توفر عنصري الكربون والهيدروجين الذين يتحدان مع بعضهما تحت ظروف معينة، ومع وجود بعض العوامل المساعدة ليكونا البترول؛

✓ وجود عناصر البروفيين والنيروجين في أغلب العينات الخفيفة أو الثقيلة وهذين العنصرين يتواجدان فقط في البقايا أو المواد المتبقية من المواد النباتية أو الحيوانية.
 ثالثاً: أنواع البترول.

البترول الخام المتواجد في الطبيعة رغم كونه مادة متجانسة في عناصره المكونة له إلا أنه لا يكون على نوع واحد في العالم فهو على أنواع متعددة تتأثر تلك الأنواع بالخصائص الطبيعية أو الكيميائية أو بالكثافة أو اللزوجة أو بحسب احتواءه على المادة الكبريتية.

فالبترول يتباين ويختلف في نوعه من منطقة وبلد إلى آخر وحتى في داخل الحقل الواحد لا يتواجد بترول واحد في نوعه بل قد يتواجد أنواع متعددة، فالمنطقة الأوروبية تحتوي على بترول مختلف عن بترول القارة الإفريقية، والبترول العربي في المنطقة الآسيوية مختلف عن البترول العربي في المنطقة الإفريقية⁴.
 يصنف البترول (البترول الخام) إلى ثلاثة أنواع وإن كانت تتقارب فيما بينها وهي:

1- البترول البرافيني: الذي يحتوي على شمع البروفيين ويعطي قدراً طيباً من هذا الشمع ومن الزيوت الممتازة؛

¹ محمد أحمد الدوري، محاضرات في الاقتصاد البترولي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص-ص: 16-17.

² ناصر العوقلي وعادل هندي، الموارد الاقتصادية، مرجع سابق ص: 429.

³ محمد أحمد الدوري ومحاضرات في الاقتصاد البترولي، مرجع سابق، ص: 17.

⁴ المرجع السابق، ص: 13.

2- البترول الإسفلتي: الذي يحتوي على قدر قليل من شمع البروفيين ونسبة عالية من المواد الإسفلتية¹، وهو عادة ما يستخدم في ترصيف الطرق، ويعتبر الإسفلت بمثابة المادة المتبقية بعد انجاز مختلف عمليات التقطير والاستخلاص للمادة البترولية²؛

3- البترول الخليط: الذي يحتوي على كميات كبيرة من شمع البروفيين والمواد الإسفلتية.

وتختلف أيضاً أنواع البترول من حيث كثافتها³، وارتبط مقياس كثافة البترول الخام بالأحرف الثلاث الأولى (API) بمعهد البترول الأمريكي الذي يحدد الكثافة النوعية للبترول، التي تعني كثافة البترول بالنسبة للماء في درجة حرارة تتراوح بين 80% و90% درجة وعلى أساس درجة كثافة البترول تتحدد جودته وقيمة السوقية، فكلما قلت كثافته النوعية وازدادت قيمة نتيجة زيادة نسبة المقطرات الخفيفة فيه والتي ينتج عنها وقود الطائرات والسيارات والبترول الأبيض ذو قيمة عالية، في حين كلما ازدادت الكثافة النوعية للبترول انخفضت قيمته السوقية بسبب نسبة المقطرات الثقيلة كالديزل والبترول الثقيل (الأسود) أو الإسفلت.

المطلب الثاني: ميزات البترول وأهميته الاقتصادية.

أولاً: ميزات إنتاج البترول

تختلف الصفات المميزة لصناعة إنتاج البترول بشكل عام عن غيرها من الصناعات الأخرى، ومن الممكن تلخيص هاته الصفات فيما يلي:

1- علاقة ضعيفة بين المخاطر والعوائد:

إن النفقات الكبيرة التي تتكبدها شركات صناعة إنتاج النفط والغاز غالباً ما تؤدي إلى إنتاج ضئيل نسبياً أو إلى الإخفاق في الحصول على احتياطات تجارية تمكن الشركة من الإنتاج المجدي في المستقبل، وبالمقابل فقد تؤدي بعض عمليات الإنفاق الصغيرة التي تجريها شركات صناعة إنتاج النفط والغاز إلى اكتشاف احتياطات بترولية تزيد قيمتها بمرات عديدة عن النفقات المنفقة وقد أدى ذلك إلى جانب عوامل أخرى، إلى تطوير مدخلين أساسيين في محاسبة التكلفة التاريخية في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز وهما طريقة محاسبة الجهود الناجحة SE. وطريقة محاسبة التكلفة الكلية FC⁴.

2- وجود فجوة كبيرة بين عمليتي الإنفاق والإنتاج:

فقد تمضي سنوات عدة في تنفيذ نشاطات الاستكشاف الجيولوجي GG Exploration والجيوفيزيائي وذلك لتحديد فيما إذا كان ثمة منافع محتملة في مناطق جغرافية صغيرة نسبياً ضمن مناطق جغرافية أكبر بما يعطي مؤشراً على إمكانية وجود الاحتياطات البترولية فيها، ويتبع تلك النشاطات عادة عدد من السنوات الأخرى

¹ مجّد فوزي أبو السعود وآخرون، الموارد واقتصادياتهما، مرجع سابق، ص 141.

² ناصر العوقلي وعادل هندي، موارد الاقتصادية، مرجع سابق، ص 433.

³ مجّد فوزي أبو السعود وآخرون، الموارد واقتصادياتهما، مرجع سابق، ص 142.

⁴ حسين القاضي وميم الریشاني، محاسبة البترول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2010، ص 42.

المطلوبة للحصول على ترخيص استكشاف البترول وإنتاجه من الحكومة أو الملاك، وحتى إذا تم تأكيد وجود البترول فمن الممكن مضي سنوات عدة لتنفيذ أعمال التنقيب والاستكشاف لتقييم فيما إذا كان من الممكن تطوير البترول المستكشف وإنتاجه بشكل مريح اقتصادياً أولاً، ويتبع ذلك النشاط أيضاً سنوات عديدة أخرى لتنفيذ أعمال حفر الآبار، وتركيب التجهيزات والتسهيلات للوصول الناجح إلى البترول المستكشف والبدء بالإنتاج من الاحتياطيات، فالفترات الطويلة من الزمن التي تسبق تحديد نجاح مشاريع الاستكشاف والتطوير قد تجعل عملية مقابلة التكاليف مع الإيرادات المتعلقة بها أمراً صعباً، وتزيد من إمكانية عدم ربط الإيرادات المستلمة بأية تكاليف مصروفة في الفترة نفسها¹.

3- وجود اتفاقيات خاصة للمشاركة في التكلفة:

تدخل شركات صناعة إنتاج النفط والغاز عادة مع بعضها البعض في اتفاقيات مشاركة في المخاطر والتكاليف العالية، ومن الأمثلة الشائعة على هذه الاتفاقيات عقود تقاسم الإنتاج، Production Sharing Contrat (psc)، وهذه الاتفاقيات تخلق عادة مشكلات محاسبية صعبة لم تقدم لها المبادئ المحاسبة التقليدية بشكل عام حلولاً وإرشادات حتى الآن².

4- القوانين والأنظمة والرقابة الحكومية المشددة:

تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من الصناعات التي تخضع لرقابة حكومية شديدة، وتخضع للقوانين والأنظمة السائدة في البلاد المضيفة، ومن الأمثلة على ذلك ملكية الحكومات في بعض الدول للموجودات والاحتياطيات المتعلقة بنشاطات الشركة في تلك الدول، والرقابة على الأسعار، وأنظمة البيئة والصحة والأمان وغيرها، إن الرقابة الحكومية تتطلب تطوير قواعد محاسبة خاصة بشكل تعكس الآثار القانونية والاقتصادية للرقابة الحكومية بشكل ملائم ومناسب.

5- الموجودات غير القابلة للاستبدال:

تعد الموجودات الأساسية في شركات صناعات إنتاج النفط والغاز والمتمثلة بالاحتياطيات البترولية من الموجودات النادرة التي يصعب إيجادها واستبدالها في الوضع والكميات الموجودة حالياً أو زيادة حجمها من خلال النشاط العادي للشركة، فكمية الاحتياطيات وجودتها وتكلفة الحصول عليها واستكشافها واستخراجها التي يمكن أن تتوافر لاستبدال الاحتياطيات المستنفذة تختلف بشكل جوهري، وبالإضافة إلى ذلك لا يوجد أي تأكيد بأن الشركة سوف تكون قادرة على استبدال الاحتياطيات الموجودة بحوزتها في أي موقع أو في أي شكل³.

¹ حسين القاضي وميمر الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-ص 42-43.

² المرجع السابق، ص-ص 43-44.

³ المرجع السابق، ص 44.

6- العوامل الاقتصادية والتقنية والسياسية:

تعد صناعة إنتاج النفط والغاز من الصناعات التي تتأثر بشكل ملحوظ بالعوامل الاقتصادية والتقنية والسياسية، ومن الأمثلة على تلك العوامل أسعار السوق المتقلبة، ومعدلات أسعار الصرف المتحركة، وأثر التغيرات في التكاليف والتقنيات على الجدوى الاقتصادية لمشاريع البترول القائمة أو المرتقبة، وبالإضافة إلى ذلك، فقد يتم في بعض الأحيان منح شركات إنتاج النفط والغاز مزايا وحوافز ضريبية خاصة من قبل الحكومة لتشجيعها على إيجاد وإنتاج المواد الخام بكميات أكبر، كما أنه من الممكن أن تمارس الدولة الرقابة كإجراء سياسي على صناعة إنتاج النفط والغاز لضمان كميات إنتاج محددة وتوريدات كافية من المواد البترولية بأسعار منخفضة¹.

ثانياً: الأهمية الاقتصادية للبترول

ترتبط أهمية البترول بالتنمية الاقتصادية على أساس توفير مصدر رئيسي للطاقة في العالم، ويعتمد هذا الدور للبترول على نصيب المنطقة من حجم الإنتاج، والهلاك والاحتياطي العالمي².

1- مكانة البترول الاقتصادي:

تعتبر الطاقة البترولية لحد الآن الأوفر، الأسهل كما أن تبعية المجتمع العصري حيال البترول أصبحت وثيقة وأعتبر استهلاكها معيار للتقدم الاقتصادي³.

كما يحظى البترول بالامتياز ليس فقط في استخدامه كطاقة مهمة إستراتيجياً، ولكنه أيضاً يعتبر الأرخص والأقل كلفة ومن بين مجموعة من المصادر الطاقوية البديلة وكذلك لتعدد مشتقاته واستخداماته، وهو ما يجعله من دون شك سلعة متعددة الأغراض والاستعمالات، بالإضافة إلى تعدد منافعها وتنوع استعمالاتها في المجالات الأساسية كالصناعة، الزراعة، الخدمات، وتحظى بمزايا تنافسية لا تجارية فيها، أي مصدر من مصادر الطاقة الأخرى إلا في مجالات محدودة وهذا ما يفسر تزايد الطلب المستمر عليه.

ومن حيث مكانة البترول في التجارة الدولية، فإن أهم تطور عرفته التجارة الدولية للمواد الأولية في تاريخها المعاصر هو تطور تجارة البترول الذي فاق كل المواد الأولية الأخرى.

يعد البترول السبب الرئيسي للأزمة العالمية لسنة 1973 وسميت بالأزمة البترولية ففي بداية 1970 شهد العالم نمواً اقتصادياً مما أدى إلى ارتفاع الطلب على البترول عام 1973 قرر الأعضاء في الأوبك زيادة 3 دولار في سعر البرميل سنة 1973 وزيادة تقدر بـ 15 دولار سنة 1974 هذه الأزمة البترولية أدت إلى كسر النمو وخلقت تضخماً وتركت خسارة اقتصادية للدول المستورة للبترول⁴، كما التصقت به صفة العوامة سواء من حيث السعر

¹ حسين القاضي وسيمير الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-ص 44-45.

² يسري محمد العلاء، نظرية البترول، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2008، ص 19.

³ مشدن وهيبية، أثر تغييرات أسعار البترول على الاقتصاد العربي خلال الفترة (1973-2003)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 12.

⁴ Marc Montousse, Dominique hamblay, 100 fiche pour Comprendre les sciences économique, Bréal, Paris, 2005, P 84

الذي يتحدد علمياً أو من حيث الحركة التجارية الدولية للبترول، ولا تخلوا تجارة أي دولة في العالم من بند البترول تصديراً أو استيراداً، ويمكن توضيح أهميته في النقاط التالية¹:

- ✓ استهلاك مادة البترول يعتبر أهم أنواع الطاقة الذي يدير عجلة الاقتصاد العالمي وعليه يتركز التقدم الصناعي العالمي ونموه؛
 - ✓ انخفاض تكلفة إنتاج البترول بالمقارنة مع المصادر البديلة الأخرى وتعدد منتجاتها واستخداماتها، وانخفاض تكاليفها أيضاً؛
 - ✓ تحقيق فوائض مالية طائلة لدى الدول المنتجة ولدى الشركات البترولية العالمية، مما يجعل من البترول مصدراً من مصادر تمويل الاستثمارات على المستوى الدولي؛
 - ✓ العائدات البترولية تشكل قوة شرائية تشغل اقتصاديات الدول الصناعية، حيث تعتمد الدول البترولية على الواردات من الدول الغربية في تغطية حاجاتها للاهتلاكية.
- أما بالنسبة للدول المنتجة المصدرة للبترول، فيعتبر وسيلة التنمية الأساسية بما توفره عائدات التصدير من تراكم لرؤوس أموال تعمل على:

- تمويل الاقتصاد الوطني بالسلع التجهيزية بالمنتجات النصف مصنعة والمواد الأولية لخلق الإطار الملائم لتسيير الوحدات والمؤسسات الوطنية الموجودة؛
- إنشاء صناعات متفرعة ومتعددة تستفيد منها النشاطات الاقتصادية (الصناعة، الزراعة) وشركات الخدمات التي تقدم لصناعة البترول ما تحتاج إليه من الأدوات والوسائل الضرورية؛
- تغطي العائدات البترولية جانباً أساسياً من الطلب الاهتلاكي، لتمويل الاقتصاد الوطني بالسلع الضرورية ذات الاهتلاك الواسع.

وكما ذكرنا سابقاً فإن مكانة البترول الاقتصادية هذه تنعكس وتتجسد لنا في جوانب رئيسية متعددة هي كالاتي²:

- مصدر رئيس وحيوي للطاقة؛
- سلعة رئيسية للتبادل التجاري؛
- مادة أولية وأساسية لنشاط صناعي متنوع؛
- مصدر مالي كبير ومتنوع.

2- أهم الشركات البترولية العالمية:

تعرف الشركات البترولية الكبرى بأنها شركات متعددة الجنسيات عملاقة، فضلاً عن أنها ظلت تسيطر على السوق البترولية العالمية لمدة تقرب من الخمسين عاماً.

ويعتبر رجل الأعمال الإيطالي "انريكو ماتي" من أطلق مصطلح الشقيقات السبع على هذه الشركات في سنة 1950، وهذا لوصفها باعتبارها أكبر شركات البترول العالمية، وهي التي تهيمن على صناعة البترول العالمية،

¹ عيسى مقلبد، قطاع المحروقات الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2007-2008، ص-ص 17-18.

² محمد أحمد الدوري، محاضرات في الاقتصاد البترولي، مرجع سابق، ص-ص 62-63.

وفي سنة 1973 كانت هذه الشركات تتحكم في 85% من الاحتياطي العالمي للبترول غير أنها واجهت ولا تزال تواجه (كارتل أوبك) وتنامي قدرات الشركات البترولية الوطنية في بعض الدول الناشئة، وتتمثل الشقيقات السبع في الشركات التالية:

- ✓ شركة البترول الفارسية (المملكة المتحدة): وقد أصبحت تسمى شركة البترول الانجليزية الإيرانية ثم (BP)؛
 - ✓ شركة البترول الخليج (الولايات المتحدة الأمريكية): في عام 1985 صناعة البترول الخليجية اندمجت مع شركة "شيفرون" وجزء أصغر ضمن BP وشركة مزارع كمبر لاند، وكان في ذلك الوقت أكبر عمليات الاندماج في تاريخ العالم، ولا زالت هناك شبكة من المحطات في شمال شرق الولايات المتحدة الأمريكية تحمل هذا الاسم؛
 - ✓ رويال دوتش شل Royal Dutch Shell : شركة هولندية بريطانية؛
 - ✓ ستندار أويل أوف كاليفورنيا Social Standard oil Of Califorina (الولايات المتحدة الأمريكية): وأصبحت تسمى شيفرون Shvron؛
 - ✓ ستندار أويل أوف نيو جارزي Standard oil New jersey (ESSO) (الولايات المتحدة الأمريكية)، وأصبحت تسمى أكسون "Exxon" وبعد اتحادها مع شركة موبيل Mobil سنة 1999، أصبحت تسمى "أكسون موبيل"؛
 - ✓ ستندار أويل أوف نيويورك Standard oil New York (SONY) (الولايات المتحدة الأمريكية) وأصبحت تسمى موبيل "Mobil" والتي اتحدت مع شركة "أكسون"؛
 - ✓ شركة تكساسكو Texaco (الولايات المتحدة): والتي اتحدت مع "شيفرون" سنة 2001؛
- بالإضافة إلى هذه الشركات، فقد ظهرت في ميدان صناعة البترول بعض الشركات المتعددة الجنسيات التي حققت تقدماً كبيراً في رقم أعمالها في هذه الصناعة، وأصبحت تحتل مراكز متقدمة بين أكبر عشر شركات عالمية في صناعة البترول، ومن بينها نذكر شركة توتال "TOTAL" الفرنسية، شركة "ENI" وشركة كونكو فيليبس Canco Philips الأمريكية¹.

3- السمات الاقتصادية لشركات البترول: وتتميز بميزتين هما:

- ✓ **ميزة التكامل:** إن ميزة التكامل التي تتميز بها الشركات البترولية في صناعة البترول، ترجع إلى عدة عوامل، منها كون البترول الخام لا يستهلك مباشرة، وإنما يخضع لعمليات التحويل إلى منتجات قابلة للاستهلاك بصورة مباشرة، الأمر الذي يتطلب القيام بعمليات التصفية.

¹ محمد زيدان، محمد يعقوبي، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسئولياتها تجاه البيئة، مداخلة في المنتدى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤوليات والاجتماعية، جامعة بشار، أيام 14-15 فيفري 2012، ص-ص 5-6.

بالإضافة إلى أن البترول أصبح يتواجد في مناطق بعيدة من مناطق الاهتلاك، الأمر الذي جعل نقله وتوزيعه على مناطق الاهتلاك في كل مكان، وجود جهاز توزيع وتسويق قوي، كل ذلك أوجب على الجهة المنتجة (الشركات البترولية) أن تملك جميع هذه الوسائل حتى توصل البترول إلى المستهلك النهائي، بالشكل المرغوب.

✓ **ميزة الاحتكار:** أما الميزة الأخرى التي تميزت بها كونها خضعت إلى احتكار القلة (أي سيطرة عدد قليل من الشركات) فكما هو معلوم أن الشركات البترولية السبعة وحتى نهاية الستينات ضلت تسيطر على النسبة الكبيرة للبترول¹.

4- أنواع الشركات البترولية: تقسم أنواع الشركات البترولية حسب حجمها إلى:

- ✓ **الشركات العملاقة:** تزيد أصول هذه الشركات عن 80 مليار دولار وباستثناء شركة شل فقد استطاعت هذه الشركات، وبالرغم من الأوضاع الاقتصادية، أن تحافظ على حوالي 5% من العائدات إلى أصولها.
- ✓ **الشركات المتوسطة:** وتشمل هذه المجموعات شركات أصولها أقل من عشرة مليارات دولار، وتحتل موضعاً لائقاً (جغرافياً وتكنولوجياً وفي الأسواق)، وتحقق عائدات كبيرة.
- ✓ **الشركات الصغيرة المتخصصة:** تقل أصول هذه الشركات عن عشرة مليارات دولار ونظراً للتخصص فأثما تتأثر بشدة بهبوط الأسعار².

المطلب الثالث: مراحل استخراج النفط في الشركات البترولية.

يمكن أن نوجز أهم العمليات والنشاطات التي تشتمل عليها صناعة النفط في المراحل التالية:

- ✓ **مرحلة الاستطلاع والاستكشاف؛**
- ✓ **مرحلة التنقيب والحفر؛**
- ✓ **مرحلة الانتاج والضخ والنقل.**

وكل ذلك على سبيل المثال لا الحصر لأن الشركات العاملة في حقول النفط تختلف من حيث قيامها بكل أو بعض هذه النشاطات إذ هناك شركات متخصصة في النقل مثلاً كشركة التابلاين Tapline (شركة النقل عبر البلاد العربية) وهناك شركات أخرى قد تشمل أعمالها كل هذه النشاطات³.

أولاً: مرحلة الاستطلاع والاستكشاف

وتشمل هذه المرحلة عمليات المسح الجيولوجي والجيوفيزيقي المعقد للمناطق المختلفة وتحليل الطبقات الصخرية وذلك من أجل تحديد المنطقة التي ستجري بها نشاطات البحث لتحصل الشركات بعدها على عقود امتياز تحولها حق التنقيب عن البترول في المناطق المحددة ولا يعني الحصول على حق الامتياز وجود النفط بشكل مؤكد لأنه يجري بعد ذلك استكشاف جيولوجي وجيوفيزيقي أكثر تفصيلاً وعمقاً لتحديد أفضل مكان لحفر البئر

¹ أحمد بلمرط، البترول ومصادر الطاقة البديلة خلال الفترة (1960-1989)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1992-1993، ص 190.

² جان فرانسوا جيانيسيني، بانوراما 2000، مجلة النفط والتعاون العربي، الكويت، المجلد السادس والعشرون العدد الثالث والتسعون، 2000، ص-ص 155-156.

³ خالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2001، ص 16.

التجريبي¹.

يبدأ الجيولوجي في مستهل هذه المرحلة بالبحث عن التجمعات البترولية عن طريق دراسة الصخور المكشوفة على سطح الأرض حيث يسجل على خرائط خاصة المناطق المحتمل اعتبارها منابع ومصادر للنفط والغاز كما يسجل مواقع الصخور التي لا يحتمل احتوائها على أي منها، ويقوم بعدها بقياس وتسجيل أوضاع الطبقات الصخرية من حيث استوائها وانحدارها مع تجميع عينات من أوضاع الطبقات الصخرية من حيث استوائها وانحدارها مع تجمع عينات من مختلف الصخور حيث يقوم خبير الحفريات بفحصها لتحديد عمرها النسبي من خلال معرفة ما تحتويه من آثار حيوانية ونباتية قديمة، وهكذا يستطيع جيولوجي التنقيب من خلال الربط الدقيق بين سائر البيانات المتوفرة لديه أن يقرر موقع الحفر إلى حد بعيد².

ثم يأتي دور الدراسات الجيوفيزيقية للصخور الموجودة تحت القشرة الأرضية وبيان طبيعتها، وأهم الطرق الفنية المستخدمة في هذا المجال ما يلي:

1- طريقة قياس الجاذبية الأرضية: وذلك باستخدام جهاز حساس يسمى جريفمتر "Gravimètre" يحدد بدقة تغير الجاذبية من مكان إلى آخر، فمن المعروف أنك إذا وقفت فوق منطقة من الجرانيت يزداد وزنك قليلاً عنه وأنت واقف فوق منطقة من حجر أخف مثل الحجر الرملي، ويمكن قياس هذا الاختلاف الضئيل بجهاز الجاذبية وبذلك يعرف الخبير تفاصيل الطبقات الأرضية³.

2- طريقة قياس المغناطيسية الأرضية: أي قياس سرعة انتقال الموجات الصوتية وانعكاسها خلال طبقات الصخور المختلفة وذلك باستخدام جهاز السيزموغراف "Siesmograph" ولاستعماله يضع الخبير شحنة من الديناميت في حفرة صغيرة ثم يفجرها فتنتشر الموجات الصوتية الناتجة عن الانفجار إلى أن تصطدم بطبقة من الصخور ترددها إلى سطح الأرض حيث يسجلها الجهاز المذكور، وقياس الزمن اللازم لوصول الموجات إلى الصخر ثم انعكاسها إلى السطح يتعرف الخبير على أنواع الصخور والأعماق التي توجد عندها⁴.

3- طريقة التسجيل الكهربائي: حيث تحفر فتحة صغيرة بوساطة مثقب مثبت في نهاية ماسورة طويلة بها أجهزة كهربائية لتسجيل مقاومة الصخور المختلفة للتيار الكهربائي.

4- طريقة قياس الاشعاعات: وهي شبيهة بسابقتها مع اختلاف جهاز القياس.

وإلى جانب الطرق السابقة يقوم خبير الحفريات بدراسة العينات الأسطوانية للتعرف على أعمار الصخور، ولكن بالرغم من جميع هذه الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيقية فإن الخبراء لا يستطيعون التنبؤ بصورة قاطعة عن وجود البترول أو عدمه في منطقة ما ولكنهم يحددون فقط المناطق المحتمل وجود البترول فيها، أما الطريقة الوحيدة للتأكد فهي حفر آبار تجريبية.

¹ خالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، ص-ص 16-17.

² المرجع السابق، ص 17.

³ دينا علي احمد، طرق و اساليب الكشف عن البترول، مجلة اخبار النفط و الصناعة، العدد 489، السنة الحادية والاربعون، جويلية 2011، ص 18.

⁴ المرجع السابق، ص 19.

ثانياً: مرحلة التنقيب والحفر:

بعد أن يفرغ الجيولوجي والجيوفيزيقي من تحديد مكان وجود النفط فيه، تبدأ الخطوة التالية بالحصول على ترخيص بالقيام بعملية الحفر، وتشمل عملية الحفر المراكز والخطوات الفرعية التالية:

1- **الإعداد:** وتشمل كل النشاطات الخاصة بتنظيف المكان وتسوية الأرض وشق الطرق اللازمة لنقل أجهزة ومعدات الحفر إلى الموقع المعين بما في ذلك إقامة الحفارة أو البريمة Rig والمنشآت الأخرى اللازمة، وعملية الإعداد هذه هامة وأساسية ومكلفة قد لا تقل نفقاتها في أغلب الأحيان عن نفقات الحفر نفسها¹.

2- **الحفر:** وقد تقوم بعملية الحفر أما الشركة المنتجة صاحبة الامتياز نفسها عن طريق عمالها ومستخدميها أو قد تعهد بها إلى شركات أخرى متخصصة بالحفر وذلك بموجب عقد بين الشركتين، ويبدأ الحفر مع بداية اختراق آلة الحفر لطبقات الأرض حتى حالة الوصول إلى قرار بوجود الزيت أو عدمه كما يشمل تغليف البئر Casing وتدعيم حوافه Cementing وجميع الأعمال المتصلة بذلك². وبعد انتهاء التفاصيل القانونية وتحديد موقع البئر التجريبي يختار المهندسون إحدى الطرق المختلفة للحفر وفيما يلي شرح موجز لكل منهم:

أ. **طريقة الحفر بالدق:** وهي الطريقة الأقدم، واستعمالها الحالي مقتصر على الأعماق القصيرة، والآبار التي لا تحترق كثيراً من الطبقات الصلبة، وهي أرخص من طريقة الدوران فهي لا تتطلب تبطين الحفرة بمواسير الصلب الغالية الثمن تبطيناً كاملاً كما هي الحال في الطريقة التالية، وفي طريقة الدق هذه يتم رفع واسقاط فأس أو مثقب مدور من الصلب مركب في أسفل ماسورة معدنية جوفاء تزن عدة أطنان ومشدودة من طرفها الآخر بجبل معدني متين ملفوف على عجلات تدور لترفع الماسورة مرة وتسقطها أخرى محدثة بذلك حفرة بالأرض وتعمل هذه الآلة عادة بقوة الضغط أو الغاز الطبيعي كوقود وتتجمد الأتربة المحفورة والصخور المقطوعة في داخل الماسورة المعدنية التي يجب تفرغها من الأتربة كلما امتلأت³. وغالباً ما تتطلب عملية الحفر هذه تغليف البئر وذلك لمنع تدفق المياه إلى الحفرة، وتتم هذه العمليات بإنزال ماسورة معدنية داخل البئر وقد يلزم أيضاً تغليف هذه الماسورة بالإسمنت Cementing وذلك لمنع تسرب الماء إلى البئر من الأسفل حتى يتسرب ويستقر بالماسورة وحاشية البئر، وبعد أن يثبت الإسمنت هناك يزال ما تبقى منه في قاع البئر عن طريق الحفر.

ب. **طريقة الحفر بالدوران:** تحفر معظم الآبار حالياً بالطريقة الدورانية التي اخترعت في العقد الأخير من القرن التاسع عشر، وتفضل هذه الطريقة على طريقة الدق في حالة الصخور الصلبة وفي حالة الآبار العميقة، وفي هذه الطريقة يدلى في الحفرة عمود الحفر المكون من على مواسير مثبت بعضها إلى بعض ويتصل الجزء الأعلى من العمود بماسورة ثقيلة مربعة تنفذ من فتحة وسط صينية الدوران المصنوعة من الصلب ثم تنتهي إلى وصلة الدوران المعلقة من البكرة الرئيسية في أعلى البرج، وعندما يشغل المحرك تلف صينية الدوران مستمدة حركتها من سلسلة

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 18.

² المرجع السابق، ص-ص 18-19.

³ حسين عبد الله، مستقبل النفط العربي، دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، ط1، 2006، ص 109.

تمتد بينها وبين المحرك، وبدوران الصينية تدور الماسورة المربعة وعمود الحفر وكذلك المثقب المستقر في قاع الحفرة فتعمل أسنان المثقب الحادة على شق طريقها في الصخور تماماً كما ينفذ مخراز النجار في قطعة من الخشب¹.

ج. **طريقة الحفر التوجيهي:** تحفر البئر بجهاز الحفر المطرفي، وفي أغلب الحفر الدوراني، رأسياً إلى أسفل أرضية البرج، ولكن في الحفر التوجيهي، تحفر الحفرة مائلة بزواوية، وقد تستخدم أطقم الحفر أجهزة خاصة تدعى المثقاب التوريبييني والمثقاب الكهربائي، وتقع المحركات التي تدير هذه المثاقيب رجال الحفر من توجيه اللقمة على مسار مائل، وقد يستخدم رجال الحفر أيضاً أدوات تعرف بمقبض السوط للحفر بزواوية، ومقبض السوط إسفين فولاذي طويل محدد على هيئة قرن الحذاء، حيث يوضع الإسفين داخل الحفرة ورأسه المدبب إلى أعلى، وبذا ينحرف مسار الحفر أثناء مرور اللقمة بأحدود مقبض السوط².

ويلجأ الكثير من الأطقم إلى الحفر التوجيهي لحفر أكثر من بئر في موقع واحد، وتستخدم هذه الطريقة أيضاً إذا لم يكن بالمقدور حفر بئر فوق تراكم نفطي مباشرة.

د. **الحفر في المناطق البحرية:** يعد هذا النوع أكثر كلفة وخطورة بكثير من الحفر على اليابسة فالحفارة البحرية المتوسطة تكلف 10 أمثال الحفارة البرية، ويجب جلب جميع المعدات والطاقم إلى الموقع بالطائرات العمودية أو السفن، وفي مياه كتلك التي في المحيط المتجمد الشمالي أو بحر الشمال، فقد تتضرر الحفارات بفعل العواطف أو كتل الجليد العائمة، ولكن تديني أعداد الاحتياطات البرية، يقلل من أهمية الآبار البحرية الأمر الذي يزيد تكلفتها ومخاطرها³.

ثالثاً: مرحلة الإنتاج والنقل:

تنقسم هاته المرحلة إلى جزئيين مهمين ومكملين لبعضهما البعض، ويتمثل الأول في عملية استخراج البترول أو انتاجه ويتمم بالثاني بعملية نقله إلى المصافي وتخزينه.

1- **الإنتاج أو الاستخراج البترولي:** وهي كميات الثروة المعينة والمعلومة والمستخرجة من باطن الأرض وخلال فترة زمنية محددة قد تكون يوم أو شهر أو أكثر...⁴، ويستخرج البترول بطريقتين مختلفتين هما :

أ- **الاستخراج الابتدائي:** تأتي الطاقة الطبيعية التي تستخدم في استخراج البترول في صورة رئيسية من الغاز والماء الموجودين في صخور المكامن⁵، وقد يكون الغاز ذائباً في الزيت أو منفصلاً فوقه على هيئة غطاء غازي أما الماء فيتجمع تحت البترول لكونه أثقل من الزيت.

وتسمى الطاقة الطبيعية المستخدمة في إستخراجه حسب مصدرها وهي :

✓ دفع الغاز المذاب؛

¹ محمد احمد الدوري، محاضرات في الاقتصاد البترولي، مرجع سابق، ص-ص 26-27.

² عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، عمان، الاردن، ط1، 2011، ص 30.

³ المرجع السابق، ص 30.

⁴ سالمى محمد الدينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي-حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2013-2014، ص 48.

⁵ عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، مرجع سابق، ص 34.

✓ دفع الغطاء الغازي؛

✓ دفع الماء.

ب- الاستخراج المعزز: تتمثل هذه الطريقة في عدداً من الطرق المصممة من أجل زيادة كمية البترول التي تدفق نحو البئر المنتجة، وتصنف هذه الطرق عموماً، حسب مرحلة الإنتاج التي تستعمل في أثنائها، وتتمثل في:

✓ الإستخراج الثانوي (عبارة عن آبار إضافية تحفر من البئر المنتجة)؛

✓ الإستخراج الثلاثي (ويأتي باستخدام الحرارة من حرق بعض البترول في الممكن لتحفيز البترول وزيادة تدفقه).

2- النقل والتخزين: وذلك من خلال تحريك البترول من مناطق البئر المنتج إلى مصافي البترول الخام¹، وينقل البترول بصورة رئيسية عبر خطوط الأنابيب والناقلات، والسفن المسطحة، والشاحنات الصهريجية، وعربات السكك الحديدية الصهريجية.

وينقل معظم البترول عبر خطوط الأنابيب في جزء من رحلته على الأقل، وفي مقدور بعض خطوط الأنابيب نقل أكثر من مليون برميل من البترول يومياً، إلا أنها رخيصة نسبياً في التشغيل والصيانة، وهي على العموم أفضل وسيلة لنقل البترول، كما يحصل البترول على الناقلات والبواخر المسطحة، وتستطيع الناقلات العملاقة احتواء ما يزيد على المليون برميل من البترول².

¹ حسين القاضي وآخرون، محاسبة البترول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص 11.

² عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، مرجع سابق، ص-ص 35-36.

المبحث الثاني: خصائص المحاسبة البترولية.

تختلف محاسبة البترولية عن باقي انواع المحاسبات الاخرى (مالية، حكومية، زراعية، تجارية،... وغيرها) لعدة اسباب اهمها المبادئ و السياسات المتبعة لدى الشركات البترولية ومعايير المحاسبة الدولية التي تحكمها، و سنتطرق في هذا المبحث لتوضيح كل ذلك.

المطلب الأول: الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية.

تحديد الفروض والمبادئ تمثل مرحلة متقدمة في بناء الهيكل العلمي لأي حقل من الحقول كونها تأتي كمرحلة لاحقة لمرحلة تحديد الأهداف والمفاهيم العلمية¹. وفي مجال المحاسبة لم يتم اتفاق كافة الأطراف المعنية بهذه المهنة على تحديد الفروض والمبادئ التي يعتمد عليها علم المحاسبة بشكل قاطع، إلا أنه يمكن تحديد الفروض والمبادئ والسياسات العلمية في محاسبة النفط بما يلي:

أولاً: الفروض المحاسبية.

تتمثل الفروض المحاسبية في مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً، وهي تضع الأساس للعملية المحاسبية، وتتميز بامتثالها لأغراض المحاسبة بصفقتها مستخلصة من البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والقانونية، وهي تمثل أساس اشتقاق المبادئ المحاسبية كونها بديهيات ومسلمات لا تحتاج إلى برهان لإثبات صحتها، كما أنه يتعذر على أي إنسان أن يقيم دليل على عدم وجودها².

1- فرض ثبات قيمة العملة: تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس تربط بين مختلف العمليات الحسابية والأنشطة في الشركة وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات ويعتمد في المحاسبة وحدة النقد الوطني أساس لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي يهتم بها المحاسب، أما الأحداث غير القابلة للقياس النقدي فتستبعد³.

ويفترض ثبات هذه الوحدة، ومازالت هذه الفرضية تستعمل في محاسبة البترول بالرغم من الانتقادات الموجه لها إلا أن هذه الفرضية طورت نفسها من خلال إعادة تقييم المخزونات بالأسعار الجارية لتتماشى مع التضخم واتباع طرق الاهتلاك المتسارع.

2- فرض الشخصية المعنوية: تهتم المحاسبة بالمشروع كوحدة اقتصادية منفصلة عن شخصية الملاك، فالمشروع إذن شخصية مستقلة عن صاحبه، وهكذا حتى اذا كان الشخص الواحد يملك أكثر من مشروع، فإننا من الناحية المحاسبية نتجاهل علاقة الإدارة والملكية بين تلك المشروعات، وننظر إلى كل منها باعتبارها وحدة مستقلة عن

¹ عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، مرجع سابق، ص 34.

² محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008، ص 48.

³ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 299.

المالك من ناحية وعن بقية المشروعات الأخرى من ناحية ثانية، وهذا الفرض متبع في شركات إنتاج النفط إذ أن للشركة شخصيتها المستقلة عن مالكيها¹.

3- فرض استمرارية المشروع: يعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين:

إما أنه لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور أو أن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محدودة من الزمن²، كما يجيء التركيز على كون القوائم المالية المختلفة حلقات مترابطة من عمر المشروع تبدأ التالية من حيث انتهت سابقتها، أما في حالة توفر ما يدل أن الشركة لها عمر محدود فيجب أن يظهر أثر ذلك بوضوح عند إعداد القوائم المالية ومثال ذلك شركات المحاصة، أما في شركات إنتاج البترول العادية فإنها تركز على هذا الفرض وتلتزمه، لكن يلاحظ من جهة أخرى أن بعض مشغلي الآبار من الأفراد لا يبنون الاحتفاظ بها حتى يتم إنتاج كل الزيت الموجود بها، ولذلك لا يعتبرون كثيراً هذا الفرض المحاسبي.

ثانياً: المبادئ المحاسبية.

المبدأ كمفهوم يعني حقيقة أساسية تكون أساساً لحقائق أخرى تشتق منها، وهذا في جوهره يشير إلى أن هناك مجموعة من القواعد يجرى الاتفاق عليها ومن ثم قبولها في المهنة المحاسبية لحين استقرارها في الممارسات العملية، وتستند المبادئ المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ المحاسبية³.

1- مبدأ التكلفة التاريخية (التقييم على أساس التكلفة): إن التكلفة أو النفقة هي ذلك المبلغ المدفوع أو المتعهد بدفعه مقابل منفعة اقتصادية وهذا المبدأ هو القاعدة التي يسير عليها المحاسبون في إجراء القيود لتقييم الأصول على أساس تكلفتها الفعلية الماضية (التاريخية)، أو تلك التكلفة ناقصة الاهتلاك أو النفاذ مع استبعاد كل زيادة في القيمة نتيجة للتغيرات في مستوى الأسعار أو الزيادة في الكميات (كالاحتياطي النفطي مثلاً)، وقد تعرض هذا المبدأ لكثير من الانتقادات إذ بالنظر لارتفاع الأسعار المستمر أصبحت قيم الأصول الثابتة الموجودة بالدفاتر والقوائم المالية لشركات إنتاج النفط لا تتماشى إطلاقاً مع الأثمان الاستبدالية، كما أن الاهتلاك أو النفاذ المبني أو المحسوب على أساس التكاليف الفعلية أصبح أقل بكثير لدى شركة ما عن مثيلتها التي تحتسب الاهتلاك أو النفاذ بالنسبة لممتلكات شبيهة لكنها حصلت عليها حديثاً، كما يعتبر هذا المبدأ مقبول في هذه الصناعة بالإضافة إلى كونه مكماً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كما يعتبر امتداداً لمبدأ تحقق الإيراد ويتمشى مع سياسة الحيطة والحذر التي تلعب دوراً كبيراً في السياسة المحاسبية النفطية نظراً لتمييز هذه الصناعة بعنصر عدم التأكد⁴.

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 34 .

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 304 .

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة، الدمامك، 2007، ص-ص 66-67 .

⁴ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 35 .

2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: طبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي حققته الشركة خلال فترة معينة والظروف التي أدت إلى تحقيقها¹. ويوجد هنا أساسان هما:

أ. الأساس النقدي : وهنا يعتبر إيراد الفترة ما تم قبضه أو استلامه نقداً بغض النظر عن وقت تحققه، كما تعتبر تكاليف الفترة المالية المعنية ما تم دفعه خلالها بغض النظر عن وقت نشأتها.

ب. أساس الاستحقاق : وهنا يعتبر إيراد الفترة ما تحقق فعلاً من خلالها بصرف النظر عن وقت قبضه نقداً، كما تعتبر تكاليف الفترة المالية ما نشأ خلالها بصرف النظر عن وقت دفعه نقداً.

3- مبدأ تحقق الإيراد : يعرف الإيراد على أنه كل ما يحصل عليه المشروع في صورة أموال أو موارد أو أصول من غير صاحب المشروع وبدون أن يقابله زيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول².

وعادة ما يوصف الإيراد بأنه الحصيلة الاجمالية الناتجة من بيع بضاعة أو خدمة معينة، ويتحقق الإيراد في شركات انتاج النفط بمجرد الانتاج بسبب وجود سعر معلن وتحول الأصل المتناقص هذا إلى أصل متداول بمجرد استخراجها من باطن الأرض.

ثالثاً: السياسات المحاسبية

1- سياسة الحيطه والحذر : ظهرت الحاجة إلى مبدأ الحيطه والحذر في المحاسبة على إثر حالات الإفلاس المتكررة لكثير من الشركات التي عاصرت الأزمة الاقتصادية العالمية في ثلاثينيات القرن الماضي³. وهي التي تنادي بتجاهل الأرباح التي لم تحقق بعد، وأخذ كل الخسائر المتوقعة بالحسبان.

وتتبع هذه السياسة باستمرار في مجال القياس الدوري لأرباح الشركات وهناك الكثير من الانتقادات التي تواجه إلى اتباع هذه السياسة، ولكنها مازالت القاعدة العامة المتبعة عند إعداد الحسابات الختامية، وهي ذات أثر كبير في محاسبة البترول حيث يستند إليها باعتبار الكثير من مصاريف البحث والتنقيب الإيرادية.

2- سياسة الأهمية النسبية: وهي التي تدعو إلى أخذ قيمة البند أو العنصر بالنسبة لبقية القيم المكونة لنفس المجموعة بعين الاعتبار عند معالجته بالدفاتر والسجلات وبالطرق الفنية الملائمة، ومن هنا قد يهمل المخزون النفطي الموجود بالمستودعات آخر المدة سواء في قائمة نتيجة الأعمال أو قائمة المركز المالي لا لشيء سوى أن كميته وبالتالي قيمته ضئيلة بالنسبة لبقية الموجودات وعناصر الإيرادات، كما قد تدمج بعض المصروفات في حساب واحد حيث أنها إذا فصلت تبدو دلالتها غير ذات قيمة أو معنى.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990، ص 280.

² خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 36.

³ حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 477.

- 3- سياسة الثبات : وهي التي تدعو إلى اتباع نفس المبدأ أو الطريقة المحاسبية من سنة لأخرى في معالجة العمليات المالية سواء عند قياس الأرباح الدورية أو عند تبويب البنود المختلفة المكونة للحسابات الختامية والميزانية حتى يمكن اجراء المقارنات السليمة بين القوائم المالية عبر السنوات ومن مشروع إلى آخر.
- 4- سياسة الشمول أو العلانية التامة أو الشفافية : وهي تعني أن تكون القوائم المالية واضحة ومعبر عن نشاط المشروع ومركزه المالي وعن الإبقاء على الشمول التام، وهي تقضي أيضاً بإظهار أية معلومات جانبية ذات أهمية نسبية في ملاحق للقوائم المالية الختامية.

المطلب الثاني: الاختلاف بين محاسبة النفط والمحاسبات الأخرى.

أولاً: أسباب اختلاف محاسبة النفط عن أنواع المحاسبات الأخرى

تختلف محاسبة النفط عن أنواع المحاسبة الأخرى (مالية، حكومية، بنكية وسياسية، ... الخ)، نظراً للأمور الجوهرية التالية:

✓ **وجود عامل عدم التأكد:** فبينما نجد بقية الصناعات وأنواع النشاط الاقتصادي المختلفة تستطيع التنبؤ بكثير من الدقة بنتائج عملياتها المختلفة، نجد شركات صناعة النفط لا يمكنها مثل هذا التنبؤ بالرغم من تقدم العلوم الجيولوجية والجيوفيزيائية، فقد دلت الاحصاءات على أن 95% من المناطق النائية التي تؤجرها الشركات النفطية في الولايات المتحدة تظهر على أنها غير منتجة أو منتجة ولكن بشكل غير تجاري، ومن هنا نرى ميل الغالبية العظمى من الشركات العاملة في هذا الميدان إلى اعتبار مصاريف الحفر والاستكشاف والاعداد ايرادية على عكس ما قد يتبع في معالجة المصاريف في أنواع النشاطات الأخرى حيث يتم رسملتها أو توزيعها إلى ايرادية و رأسمالية تبعاً لمقاييس متنوعة أهمها: حجم المصروف، وطبيعته، ودورته، والسياسة المالية المتبعة في الشركة للتفريق بين المصروفات الايرادية والرأسمالية.

✓ **اعتبارات الضرائب :** وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على الحسابات المالية للشركات في هذا المجال ومن هنا نجد شركات النفط تحتفظ في أغلب الأحيان بنسختين من السجلات، واحدة للشركة نفسها وأخرى لأغراض الضريبة، حيث تعالج المصروفات الأولية، (الاستكشاف والحفر)، كرأسمالية للأغراض المالية، وإيرادية لأغراض الضريبة، كما يحسب النفاذ منسوباً إلى التكلفة للأغراض المالية، وعلى أساس نسبة معينة من إجمالي أو صافي الربح لأغراض الضريبة، ، وغالباً ما نجد معظم الشركات تتبع النظام المناسب لغايات الضريبة فقط دون الأخذ بما هو متعارف عليه محاسبياً وذلك لاعتبارات السهولة والملاءمة والاحتفاظ بنوع واحد من السجلات¹.

¹ خالد امين عبدالله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 32.

✓ **كبر حجم الشركات وتعقيد عملياتها** : مما يحدو هذه الشركات إلى اتباع فلسفة السهولة والعملية فحيثما وجد تضارب بين العملية والصحة النظرية يوجد ميل كبير إلى اتباع النظام الذي يعطي الإجابة السريعة ويقلل من التعقيدات والتحليل.

✓ **ضرورة تعديل إنتاج شركات النفط بين الحين والآخر**: وهذا لا يتماشى مع قوانين الدولة أو الولاية التي تعمل بها، مع عدم تمكن هذه الشركات في أغلب الأحيان من تحديد سعر بيع الوحدة بل يخضع ذلك للسعر المعلن من قبل منظمات متخصصة كالأوبك OPEC مثلاً¹.

ثانياً: الوحدة المحاسبية في محاسبة النفط.

جرت العادة على اعتبار منطقة عقد الامتياز وحدة محاسبية تحمل بما يخصها من المصروفات وينسب إليها ما تنتجه من إيرادات، وهكذا نجد معظم شركات النفط تمسك ضمن حساباتها في دفتر الأستاذ العام حساباً للعقود غير المطورة أو غير المعدة، وآخر للعقود المنتجة وعند تعدد العقود التي تملكها الشركة فإن الأمر قد يقضي امساك دفتر أستاذ مساعد للعقود غير المعدة، وآخر للعقود المنتجة بجانب الحسابين الاجماليين اللذين يظهران في دفتر الأستاذ العام.

ويعتبر كل عقد كأصل من أصول الشركة بحيث يحمل بكل النفقات التي تعتبر من تكلفة ذات الأصل مثل المصروفات التي انفتحت في سبيل الحصول عليها أو على عمليات الاستكشاف بمنطقة العقد والتي تمت رسملتها أي عولجت كجزء من تكلفة العقد، ويشمل حـ / العقود غير المعدة هذا تكلفة المناطق التي لم تصبح منتجة بعد. أما حـ / العقود المنتجة فتنقل إليه تكلفة كل العقود التي كانت تحت الأعداد وأصبحت منتجة، كما يحمل بالمصروفات الرأسمالية الأخرى التي تنفق على هذه العقود لإعدادها للإنتاج، وتمسك أغلب الشركات - كما سبق وبيننا - دفتر أستاذ مساعد للعقود غير المعدة لاختصار الوقت وتسهيل عملية تحويل الحساب لأن هذا الدفتر يكون ذو أوراق سائبة بحيث يظهر حساب كل عقد في ورقة منفصلة عن الأوراق الأخرى، وهكذا عندما يكتشف النفط تتم عملية النقل محاسبياً وفعالياً لأوراق العقد المعني من العقود غير المعدة إلى العقود المنتجة، والأمر أسهل من هذا بكثير حال استخدام الحاسوب كما هو معمول به الآن إذ تحل الأشرطة الممغنطة والأسطوانات بدل الدفاتر والسجلات والأوراق السائبة (المعرضة للضياع).

أما الحساب الثالث في هذا الصدد فهو الحساب المعلق أو المؤقت إذ أن من أهم خصائص محاسبة النفط أن الشركات تنفق مصاريف مختلفة يصعب تحميلها إلى الحسابات التي تخصها وقت انفاقها ولا يمكن تخصيصها أو نسبتها إلى حساب معين على أساس سليم إلا بعد مدة ولذلك تظهر هذه المصروفات (التكاليف) في حسابات مؤقتة (معلقة) حتى يمكن تخصيصها وتحميلها إلى الحسابات الخاصة بها، ومن أمثلة هذه الحسابات حـ / عقود امتياز معلق، أو حـ / منطقة عقد امتياز معينة، الخ².

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، ص-ص 32-33.

² المرجع السابق، ص 31.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بشركات البترول.

تعد المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بشركات إنتاج البترول والغاز معايير مقبولة عموماً ومستخدمة على مستوى العالم بشكل واسع، ومع ذلك فقد بذلت عدة محاولات من مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج البترول والغاز، ففي نيسان 1998 بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (قبل إعادة هيكلتها عام 2001) بوضع خطة لإصدار مشروع محاسبة دولي خاص بالصناعات الاستخراجية بما فيها صناعة إنتاج البترول والغاز، وتبعاً لذلك فقد عينت في 1998 لجنة توجيه Steering Committee لدراسة مشروع المعيار، وقد أصدرت هذه اللجنة وثيقة مناقشة في نهاية عام 1998، ووزعتها على كافة أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية والشركات والهيئات المختصة، وفي عام 2000 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ورقة مناقشة (دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية)، وقد فضلت لجنة التوجيه تبنى طريقة محاسبية أكثر توافقاً مع مبادئ طريقة محاسبة المجهودات الناجحة SE منها مع الطرق المحاسبية الأخرى، وقد تضمنت الدراسة استبياناً حول الممارسات المحاسبية السائدة لمساعدة اللجنة في تحديد القضايا الأساسية في محاسبة الصناعات الاستخراجية، وفي عام 2004 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مسودة المعيار ED6 استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، وفي نهاية عام 2004 أصدر المجلس IASB المعيار رقم IFRS6 "استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها"، وفي عام 2005 تم إجراء تعديل طفيف على المعيار IFRS6 فيما يتعلق بالافصاحات المقارنة، ويمثل هذا المعيار المرحلة الأولى من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحقيق تقارب دولي في الممارسات المحاسبية المختلفة في مجال الصناعات الاستخراجية¹.

ويهدف المعيار الدولي رقم IFRS6 إلى تحديد التقارير المالية لاستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، وفيما يلي شرح لأهم مضمينه:

أولاً: أصول الاستكشاف والتقييم (عند الاعتراف الأولي بالأصل)

تُقاس أصول الاستكشاف والتقييم بالتكلفة التاريخية.

❖ عناصر تكاليف أصول الاستكشاف والتقييم:

تضع الشركة السياسة الخاصة بتحديد ما هي النفقات التي يعترف بها كأصول استكشاف وتقييم ونقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات، وعند قيام الشركة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ في حسابها الدرجة التي يمكن أن تساهم بها هذه النفقات في اكتشاف موارد طبيعية محددة، ومن الأمثلة على النفقات التي يمكن أن تدخل في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقييم:

✓ الحصول على حقوق الاستكشاف؛

✓ الدراسة الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

¹ حسين القاضي وسهير الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-ص 62-63.

✓ الحفر الاستكشافي.

✓ تكاليف الخنادق؛

✓ أخذ العينات؛

✓ الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

ولا يعترف بالنفقات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية كأصول استكشاف وتقييم، حيث يقدم الإطار العام للمعايير ومعيار المحاسبة الدولي رقم IAS38 "الأصول غير الملموسة" أسس الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير، وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS37 "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة"¹، على الشركة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة والتجديد والتي تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها باستكشاف وتقييم الموارد التعدينية.

ثانياً: قياس أصول الاستكشاف والتقييم (القياس بعد الاعتراف الأولي بالأصل)

بعد الاعتراف الأولي بالأصل تقوم الشركة بتطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأصول الاستكشاف والتقييم، وإذا كان نموذج إعادة التقييم هو المطبق فيجب أن تبوب أصول الاستكشاف والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتناة كما يجب الثبات في تطبيق هذا التبويب.

❖ التغيرات في السياسات المحاسبية:

قد تغير الشركة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات الاستكشاف والتقييم إذا جعل هذا التغيير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرار أكثر موضوعية وليست أقل مصداقية، أو جعلها أكثر مصداقية وليست أقل موضوعية، لذا فعلى الشركة تقييم الملائمة المناسبة والمصداقية باستخدام المواصفات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم IAS8.

ولتسوية التغييرات في سياستها المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم، فعلى الشركة أن توضح أن التغيير الذي حدث جعل قوائمها المالية أقرب في استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS8 ولكن التغيير لا يعني الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات².

❖ العرض³:

تعامل بعض أصول الاستكشاف والتقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) في حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات والحفارات)، ويعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس في حدود المدى الذي استخدم فيه الأصل

¹ محمد أبو نصار، جامعة امحيدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، المركز الاكاديمي بالكتب الجامعية، عمان، الاردن، 2008، ص 600.

² سلمى محمد دينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي-حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص 20.

³ حسين القاضي وميم الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 65.

الملوس، في حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

❖ إعادة تبويب أصول الاستكشاف والتقييم:

لا يستمر تبويب أصل الاستكشاف والتقييم كما هو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية والتطبيق التجاري على نجاح استخراج مورد تعديني، في هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة انخفاض قيمتها ويتم الاعتراف بأية خسائر انخفاض في القيمة قبل إجراء إعادة التبويب¹.

❖ انخفاض القيمة (الاعتراف والقياس):

تخضع أصول الاستكشاف والتقييم لاختبارات القيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية، وعندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، على الشركة أن تقيس وتعرض وتفصح عن أية خسائر انخفاض في القيمة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS36.

وتشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على سبيل المثال لا الحصر إلى أن على الشركة أن تختبر مدى انخفاض قيمة أصولها الخاصة بالاستكشاف والتقييم:

✓ انتهاء الفترة التي للشركة فيها حق في الاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهي في المستقبل القريب ومن غير المتوقع تجديدها؛

✓ لا يوجد خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة لاستكشاف أو تقييم الموارد التعدينية في منطقة محددة؛

✓ لم يؤد استكشاف أو تقييم الموارد التعدينية في منطقة محددة إلى اكتشاف موارد تعدينية بكميات تجارية، وقد قررت الشركة عدم الاستمرار في مثل هذه الأنشطة في هذه المنطقة المحددة؛

✓ وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ في منطقة محددة إلا أن القيمة الدفترية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو بالبيع.

وفي أي من هذه الحالات أو الحالات المماثلة على الشركة أن تجري اختبارات الانخفاض في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS36 والاعتراف بأي خسائر انخفاض في القيمة كمصروفات².

❖ تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل الاستكشاف والتقييم لاختبارات الانخفاض في القيمة:

على الشركة أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول الاستكشاف والتقييم على الوحدات المولدة للنقدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للنقدية بغرض تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الانخفاض في القيمة، وكل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل استكشاف وتقييم يجب ألا تكون أكثر اتساعاً

¹ حسين القاضي وسيمير الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-ص 65-66.

² المرجع السابق، ص 65.

من قطاعات الشركة الواردة في التقارير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS14 "التقارير القطاعية".

وقد يتكون المستوى المحدد بواسطة الشركة بغرض اختبار انخفاض قيمة أصول الاستكشاف والتقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية¹.

❖ الإفصاح:

على الشركة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتشرح القيم المعترف بها في القوائم المالية والنتيجة من عمليات استكشاف وتقييم الموارد التعدينية، ويجب على الشركة أن تفصح عن:

✓ سياستها المحاسبية في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم بما في ذلك الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم؛

✓ قيم الأصول والالتزامات والايراد والمصروف والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن استكشاف وتقييم الموارد التعدينية.

وعلى الشركة معالجة أصول الاستكشاف والتقييم كمجموعة أصول مستقلة وأن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة الدولي رقم IAS16 أو معيار المحاسبة رقم IAS38 حسبما تم تبويب هذه الأصول.

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة توجيه معايير المحاسبة الدولية أيدت اتباع المعايير المحاسبية الدولية في القضايا التي لها علاقة بشركات إنتاج البترول والغاز، مثل المعيار الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات، والمعيار الدولي رقم (36) انخفاض قيمة الموجودات، والمعيار الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض، والمعيار الدولي رقم (37) المخصصات والالتزامات والموجودات الطارئة، والمعيار الدولي رقم (18) الايرادات².

¹ حسين القاضي وسمير الريشاني، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 66.

² المرجع السابق، ص 67.

المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لمراحل إستخراج البترول

بشكل عام فإن صناعة إستخراج البترول تمر بثلاثة مراحل وهي كما يلي:

- ✓ مرحلة البحث والاستكشاف؛
- ✓ مرحلة الحفر وإعداد البئر للإنتاج؛
- ✓ مرحلة التشغيل والإنتاج.

المطلب الأول: التنظيم المحاسبي لنفقات البحث والاستكشاف.

حيث أن هذا المطلب مخصص في نفقات المرحلة الأولى فكان لابد وقبل الولوج في تفاصيل نفقات البحث والاستكشاف التعريف بالمرحلة ذاتها والتي تتمثل بكافة الأنشطة والفعاليات التي يتم القيام بها وذلك للتأكد من وجود النفط الخام من عدمه ومن خلال استخدام مجموعة الموجودات الثابتة والمتنقلة بجانب المشروعات تحت التنفيذ وكما تتطلب مرحلة البحث والاستكشاف مجموعة من المصاريف التي تصرف لتسهيل عمليات الاستكشاف¹.

ولهاته المرحلة هناك ثلاثة طرق محاسبية لتبويب نفقات البحث والاستكشاف وهي على النحو الآتي:

- ✓ الطريقة الأولى: إعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية؛
- ✓ الطريقة الثانية: إعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيرادية؛
- ✓ الطريقة الثالثة: إعتبار النفقات التي تخص المناطق المنتجة رأسمالية والنفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيرادية (المجهودات الناجحة).

أولاً: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف رأسمالية.

حيث تعتبر في هاته الطريقة جميع نفقات البحث والاستكشاف نفقات رأسمالية تظهر في ميزانية الشركة كنفقات بحث وتطوير بغض النظر عما إذا كان قد تم التأكد من وجود النفط في هذه المناطق المستكشفة من عدمه.

وفيما يلي الآراء المؤيدة لتطبيق هذه الطريقة:²

- ✓ إن إعداد القوائم المالية بموجب هذه الطريقة سيعطي فكرة واضحة عن نشاط الشركة في مجال البحث والاستكشاف وتطوير المناطق والحقول التي تعمل فيها الشركة ويتحقق ذلك من خلال تسجيل كافة نفقات البحث والاستكشاف كنفقات رأسمالية وتظهر هذه النفقات تحت حساب (نفقات بحث وتطوير) في الميزانية كفقرة مستقلة عن الموجودات الثابتة والمتداولة؛

¹ فائزة ابراهيم محمود الغبان وثائر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، الذكرة للنشر و التوزيع، الاردن، ط3، 2012، ص 297.

² المرجع السابق، ص-ص 305-306.

✓ إن زيادة الإنفاق في مجال الاستكشاف من قبل شركات النفط يدل على زيادة الجهود المبذولة في نشاط الاستكشاف وزيادة المساحات المستكشفة وهذا بدوره يزيد من فرص اكتشاف وإضافة احتياطات جديدة للنفط والغاز؛

✓ إن ظهور مبالغ البحث والاستكشاف في الميزانية يجب أن يقابلها أصول عينية آبار نفط منتجة، ولكن تكون أحياناً نتائج البحث والاستكشاف فاشلة فلا يقابل هذه المبالغ أي أصول عينية، إلا أن الخبرة مكتسبة في مجال البحث والتي يمكن الاستفادة منها في المستقبل وهي الأصول المقابلة لهذه المبالغ؛

✓ إن اعتبار المبالغ المنفقة في مجال الاستكشاف جزءاً من أصول الشركة سيعطي قوة لمركزها المالي ويزيد من قيمتها لدى المساهمين، إذ تعتبر الجهود في هذا المجال من الأصول التي ستحقق إيراداً في المستقبل إذا ما اكتشف وجود النفط في المناطق محل البحث.

أما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:¹

✓ إن عامل عدم التأكد والمخاطرة في الحصول على نتائج إيجابية هو من أهم خصائص صناعة النفط، وعليه تكون العلاقة ضعيفة بين حجم المبالغ المنفقة وزيادة الاستكشافات وزيادة المساحات المستكشفة المنتجة؛

✓ إن الفشل في إيجاد مساحات منتجة لا يعني خبرة مكتسبة من مجال البحث والاستكشاف بقدر اعتباره سوء اختيار مناطق البحث وسوء تقدير نتج عن عدم دقة وصحة المعلومات الأولية؛

✓ إن إظهار نفقات المشروع الفاشلة كأصول في الميزانية العمومية سيخل بموضوعية تلك الميزانية التي تعبر عن المركز المالي للشركة، حيث ستكون هناك مبالغ ظاهرة فيها لا تقابلها أصول حقيقية في الواقع؛

✓ إن الإنفاق على مشاريع فاشلة وغير منتجة في المستقبل سيعطي فكرة غير مطمئنة للمساهمين، حيث أن رسملة مصاريف البحث والاستكشاف بشكل اعتباطي دون الانتظار حتى ظهور نتائج جهود البحث، يقلل من ثقة المساهمين بالشركة لأن المبالغ الظاهرة كأصول عن مشروعات فاشلة لا يوجد لها أي إيراد مستقبلاً.

ثانياً: اعتبار نفقات البحث والاستكشاف إيرادية.

بموجب هذه الطريقة تعتبر نفقات البحث والاستكشاف إيرادية أي تقفل في حسابات السنة المالية المتحققة فيها، أي في حساب الأرباح والخسائر وبغض النظر عن نتائج البحث ايجابية كانت أم سلبية.

وفيما يلي الآراء المؤيدة لهذه الطريقة:²

✓ إن صرف مبالغ على نشاط البحث والاستكشاف لا يعني بالضرورة تحقيق أصول مقابل هذه المبالغ المصروفة، وبالتالي يفضل شطب هذه النفقات سنوياً باعتبارها مصاريف إيرادية؛

¹ فائزة ابراهيم محمود الغبان وثائر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، مرجع سابق، ص 306.

² المرجع السابق، ص 307.

✓ إن مصاريف البحث والاستكشاف تنفق على أراضي ومساحات مؤجرة أو مستغلة بموجب عقد، وسوف تعود ملكية هذه الأراضي مع احتياطيها من النفط إلى الجهة المالكة بعد انتهاء العقد، وبالتالي يجب اعتبارها مصاريف إيرادية لأنه سوف لا يقابلها أصل مستقبلاً.

أما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:¹

✓ إن إجراء معالجة محاسبية واحدة لنتائج مختلفة غير صحيح محاسبياً، حيث لا يمكن معاملة مصاريف المشاريع الناجحة والفاشلة معاملة واحدة، لأنه في الحالة الأولى سيتولد عن الجهود أصل من الأصول وفي الحالة الثانية سوف لا يتولد عن الجهود اي اصل من الأصول وفي الحالة الثانية سوف لا يتولد أي أصل وبالتالي لا ينتج عنها إيراد في المستقبل حيث يجب التمييز بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية اتفاقاً مع المبادئ المحاسبية؛

✓ إن جعل كل نفقات البحث والاستكشاف مصاريف إيرادية لا يظهر قيمة للجهود الناجحة للبحث والاستكشاف؛

✓ إن الطريقة الإيرادية لا تصور الواقع الحقيقي للمساهمين، لأنها تقفل كل نفقات البحث والاستكشاف في رصيد حساب الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى عدم تراكم نفقات البحث والاستكشاف في رصيد البحث والتطوير، وهذا لا يوضح للمساهمين حجم نشاط الشركة في زيادة الاحتياطي وزيادة أصول الشركة.

ثالثاً: اعتبار النفقات التي تخص المناطق المنتجة رأسمالية واعتبار النفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيرادية (المجهودات الناجحة).

وتسمى أيضاً بطريقة المجهودات الناجحة، والتي تعتمد على التمييز بين نفقات البحث والاستكشاف وفصلها بالنسبة لكل منطقة من مناطق البحث، فإذا كانت جهود الاستكشاف فاشلة (مناطق غير منتجة) فتعتبر تلك النفقات إيرادية وتقفل في حساب الأرباح والخسائر، أما إذا كانت الجهود الاستكشافية ناجحة (مناطق منتجة) فتعتبر تلك النفقات رأسمالية لتظهر في الميزانية كقيمة أصول تم اكتشافها.

وفيما يلي الآراء المؤيدة لتطبيق هذه الطريقة:²

✓ إن التمييز بين النفقات بموجب هذه الطريقة يحقق المعالجة المحاسبية الصحيحة، حيث إن النفقات الإيرادية للمجهودات الفاشلة تكون منفعتها في سنة الإنفاق فقط، وهذه المنفعة عبارة عن استغلال الطاقة المتاحة في مجال البحث والاستكشاف وبقاء العاملين مشغولين في مجال عمل الشركة، والنفقات الرأسمالية للمجهودات الناجحة التي ينشأ عنها أصول مثل منافع مخترنة تدر على الشركة إيراداً في المستقبل؛

✓ إن هذه الطريقة تنفق مع مبدأ التحفظ المحاسبي حيث لا تدر النفقات على المشاريع الفاشلة إيرادات مستقبلية وبالتالي تقفل في حساب الأرباح والخسائر، حيث لا يمكن اعتبارها نفقات رأسمالية وذلك لعدم وجود فرصة لتحقيقها إيراداً في المستقبل؛

¹ 1 فائزة ابراهيم محمود الغبان وناثر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، مرجع سابق، ص 308.

² المرجع السابق، ص 309.

✓ قرارات المستثمرين ستكون مبنية على أسس صحيحة وهي الإيرادات المتوقعة، حيث أن تمييز هذه الطريقة بين النفقات حسب الجهود الناجحة والفاشلة يعطي فكرة واضحة للمساهمين والمستثمرين على أساس أن المبلغ الظاهر في الميزانية والممثل لقيمة البحث لاستكشاف هو مبلغ يقابله أصول سوف تدر عائدات حقيقية كما يصور هذا الرصيد مدى استمرارية عمل الشركة في توسيع عملها مع زيادة الاستكشافات الناجحة وزيادة الاحتياطي القابل للاستخراج.

أما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة فهي:¹

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

✓ إن عدم السرعة في تحقيق نتائج البحث والاستكشاف وعدم التأكد منها وإبقاء النفقات معلقة في الحسابات الختامية، يعني تأجيل اقفال المصاريف على أمل تحقيق نتائج إيجابية لعمليات البحث والاستكشاف وهذا يتعارض مع مبدأ التحفظ المحاسبي.

إن معظم الآراء المعارضة لتطبيق الجهود الناجحة تعتمد على التأخر في تحقيق نتائج البحث والاستكشاف في نهاية السنة المالية وبذلك يكون قرار المعالجة غير دقيق، ولكن إذا ما توفرت التقارير الفنية الدقيقة عن عمليات البحث والاستكشاف، يمكن أن تكون القرارات المحاسبية دقيقة وصحيحة خاصة في ظل تطور التقنية والطرق المستخدمة في التحقق من نتائج البحث والاستكشاف.

❖ المعالجة المحاسبية لنفقات مرحلة البحث والإستكشاف:

رغم اختلاف الطرق المتبعة في تبويب مرحلة نفقات البحث و الاستكشاف في الشركات البترولية الا ان التسجيل المحاسبي المتبع في النظام المحاسبي المالي الجزائري موحد ويكون الاختلاف في تحميل هاته النفقات في اخر السنة و التي يجسد فيها اتباع الشركات البترولية لاحدى الطرق المحاسبية ايرادية كانت ام رأسمالية او طريقة الجهود الناجحة، و هذه تسجيلات محاسبية لبعض نفقات وتكاليف مرحلة الاستكشاف كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مصروفات صيانة مهمات استكشاف	401 / 512	615
X X		الى > / البنك أو موردو سلع وخدمات		
اثبات مصروفات صيانة متعلقة بالاستكشاف				
	X X	من > / خدمات استكشافية تعاقدية	401 / 512	611
X X		الى > / البنك أو موردو سلع وخدمات		
اثبات مصاريف التعاقدية الاستكشافية				

¹ فائزة ابراهيم محمود الغبان وناثر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، مرجع سابق، ص 310.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > اعباء المستخدمين	421	63
X X		الى < مستخدمو اجور المستحقة		
تسجيل مصاريف العاملين				
	X X	من > ايجارات	401 / 512	613
X X		الى < البنك أو موردو سلع وخدمات		
تسجيل مصاريف الايجار				

المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي لمراحل الحفر وإعداد البئر للإنتاج.

تدخل شركات انتاج البترول مرحلة الحفر وإعداد البئر للإنتاج بعد مرحلة البحث والاستكشاف حيث يتم في هذه المرحلة حفر الآبار وتعميقها وتجهيزها لمرحلة الإنتاج، وتقسم مصاريف هذه المرحلة إلى القسمين الآتيين:¹

✓ تكاليف حفر وإعداد، غير ملموسة (جارية)؛

✓ تكاليف حفر وإعداد، ملموسة خاصة بالبئر أو العقد.

أولاً: تكاليف حفر وإعداد البئر غير الملموسة.

حيث تشمل هاته التكاليف كل من:²

1- المصاريف الجيولوجية لتحديد مكان مرحلة الحفر؛

2- المصاريف المتعلقة بإعداد المكان للحفر وتشمل ما يلي:

أ- تنظيف وتسوية الأرض وتوصيل المياه. ب- تكاليف نقل تجهيزات الحفر وإقامتها على منطقة الحفر.

ج- تكاليف بناء الطرق وإرساء أساسات الحفر.

3- المصاريف المتعلقة ببناء أجهزة الحفر وعملية الحفر نفسها تشمل:

أ- أجور عمال الحفر؛ ب- تكاليف الوقود والقوى المحركة؛

ج- مواد ومهمات لازمة للحفر؛ د- استهلاك آلات ومعدات الحفر؛

هـ- صيانة وتصليح آلات الحفر.

4- مصاريف عملية الإتمام تشمل:

أ- مصاريف إجراء الاختبارات اللازمة؛ ب- تكاليف تثقيب الآبار؛

ج- مصاريف تغليف البئر وإحاطته بالإسمنت؛ د- تكاليف الحوامض والمواد الكيماوية المذيبيية؛

¹ فائزة ابراهيم محمود الغبان وثائر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، مرجع سابق، ص 341.

² عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، مرجع سابق، ص-ص 90-91.

هـ- تكاليف تركيب الصمامات وتجهيزات البئر الأخرى.

5- المصاريف اللازمة للقيام بتفكيك معدات الحفر وتنظيف المكان بعد اتمام الحفر وردم الآبار الجافة.

ثانياً: تكاليف حفر وإعداد البئر الملموسة الخاصة بالعقد أو البئر.¹

وتشمل كل ما ينفق على اقتناء الآلات والمعدات والتجهيزات الملموسة الأخرى اللازمة لإعداد البئر للإنتاج وتكون لها قيمة بيعها ونفايتها في نهاية عمرها الإنتاجي ومن خصائص هذه التجهيزات والمعدات أن تكون مهيئة لخدمة بئر معين أو عدة آبار في العقد الواحد وأيضاً يمكن نقلها إلى مواقع أخرى وتقسم هذه التجهيزات والمعدات إلى مايلي:

1- تجهيزات مركبة داخل البئر وتشمل أنابيب تغليف البئر الأولية والصمامات والأنابيب داخل أما تكاليف نقل وتركيب هذه التجهيزات فتعتبر مصاريف حفر غير ملموسة؛

2- تجهيزات مركبة على سطح البئر كالهيكال المعدني وأنابيب الاستخراج وأنابيب التوصيل والضخ التي تستخدم لرفع الزيت أو الماء من الآبار؛

3- آلات والمعدات خاصة بالعقد ككل مثل أجهزة فصل النفط والحام عن الغاز وأجهزة الفصل عن المياه والغلايات والمحركات ومستودعات الزيت وأنابيب التوصيل للمستودعات وتظهر هذه جميعاً بثمن شرائها وتكاليف نقلها وتركيبها.

❖ المعالجة المحاسبية لمرحلة الحفر وإعداد البئر للإنتاج :

في هذه المرحلة يتم فتح ثلاث حسابات وسيطة وهي:²

✓ ح / أعمال تحت التشغيل (عمليات الحفر): ويشمل نفقات الحفر وإعداد البئر غير ملموسة الجارية؛

✓ ح / أعمال تحت التشغيل (تجهيزات الحفر): ويحمل بتكاليف التجهيزات التي تركيب داخل البئر أو على سطح البئر من أنابيب وصمامات؛

✓ ح / أعمال تحت التشغيل (آلات ومعدات الحفر): ويحمل بتكاليف الآلات والمعدات للأجهزة الخاصة بالعقد ككل من مستودعات وأجهزة فصل إلى آخره، فإذا تبين أن البئر منتج فتتقفل المبالغ في الحسابات الوسيطة في حساب العقود المنتجة.

وبعد تصوير قائمة تكاليف التنمية التي يتم فيها اثبات كل عناصر تكاليف التنمية و الفصل بين الملموسة وغير الملموسة وذلك لتوجيه المجاميع المحاسبية الى حسابي التجهيزات و الممتلكات المنتجة، ويكون تسجيل قيود اليومية كمايلي:

¹ عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، مرجع سابق، ص 92.

² المرجع السابق، ص-ص 92-93.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / تثبيبات عينية قيد الانجاز		232
X X		الى > / موردو التثبيبات او البنك	512 / 404	
اثبات التثبيبات العينية				

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / تثبيبات على شكل امتياز		22
	X X	من > / تجهيزات التنقيب الجيولوجي و الفيزيائي		21511
X X		الى > / تثبيبات عينية قيد الانجاز	232	
الحصول على الانجازات				

وفور الانتهاء من التجارب و بدء التشغيل و وضع هاته الآبار على الانتاج يتم تحميل كل المصاريف السابقة و اعتبار جميعها مصروفات رأسمالية و يتم اجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مباني		213
	X X	من > / معدات و تجهيزات		215
	X X	من > / الآبار الانتاجية		240
X X		الى > / الانتاج المثبت	73	
رسملة الآبار الانتاجية وباقي الأصول المختصة				

وإذا ظهر ان العقد غير منتج (آبار جافة) يتم تحميل المصاريف السابقة على حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، ويتم اهتلاكها على خمسة سنوات بمعدل 20% سنويا، و يكون قيد التسجيل المحاسبي كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
X X		الى > / الانتاج المثبت للاصول غير الملموسة	73	
قيمة تكاليف الابار الجافة للمناطق الانتاجية				

المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي لمرحلة الإنتاج والتشغيل.

بعد الانتهاء من أعمال تنمية وتطوير منطقة الاستكشاف تقوم الشركات البترولية صاحبة الامتياز بتكوين شركة جديدة و يكون هدفها انتاج البترول الخام او الغاز الطبيعي او كلاهما و غالبا ما يتم تكوين الشركة الجديدة بالاشتراك مع السلطات الحكومية للدولة التي يتم الاستخراج من أراضيها .

ومن الناحية التطبيقية تكون الشركة الجديدة هي التي تقوم بأعمال الصرف والانفاق على عمليات الاستخراج وتقوم باثبات ذلك في السجلات المحاسبية، وفي مقابل تلك النفقات تحصل على السائل البترولي والغاز الطبيعي الذي تحقق إيراداته تغطية ما تم انفاقه على الاعمال الجارية للتشغيل و الانتاج¹.

وترتكز المعالجة المحاسبية هنا في احتساب الإيرادات والتكاليف وتحديد الأرباح والخسائر الناتجة من تشغيل العقود واستخراج النفط منها، ووحدة المحاسبة هنا هي العقد الواحد وذلك لتمكين الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة بشأن كل عقد على حدى، ويتطلب التقييم المحاسبي تحديد الإيرادات ومقابلتها بالتكاليف بكل فترة محاسبية².

اولا: الإيرادات.

من أهم الإيرادات التي تحققها شركات النفط تتمثل في قيمة ما تنتجه وتبيعه من النفط الخام ومبيعات الغاز الطبيعي والإيرادات المتحققة من تقديم أبحاث واستشارات نفطية لجهات أخرى إضافة إلى إيرادات تأجير الآلات والمعدات لشركة أخرى، ونجد هناك ثلاث اتجاهات في إقرار الإيراد فالاتجاه الأول يؤيد إقرار الإيراد بمجرد اكتشاف النفط، وقد اعترض على هذا الاتجاه معاهد المحاسب القانونيين في أمريكا وكندا ولكنها أوصت بضرورة إعداد ملحق بالميزانية يتضمن كمية الاحتياطي النفطي (البراميل) وقيمه، والاتجاه الثاني فانه يتمسك بمبدأ إقرار الإيراد عند نقطة البيع، اما الاتجاه الثالث وهو المتعارف عليه بين أغلب شركات النفط يقر بأن الإيراد يتحقق بمجرد استخراج النفط (انتاجه) حيث تقدر الكمية المنتجة بسعر معين وهو السعر المعلن عنه في الاسواق العالمية³.

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للإيراد⁴ "مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول او نقص الخصوم و يكون من أثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة".

ثانيا: التكاليف.

في مرحلة التشغيل و الانتاج يتم انفاق مجموعة من المصروفات تنفقها الشركة صاحبة الامتياز، و هذه النفقات تسمى تكاليف التشغيل، حيث أنها تشمل على جميع أنواع النفقات التي تتحملها الشركة المنتجة في

1 سالمى محمد دينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي-حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 96.

2 خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 174.

3 فائزة ابراهيم محمود العبان وناثر صبري محمود العبان، النظم المحاسبية المتخصصة، مرجع سابق، ص-ص 345-346.

4 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، عدد 19، 25 مارس 2009، ص 88.

سبيل استخراج البترول أو الغاز و انتاجهما بالفعل تمهيدا لتسويقهما، و رغم تعدد و تنوع مصروفات التشغيل الا انه من الممكن حصرها في مجموعات و نذكر منه مايلي:

- ✓ رواتب أجور و مكافآت فنيين و عاملين؛
- ✓ أجور عمال العقود؛
- ✓ تكاليف المراقبة على الآبار؛
- ✓ تكاليف خدمة الآبار؛
- ✓ تكاليف تنظيف و مسح الآبار؛
- ✓ تكاليف مهمات الآبار(و تتمثل في الاحتياجات اللازمة لاستبدال رأس البئر)؛
- ✓ مصروفات نقل المعدات وسحبها؛
- ✓ مصروفات نقل الغاز.

و جميع عناصر التكاليف المذكورة يتم تجميعها في حساب يطلق عليه حساب "تكاليف تشغيل الممتلكات المنتجة"¹.

❖ المعالجة المحاسبية لمرحلة الإنتاج والتشغيل.

تأثر الطبيعة الخاصة لشركات البترول على الاساس الذي يمكن ان يتبع لتحقيق اليراد، فطبيعة الانتاج في هذه الشركات يتطلب رفع السائل من البترول بواسطة المضخات الى وحدة الفصل بين الزيت والغاز ثم يضخ سائل البترول الى خزانات التنقية ليعالج من الشوائب و الماء العالق به ثم ينتقل الى خزانات التنقية النهائية حتى يضخ في الانابيب التي تنقله الى الشواطئ ثم الى ظهر السفينة مباشرة للتصدير أو الى معامل التكرير، وبناء على ذلك لا يوجد فاصل زمني بين اتمام عملية الانتاج و تسليم المنتج للمشتري او بتسليمه للدولة المضيفة بموجب اتفاقيات دولية مبرمة بينهما².

هذا ما انعكس على التسجيل المحاسبي لهاته العمليات، الأمر الذي يجعل تسجيلها في قيود اليومية بدون اتمام عملية الفوترة كما هو موضح في القيد التالي:

✓ التسجيل في نهاية الدورة N :

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418	
X X		الى > / المبيعات من البضائع	700	
خروج البضاعة دون فوترة				

¹ سلمى مجذ دبنوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي-حالة الجزائر، مرجع سابق، ص-ص 99-100.

² رمضان صديق مجذ، النظام الضريبي للاستثمارات البترولية و التعدين، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993، ص-ص 212-213.

✓ التسجيل في بداية الدورة المقبلة N+1 :

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / الزائن		411
X X		الى ح / الزائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418	
فترة البضاعة				

خلاصة :

تمتاز المحاسبة عن بقية العلوم الأخرى بتفاعلها مع محيطها، ومن خلال المبادئ والفروض والسياسات المحاسبية والتي تطورت مع الخصوصيات التي تعرفها شركات البترول وتميزها بعدد المراحل المستخدمة في عملية استخراجها من ذلك مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف في مرحلة الاستكشاف بحيث تقوم الشركة بإنفاق مبالغ ضخمة دون أن يقابلها أي إيراد بل لا يتوقع الحصول على إيراد لأنها في مرحلة إنفاق فقط، كما في مرحلة التطوير أين يكون من الصعب تحديد طبيعة المصروف ما إذا كان إيرادي أم رأسمالي و نتيجة المرونة النظرية للمحاسبة فهناك من يستعمل طريقة (المجهودات الناجحة) حيث تتم رسملة النفقات الناجحة، أما النفقات التي لم تؤد الى اكتشاف بترولي فتحول الى نفقات ايرادية لهذا نجد أن المعايير المحاسبية الدولية أولت أهمية للبترول وللصناعات الاستخراجية بشكل عام من خلال مجموعة من المعايير لاسيما التقرير المالي الدولي IFRS6 كما أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP أولت العناية الكافية لذلك وحتى يتسنى لنا استيعاب المعاملات و الإجراءات المالية للأصول غير القابلة للنفاد وجب التعرف على الأصل و تبويبه في الشركات البترولية.

الفصل الثاني

المعالجة الحاسبية للأصول غير القابلة للنفاد
وتكافؤ قيمتها في الشركات البترولية

تمهيد:

من الضروري في بداية هذا الفصل توضيح الخصائص العامة المميزة للأصول في الشركات البترولية وأوجه الاختلاف بينها وبين الأنواع الأخرى للأصول في الشركات البترولية. ولتحقيق ذلك فإن الأمر يستدعي معرفة مفهوم الأصل في الفكر المحاسبي والخصائص التي يتعين توافرها فيه ومنه ننتقل إلى المفاهيم المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاد والفروق الجوهرية التي تميزها عن غيرها من الأصول التي تحتاج إلى معالجة محاسبية خاصة. و بعد ذلك نتطرق لأهم وأشمل المعاملات والعمليات المحاسبية التابعة للأصول غير القابلة للنفاد والمعالجات المحاسبية الخاصة بها. و أخيرا وليس آخرا نختتم هذا الفصل بالوقوف على إهلاك هاته الأصول وأهم الطرق المعمول بها عند إهلاك هاته الأخيرة والمعالجات المحاسبية لتلك الطرق، والتغير في قيمتها الحقيقية. و سيكون ذلك بعرضنا ما يلي:

- ✓ المبحث الأول: ماهية الأصول وتبويبها في الشركات البترولية؛
- ✓ المبحث الثاني: المعاملات والمعالجات المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية؛
- ✓ المبحث الثالث: إهلاك الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية والتغير في قيمتها.

المبحث الأول: ماهية الأصول وتبويبها في الشركات البترولية.

تعد الشركات البترولية من الكيانات الضخمة وذلك لكبر حجم اصولها، وتنقسم هاته الأصول لأصول قابلة للنفاد و غير قابلة للنفاد و كل نوع له مميزات و خصائص تختلف عن الآخر. و سنتطرق في هذا المبحث الى مفاهيم الأصول وتبويبها في الشركات البترولية و الاختلافات بين أنواعها.

المطلب الأول: مفهوم الأصل في الفكر المحاسبي وخصائصه العامة.

أولاً: مفهوم الأصل في الفكر المحاسبي.

تلعب الأصول التي يملكها الكيان الإقتصادي الدور الرئيسي في توليد الدخل وتحقيق الأرباح ومن هنا جاء اهتمام المحاسبة بالأصول من ناحية قياس قيمتها والرقابة عليها واتخاذ القرارات بشأنها. وعلى الرغم من سهولة كلمة الأصل فإنها من أكثر المصطلحات المحاسبية إثارة للجدل ومن الصعب تحديد مفهوم الأصل في الفكر المحاسبي، فهناك مفاهيم متعددة للأصل تبعاً للزاوية التي ينظر منها للأصل فضلاً عن تعدد الأصول وتنوعها، ومن هنا نجد صعوبة كبيرة في وضع تعريف واحد ينطبق على كل أنواع الأصول¹. وسوف نستعرض فيما يلي المفاهيم المحاسبية للأصول في محاولة لاستخلاص الخصائص العامة لها. ويرى بعض المحاسبين أن الاستحواذ على الشيء مقابل تكلفة شرط أساسي لاعتباره أصلاً، ففي رأي كل من (SANDERS) و (HATFIELD) و (MOORE) أن الأشياء التي تعتبر أصلاً هي " الأشياء التي حصلت عليها الشركة في مقابلة تكلفة تحملتها"². ولقد عرف الأستاذ (PATON) الأصل على أنه "أي شيء مادي أو معنوي مملوك للشركة ويشكل قيمة بالنسبة لها"³.

وهناك عدد من المحاسبين يرى أن الأصول هي الأشياء التي يستحوذ عليها الكيان نتيجة أحداث أو معاملات بين الكيان والغير، حيث يرى هؤلاء المحاسبون أن (الأصول نتيجة لمعاملات الكيان الاقتصادي)⁴. وطبقاً لرأي الأستاذين (PATON & LITTELETON)، فإن الأصول هي العناصر المطلوبة للإنتاج والتي لم تصل إلى النقطة في مجرى العمليات التي تعامل عندها على أنها تكلفة مبيعات أو مصروفات⁵. ويعني هذا المفهوم أن الأصول بمثابة أعباء تنتظر التحميل على الإيرادات المستقبلية وبالقياس فإن المصروفات

¹ عبد الكريم المجد الفلاح، تقويم الاصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات انتاج النفط و الغاز، اطرحة دكتوراة في المحاسبة، جامعة ام درمان، السودان، 2008، ص 29.

² THOMAS HENRY SANDERS & HYNRY RAND HATFIELD AND UNDERHILL MOORE, "ASTATEMENT OF ACCOUNTING PRINCIPLES", AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1959, P 58

³ عبد الكريم المجد الفلاح، تقويم الاصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات انتاج النفط و الغاز، مرجع سابق، ص 30.

⁴ THOMAS BURNS & HERVEY HENDICKSON , THE ACCOUNTING SAMPLER, THIRD EDITION. MCGRAW – HILL BOOK CO, 1976, P 86.

⁵ PATTON & LITTELTON, "AN INTRODUCTION TO CORPORATE ACCOUNTING STANDARDS", AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1940, P 25.

لها أعباء على الإيرادات الحالية.

وعرف الأستاذ (KOHLEER) الأصل على أنه "أي شيء مادي مملوك (ملموس) أو حق (غير ملموس) يكون له قيمة اقتصادية مالمكة"¹.

ويبدو أن الفكرة الأساسية في هذا التعريف تنظر إلى الأصل من زاوية ملاك المشروع الذين يعتبرون الأصل شيئاً له القدرة على سداد التزامات الشركة ولكن يلاحظ أن الشركة قد تمتلك أصولاً ذات قيمة بالنسبة لها ولكنها تفقد قيمتها إذا عرضت في السوق.

ويعتقد الباحث (CANNING) أنه أول من أعطى تعريفاً شاملاً للأصل، حيث عرفه على أنه "أية خدمة مستقبلية نقدية - أو قابلة للتحويل إلى نقدية - ذات فائدة، على أن تكون قانونية وتخص شخص معين - أو مجموعة من الأشخاص مثل هذه الخدمة هي أصل بالنسبة لهذا الشخص فقط - أو مجموعة الأشخاص الذين يديرون هذا الأصل"².

وهناك تعريف مشابه للتعريف المذكور للأصول قدمته معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA" حيث عرفت الأصول على أنها "عبارة عن مواد اقتصادية مخصصة لأغراض المشروع في نطاق وحدة محاسبية معينة وأنها عبارة عن مجموعة من الخدمات المتوقعة في المستقبل"³.

وعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" الأصول بأنها "الفوائد الاقتصادية المستقبلية والتي تساهم بطريقة مباشرة في تحقيق التدفق النقدي أو المعادل النقدي للشركة"⁴.

وأشارت اللجنة إلى أنه يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن الفوائد الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى الشركة وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموضوعية⁵.

ثانياً: الخصائص العامة للأصل المحاسبي.

ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية ضرورة توافر الخصائص الرئيسية الثلاثة التالية مجتمعة في الأصل⁶:

- ✓ أن يتضمن الأصل مجموعة من المنافع المادية التي تساهم بمفردها أو بالتضافر مع الأصول الأخرى في توفير وتحقيق التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة إلى الشركة؛
- ✓ أن تتمكن الشركة من الحصول على تلك المنافع المادية بنفسها أو تمكن الآخرين من الاستفادة من تلك المنافع؛

¹ ERIC KOHLER, "A DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS", FOURTH EDITION, PRENTICE HALL, INC, ENGLEWOOD CLIFFS, N.J, 1975, P39.

² ELDEN S. HENDRIKSEN, "ACCOUNTING THEORY", FOURTH EDITION, RICHARD D. IRWIN, INC, HOMEOD, ILLIONIS 1982, P.251. ALSO SEE: JOHN B. CANNING, "THE ECONOMICS OF ACCOUNTING", NEW YORK, RONALD PRESS, 1929, P 22.

³ عمر حسنين، "تطور الفكر المحاسبي" دار الجامعات المصرية الإسكندرية، مصر، 1968، ص223.

⁴ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, "INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 1990", LOC GRAPHIC SERVICES, HERTFORDSHIRE, ENGLAND, 1940, P42.

⁵ IBID, P 50.

⁶ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB), "ACCOUNTING STANDARDS", ORIGINAL PRONOUAMANTS JULY 1973, JUNE 1, 1987", OP, P 1297.

✓ أن تكون العملية أو الحدث الذي يخول الشركة حق الحصول على تلك المنافع قد حدث بالفعل. ويلاحظ على هذا المفهوم وتلك الخصائص أن المجلس المذكور لم يشترط ضرورة توافر الخصائص الأخرى للأصل والتي نادى بها بعض المحاسبين كأن يكون الأصل ملموساً أو قابلاً للتداول وأن تكون حيازته وملكيته قانونية وأن يكون امتلاكه تم في مقابل تضحية معينة (مقابل تكلفة)، حيث يبدو أن المجلس اعتبر تلك الخصائص فرعية ولا تؤثر في جوهر مفهوم الأصل، فقد يتم امتلاك الأصل بدون تحمل تكلفة كما قد يكون الأصل غير ملموس... الخ.

ويلاحظ أيضاً أن هذا المفهوم يركز على أن الأصول خدمات أو منافع اقتصادية محتملة حيث ينجم عن امتلاك الأصول بوجه عام تدفقات نقدية صافية للشركة.

ومن ناحية أخرة يرى الأستاذ (HENDRIKSEN) أن المفهوم الأساسي للأصول ينبغي أن يشمل على الخصائص التالية¹:

✓ يجب أن يكون للشركة حق في الفوائد المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل، ولذلك فإن الحقوق والخدمات التي استفدت لا يمكن أن يتضمنها الأصل، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون للحقوق فوائد موجبة بمعنى أنه إذا كانت مساوية للصفر أو سالبة، فإن مثل هذه الحقوق المتوقعة لا تعتبر أصولاً؛

✓ يجب أن تكون الحقوق مستحقة لشخص معين أو شركة بذاتها، فالحق ينبغي أن يكون خاصاً بشخص معين - أو شركة معينة - ولا يشمل الآخرين؛

ولكن هناك حالات خاصة قد يقسم فيها الحق بين أفراد معينين أو منشآت مختلفة، تكون مشاركة فيما بينها.

✓ يجب أن تكون هناك حماية قانونية نافذة المفعول على الحقوق أو الخدمات أو أن يكون هناك دليل على أن استلام الفوائد المستقبلية ممكن ومحتمل، ومن هنا فإن الخدمات التي يمكن لفرد آخر - أو شركة أخرى أو السلطات الرسمية - أن تأخذها دون تعويض، فإن مثل هذه الخدمات تستبعد من الأصول؛

✓ ينبغي أن تكون الفوائد الاقتصادية ناتجة عن عمليات أو أحداث ماضية ولذلك تستبعد - من الأصول - الفوائد التي ستنشأ في المستقبل ولكنها غير موجودة أو غير خاضعة لرقابة الشركة في الوقت الحاضر.

المطلب الثاني: تبويب الأصول في الشركات البترولية.

أولاً: الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية.

1- المفهوم: للأصول غير القابلة للنفاد عدة تعاريف نذكر منها مايلي :

✓ الأصول غير القابلة للنفاد هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل الشركة ليس بغرض إعادة البيع وتحويلها الى نقدية خلال الفترة المحاسبية، ولكن للمساهمة في العملية الانتاجية لعدة فترات محاسبية²؛

¹ ELDONS, HENDRIKSEN, "ACCOUNTING THEIRY", OP. CIT, P-P 251_252

² متديات محاسبة دوت نت، صفحة الكترونية، 23 افريل 2019، الساعة 19:35، الأصول القابلة/8041/infotechaccountants.com/topic/

✓ وعرفها باحثون آخرون بأنها تلك الأصول ذات الكيان المادي الملموس والتي يتم استخدامها حالياً عن طريق الكيان لتوليد تدفقات نقدية من العمليات التي يتوقع أن تستمر لعدة فترات، وتتضمن هاته الأصول عدة عناصر مثل: الاراضي، المباني، الاثاث، الآلات، والمعدات... الخ، ويتم اثبات جميع هاته الأصول بتكلفتها التاريخية، ويتم تقسيم وتوزيع تكلفة هاته الأصول كمصروفات على السنوات التي تستفيد من خدماتها، ويطلق على عملية توزيع التكلفة بعملية الاهتلاك، وهي تتم بطريقة تمكن من مقابلة الاصل القابل للاهتلاك مع المنافع التي يتم الحصول عليها جراء تشغيلها؛

وتظهر الأصول غير القابلة للنفاد في الميزانية بقيمتها الدفترية وهي عبارة عن تكلفتها مخصوم منها مجمع الاهتلاك حتى تاريخ الميزانية¹.

✓ ولقد عرفها ايضا معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز "ICAEW" "بأنها تلك الأصول التي تستخدم من قبل الكيان بقصد الحصول على ايراد وليس بقصد بيعها خلال دورة النشاط الواحدة"²؛ وتعتبر التجهيزات والمعدات والآلات الخاصة بالشركات البترولية الأكثر دقة وتطور وذات تكاليف عالية مقارنة بغيرها من التجهيزات والمعدات التابعة لغيرها من القطاعات الاقتصادية، وهذا راجع لخاصية قطاع البترول المعروف بتعدد أنشطته ومراحل الحصول على النفط والغاز فيه بداية بعملية البحث والاستكشاف وصولاً الى عمليتي التكرير والتسويق، الأمر الذي يلزم على الشركات البترولية اقتناء العديد من الآلات والمعدات بإختلاف أنواعها وحسب متطلبات كل مرحلة من مراحل انتاج البترول.

2- خصائص الاصول غير قابلة للنفاد:

مما ذكر سابقا يتبين ان الأصول غير القابلة للنفاد لها عدة مميزات وخصائص نذكر منها مايلي:

- ✓ الغرض من اقتناء هاته الأصول هو استخدامها في العمليات الانتاجية لتحقيق اليرادات، وليس بغرض بيعها والاتجار بها³؛
- ✓ تكون مساهمة الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية لفترات طويلة تزيد عن السنة في العملية الانتاجية⁴؛
- ✓ يعتبر اقتناء الأصول غير القابلة للنفاد أكثر سهولة وأقل مخاطرة ولكن بتكاليف عالية⁵؛
- ✓ يؤدي ترك الأصل الثابت (غير القابل للنفاد) بدون استخدام الى النقص في قيمته بسبب عامل التقادم؛

¹ محمد سمير الصبان واسماعيل ابراهيم جمعة، القياس والافصاح المحاسبي، دار الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1995، ص 205.

² متديات محاسبة دوت نت، صفحة الكترونية، 23 افريل 2019، الساعة 19:45، الأصول الثابتة/8041/ <https://infotechaccountants.com/topic/8041/>

³ المرجع السابق، الساعة 19:53.

⁴ المرجع السابق، الساعة 20:02.

⁵ سامي محمد دينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 124.

✓ ان اهتلاك الأصول الثابتة يؤدي الى نقص قيمتها بسبب الاستعمال والتقدم الناتج عن ظهور مخترعات ومعدات حديثة وجد متطورة¹.

ثانياً: الأصول القابلة للنفاد.

1- المفهوم:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالأصول القابلة للنفاد، وسوف نتناول بعضاً منها في محاولة للوصول إلى مفهوم عام لها.

فقد عرف الأستاذ (KOHLER) هذه الأصول بأنها: "أصول ثابتة ملموسة تتناقص قيمتها تناقصاً يتناسب مع الكميات المستخرجة منها"²، ويوضح هذا التعريف إحدى خصائص هذه الأصول وهي أنها تتناقص باستمرار مع العملية الإنتاجية حتى تتلاشى في النهاية.

وعرفها البعض بأنها "الأصول التي تستهلك تدريجياً وتنفى أثناء عملية الإنتاج أو الاستغلال مثل المناجم والمحاجر وآبار النفط"³.

وجاء في تعريف آخر أنها "الأصول الطبيعية التي لا يمكن استبدالها من منتجات الأرض ومتى استخرجت اعتبرت أصولاً متداولة"⁴.

ويمكن أن نستخرج من هذا التعريف خاصية من خواص هذه الأصول وهي أنها تتحول مباشرة إلى منتج نهائي ويمكن تداولها عند استخراجها أي أنها تتحول من " أصل ثابت " وهي في باطن الأرض إلى " أصل متداول " عند استخراجها إلى سطح الأرض.

✓ في حالة إنجاز البئر: "يعتبر أصل ثابت"

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / آبار		23
X X		الى > / انتاج مثبت لأصل عيني	240	

¹ متديات محاسبة دوت نت، صفحة الكترونية، 23 افريل 2019، الساعة 13:20، الأصول الثابتة/8041/topic/infotechaccountants.com/

² ERIC KOHLER, "ADICIONARY – FOR ACCOUNTANTS", OP, CIT, P 494.

³ منصور مجد نجيد، الميزانية من الناحية القانونية والمحاسبية والضريبية، عالم الكتاب، القاهرة، مصر، 1961، ص 246.

⁴ DAVID SALMONS, "STUDIES IN COSTING", SCOWT & MAXWELL LTD, LONDON, 1952, P45.

✓ في حالة خروج البترول من البئر " يعتبر أصل متداول "

في هذه الحالة يتحول الاحتياطي البترولي من تثبيبات الى مخزونات ويتم التسجيل المحاسبي باختلاف نوع المنتج (مخروقات خام، مواد بترولية وغاز معالج،... الخ) ويكون التسجيل بتكلفة قيمة قسط النفاد.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخروقات خام		300
X X		الى > / اهتلاك متراكم للبئر	2840	

ويرى الأستاذ (PATON) " أن الأصل الطبيعي عبارة عن مخزن للمواد الأولية".

وعموماً في الظروف العادية لا يلحقه نقص في القيمة أو خسارة مادية بمرور الوقت"¹.

ويعرف حجم الاحتياطي البترولي بأنه حجم البترول المتبقي، والمكتشف في باطن الأرض والذي تدل المعلومات الجيولوجية والهندسية بأنه قابل للإسترداد بنسب معقولة من التأكد في المستقبل على أساس تكلفة محددة وبطرق فنية معينة وفي وقت معين بموجب الظروف الاقتصادية والتشغيلية القائمة².

ويوضح هذا التعريف أيضاً خاصية ثالثة للأصول القابلة للنفاد وهي " عدم تناقص قيمتها مع مرور الوقت مما يعني أن عامل التقادم ليس له تأثير على قيمة هذه الأصول".

ويعرف الاحتياطي النفطي، بصفة عامة بأنه "كميات النفط الخام والغاز الطبيعي المقدر إنتاجها اقتصادياً في ضوء الظروف التشغيلية والاقتصادية السارية حالياً ويتم حساب هذه الكميات في ضوء المعلومات الجيولوجية والهندسية الراهنة"³.

وجدير بالذكر هنا أن الاحتياطيات النفطية (الأصول القابلة للنفاد) تظهر في قائمة المركز المالي لشركات إنتاج النفط ضمن الأصول الثابتة ويعبر عن قيمة هذه الأصول بالنفقات التي تحملتها الشركة في استكشاف وتنمية هذه الاحتياطيات وهذا هو القصور الموجود في القوائم المالية لشركات إنتاج النفط.

2- خصائص الأصول القابلة للنفاد:

تبين مما تقدم أن هناك فروقاً جوهرية بين الأصول القابلة للنفاد والأصول الأخرى الثابتة ويعني هذا أن الأصول القابلة للنفاد نوع مختلف من الأصول وتمتاز بعدة خصائص منها ما يلي⁴:

✓ يتطلب الحصول على هذه الأصول استثمارات ضخمة وعمليات بحث وتنمية طويلة نسبياً وتتم هذه الاستثمارات وتلك العمليات في ظروف مخاطرة وعدم التأكد؛

✓ تعتبر الأصول القابلة للنفاد من أحد أنواع أصول الصدف حيث لا تتناسب تكلفة الحصول عليها مع قيمتها

¹ KUFUS WIXON & WALTERG. KELL, "ACCOUNYING", ROLAND PRESSCO, NEWYORK: 1957, P321.

² محمود عبد العزيز عجمية، الموارد الاقتصادية، دار الجامعات المصرية، مصر 1978م، ص 387.

³ عبد الكريم محمد الفلاح، تقويم الاصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات النفط والغاز، مرجع سابق، ص 39.

⁴ المرجع السابق، ص-ص 41-42.

الاقتصادية مما يعني تقييم هذه الاصول بتكلفة الحصول عليها غير مناسب حيث لا تتفق قيمة هذه الأصول مع تكلفة الاستحواذ عليها عند الاقتناء؛

✓ لا توجد علاقة مباشرة بين كمية الأصول القابلة للنفاد والتكاليف التي تحملتها الشركة في اقتنائها إذا تم الاقتناء عن طريق البحث والاستكشاف ولكن توجد هذه العلاقة إذا تم الاقتناء عن طريق شرائها من الغير حيث يمكن للشركة أن تقوم بشراء احتياطات نفطية مؤكدة من شركة أخرى؛

✓ الدخل الناتج عن الأصول القابلة للنفاد دخل غير متجدد حيث تتناقص هذه الأصول عبارة عن القيمة الموجودة في الخزان في وقت محدد والدخل المتولد منها عبارة عن مقدار التدفق الذي يخرج من الخزان خلال الفترة المحاسبية، ويتوقف الفصل بينهما على تحديد قيمة النضوب (النفاد) الذي يطرأ على هذه الأصول نتيجة تولد الدخل منها ويلعب النموذج المقترح دوراً هاماً في هذا المجال.

المطلب الثالث: الفروق الجوهرية بين الأصول غير القابلة للنفاد والأصول القابلة للنفاد في الشركات البترولية

يتضح مما تقدم أن بعض المحاسبين يرى أن الأصول القابلة للنفاد أحد أنواع الأصول الثابتة في الصناعات الاستخراجية وذلك على اعتبار أنها تستنفد خلال سنوات طويلة، بينما يرى البعض الآخر أنها من الأصول الطبيعية، بمعنى أنها نوع مميز من الأصول ولا تصنف ضمن الأصول الثابتة لتمييزها بخصائص معينة تختلف عن بقية الأصول الثابتة الأخرى، ومما يؤكد هذا التمييز أن لجنة معايير المحاسبة الدولية عندما وضعت المعيار الدولي رقم 16 الخاص بالمحاسبة عن الأصول طويلة الأجل (العقارات والآلات والمعدات) استثنت - ضمن أصول أخرى - النفط الخام (الزيت والغاز الطبيعي) من تطبيق هذا المعيار.

ويمكن القول أن هناك فروقاً جوهرية بين الاصول غير القابلة للنفاد (الأصول الثابتة) والأصول القابلة للنفاد أهمها ما يلي:¹

- 1- الأصول غير القابلة للنفاد (الأصول الثابتة) يمكن إمتلاكها أو الاستحواذ عليها عن طريق شرائها بمقابل أو تصنيعها، أما الأصول القابلة للنفاد هي هبة من هبات الله ويقتصر دور الإنسان للاستحواذ عليها في اكتشافها؛
- 2- إقتناء الأصول الثابتة يكون بهدف استخدامها في العملية الإنتاجية للحصول على المنتج النهائي الذي سيتم بيعه، أما إقتناء الأصول القابلة للنفاد يعني إقتناء أو إستخراج المنتج الذي سيتم بيعه وتحقيق الأرباح من وراء ذلك وهذا يعني أن الأصول القابلة للنفاد تتحول إلى أصول متداولة بمجرد استخراجها من باطن الأرض؛
- 3- تتمثل الطاقة الإنتاجية للأصول غير القابلة للنفاد فيما تنتجه أو تقدمه هذه الأصول من السلع أو الخدمات خلال فترة زمنية معينة، بينما تتمثل الطاقة الإنتاجية للأصول القابلة للنفاد فيما يتم استخراجها من المادة الخام المحتوى عليها خلال فترة زمنية معينة؛

¹ عبد الكريم المجد الفلاح، تقويم الاصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات النفط والغاز، المرجع السابق، ص-40-41.

4- في الغالب الأعم يؤدي ترك الأصول غير القابلة للنفاد بدون استخدام إلى نقص في قيمتها بسبب عامل التقادم، أما الأصل القابل للنفاد فإن قيمته لا تقل نتيجة تركه دون استخدام، بل قد تزيد قيمته بسبب ارتفاع أسعار المواد الخام التي يحتوي عليها هذا الأصل؛

5- يعتبر اقتناء الأصول غير القابلة للنفاد أكثر سهولة وأقل مخاطرة من اقتناء الأصول القابلة للنفاد والتي تتطلب القيام بعمليات وتنفق مبالغ طائلة دون العثور على هذه الأصول ومن هنا يتميز امتلاك هذه الأصول بالمخاطرة؛

6- إن اهتلاك الأصول غير القابلة للنفاد - والذي يؤدي إلى نقص قيمتها - يحدث بسببين وهما الاستعمال والتقادم الناتج عن ظهور مخترعات جديدة بينما اهتلاك الأصول القابلة للنفاد يحدث نتيجة الاستنفاد وهو يتناسب باستمرار مع الكميات المستخرجة، أما عامل التقادم فليس له أي تأثير على قيمة الأصول القابلة للنفاد.

وعموماً يمكن تلخيص الفرق بين الأصول الثابتة (الأصول غير القابلة للنفاد) والأصول المتناقصة (الأصول

القابلة للنفاد) في مايلي:¹

1- الأصل الثابت هو ذلك الأصل الذي يقطن بقصد الاحتفاظ به مدة طويلة نسبياً للمساهمة في عملية الإنتاج وليس بهدف البيع بينما الأصول المتناقصة ليست دائمة حيث تستنفد من الإنتاج بنقصان كميتها، ولكن الأصول الثابتة لا تنقص قيمتها أثناء الاستعمال بالرغم من أن طاقتها الانتاجية تقل نتيجة البلى والتقادم والاستعمال؛

2- تنحصر الدورة الإنتاجية للأصل الثابت في عمره الانتاجي أي المدة التي يكون فيها صالحاً للمساهمة في عملية الإنتاج بينما نجد الدورة الإنتاجية للأصل المتناقص محصورة بالمدة التي يستنفد فيها احتياطي هذا الأصل الكامن في باطن الأرض؛

3- تحدد القيمة الإنتاجية بالنسبة للأصل الثابت بالوحدات الزمنية فقيمة الآلة الإنتاجية هي قيمة ما تنتجه في عمر زمني محدد، أما القيمة الانتاجية للأصل المتناقص فتحدد بمقدار ما يستعمل منه بوحدات معينة (كالبراميل أو الأقدام المكعبة مثلاً) في وحدة زمنية معينة؛

4- تتناقص قيمة الأصل الثابت عن طريق الاهتلاك نتيجة البلى أو التقادم أو الاستعمال بينما تتناقص قيمة الأصل المتناقص عن طريق النفاذ بسبب استخراج الاحتياطي وليس التقادم؛

5- وأخيراً فإن الأصل المتناقص ينفرد في طبيعته عن الأصول الأخرى من حيث كونه صعب المنال ولا يمكن التنبؤ بمقداره أو ربحيته بدقة بالإضافة إلى طبيعة كون العمل به مغامرة ومخاطرة كبيرة، أضف إلى هذا كله أن الأصل الثابت يمثل خدمات منتظرة أو مصروفات مؤجلة بينما الأصل المتناقص عبارة عن قيمة منتج حيث يمثل المصروفات التي دفعت في سبيل الحصول عليه.

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، ص-ص 125-126.

المبحث الثاني: المعاملات والمعالجات المحاسبية للأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية.

تختلف الآلات والمعدات في الشركات البترولية باختلاف مراكز التكلفة ونوع النشاط التي تقوم به، فهناك آلات ومعدات خاصة بالاستكشاف والحفر والانتاج والنقل والتكرير،... وغيرها، ولكن تعتبر جميعها من الأصول الثابتة المقتناة من قبل الشركة لاستعمالها في عمليات الاستخراج والإنتاج وليس لغرض بيعها. وستتطرق في هذا المبحث لأهم وأغلب هاته المعاملات والأحداث المالية والقيود المحاسبية المتعلقة بها.

المطلب الأول: عمليات الشراء والتجديد والتصنيع الداخلي.

أولاً: عمليات الشراء.

قد يتم شراء أي نوع من الأصول غير القابلة للنفاد المشار إليها فيما سبق نقداً، وتكون قيمتها مساوية لما دفع فيها نقداً مضافاً إليها مصروفات النقل والتكيب حتى تكون صالحة للاستخدام مع خصم أية خصومات مسموح بها من المورد (إن وجدت)¹. ويكون تسجيل قيد الشراء كما يلي:²

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / آلة ضخ		2151002
X X		الى ح / البنك أو موردو الثبنيات شراء آلة ضخ	404 / 512	

وإذا فرضنا تم شراء مجموعة من آلات الضخ (أو من غيرها) بثمن إجمالي واحد فإن هذا الثمن يجب أن يقسم تقسيماً مناسباً بين بنود هذه المجموعة وفقاً للتقديرات الفنية. ويكون تسجيل القيد المحاسبي كما يلي:³

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / مجموعة آلة ضخ		2151002
	X X	من ح / مجموعة آلات اطفاء الحريق		2151005
	X X	من ح / مجموعة آلات الحفر		21512
X X		الى ح / البنك أو موردو الثبنيات شراء مجموعة آلات	404 / 512	

¹ ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1993، ص 121.

² Manuel le comptabilité général de la classe 2, Sonatrach, Janvier 2010, P 104.

³ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 105.

ثانياً: عمليات التجديد.

يقصد بها إرجاع المعدات والآلات ووسائل النقل المستخدمة في مراحل إنتاج البترول الى قدرتها الإنتاجية التي كانت عليها وذلك بإنفاق مصروفات صيانة وتصليح لهاته الآلات والمعدات وفي هذه الحالة تعتبر هذه المصروفات إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وأما اذا أدت عمليات التجديد إلى زيادة القدرة الإنتاجية فإن مصروفات الصيانة تعتبر رأسمالية ثم تملك تدريجياً مع اهتلاك الأصل المرتبطة به، وقد تعالج هذه المصروفات بحصمها من ح / مجمع اهتلاك الأصل أو من ح / مجمع اهتلاك مجموعة الآلات المتجانسة كمجموعة آلات الضخ أو غيرها¹. وسنقوم بتوضيح ذلك في القيود المحاسبية التالية:

✓ في حالة اعتبار هذه المصروفات إيرادية:²

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / مصروفات حسب طبيعتها		615xx
X X		الى ح / البنك أو موردو سلع وخدمات مصاريف صيانة وتصليح لآلات ومعدات	401 / 512	

✓ في حالة اعتبارها مصروفات رأسمالية: تضاف قيمة المصروفات للأصل نفسه³

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / آلة ضخ		2151002
X X		الى ح / البنك أو موردو التثبيات اقتناء قطع غيار للآلات ومعدات	404 / 512	

ثالثاً: عمليات التصنيع الداخلي.

قد تقوم شركات إنتاج البترول بتصنيع بعض المعدات والآلات مستخدمة في ذلك بعض قطع الغيار من مخازنها مع شراء البعض الآخر وبافتراض أن احدى الشركات البترولية تقوم بالتصنيع الداخلي لآلة إطفاء الحريق⁴. في هاته الحالة تكون المعالجة المحاسبية لها كمايلي :

¹ ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-ص 125-126.

² Manuel le comptabilité général de la classe 6, Sonatrach, 12 Janvier 2010, P 105.

³ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 104.

⁴ ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 125.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / آلة اطفاء الحريق		2151005
X X		الى ح / المخزن	3xx	
X X		الى ح / البنك أو موردو سلع وخدمات التصنيع الداخلي لآلة اطفاء الحريق	401 / 512	

أي التكلفة الذاتية للآلة هي: مجموع المبالغ لقطع الغيار المخزنة وقطع الغيار المشتراة حديثاً.

المطلب الثاني: عمليات الاستبدال والتحويل من منطقة إنتاج إلى منطقة إنتاج أخرى.

أولاً: الاستبدال: ويقصد به احلال أصل جديد محل آخر قديم هلك فعلاً أو كاد دون الاحتفاظ بالآلة القديمة، وهنا تعتبر مصروفات فك الأصل القديم إيراديه تحمل على ح / أ.خ بينما تعتبر مصروفات تركيب الأصل الجديد رأسمالية تحمل لحساب الأصل نفسه¹.

وفي هذه الحالة يكون الفرق بين القيمة الدفترية (التكلفة - محخص الاهتلاك) للآلة القديمة وأية دفعات نقدية أو على الحساب من جهة، وبين قيمة الآلة الجديدة من جهة أخرى عبارة عن خسائر أو مدخولات عن الحسابات الدائنة المهلكة. وتكون معالجتها المحاسبية بإتباع الخطوات التالية:

- 1- قفل ح / محخص الاهتلاك في ح / الأصل نفسه.
- 2- جعل ح / الأصل مديناً بمبلغ يجعل رصيده مساوياً لقيمة الأصل الجديد وجعل ح / البنك أو المورد دائناً بأية دفعات نقدية أو مبلغ متبق على الحساب.
- 3- جعل ح / نواقص أو فوائض القيم عن خروج أصول غير جارية دائناً أو مديناً بالفرق بين طرفي القيد الوارد في الخطوة (2). وتكون القيود كالتالي:²

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / محصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة الى ح / آلة الحفر (القديمة)	215	681
الخطوة - 1 -				
	X X	من ح / آلة الحفر (الجديدة)		23
X X		الى ح / البنك أو موردو التثبيات	404 / 512	
X X		الى ح / فوائض القيم عن خروج الاصول المثبتة غير المالية	752	
الخطوتين - 2 و 3 - " في حالة تحصيل ارباح عند ادخالها في عملية الاستبدال "				

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 82.

² Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 105.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / آلة الحفر (الجديدة)		23
	X X	من > / نواقص القيم عن خروج الاصول المثبتة غير المالية		657
X X		الى > / البنك أو موردو التثبيتات	404 / 512	
الخطوتين - 2 و 3 - " في حالة تحمل خسائر عند ادخالها في عملية الاستبدال "				

وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يجب تحميل ح / الأصول أو ح / الأصل المباع أية عمولات أو سمسة تدفع في عملية الاستبدال للأصل، كذلك يجب احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل من بداية العام حتى تاريخ المبادلة، وعمل القيد اللازم لذلك قبل القيود السابقة الخاصة بالمبادلة حتى تكون القيمة الدفترية للأصل معبرة عن واقع وحال الأصل بصورة عادلة.

ثانياً: عمليات التحويل من منطقة إنتاج إلى منطقة إنتاج أخرى.

تعتبر في هذه الحالة أن لكل منطقة إنتاج دفاتر محاسبية خاصة بها يوضح فيها حركة المعدات والآلات ووسائل النقل (بالإضافة إلى الحسابات الأخرى وغيرها).

والواقع أن تحويل أصل ثابت من منطقة إنتاج لأخرى يتركز في نقل حساب الأصل (أو حساب مجموعة الأصول المتجانسة) وكذا حساب مجمع اهتلاكه (أو حساب مجمع اهتلاك مجموعة الأصول المتجانسة) من دفاتر المنطقة المحول منها وفتح (أو إضافة) قيمة هذه الحسابات في دفاتر المنطقة المحول إليها على أن تتحمل المنطقة الأولى بمصاريف الفك باعتبارها مصاريف إيرادية، ويتحمل الاصل ذاته المنقول قيمة مصاريف التركيب - بطبيعتها مصروفات رأسمالية¹.

ومع إفتراض ان شركة ما قامت بنقل معدات الآبار من منطقة الإنتاج (أ) الى منطقة الإنتاج (ب) فيكون التسجيل المحاسبي في هاته العملية كمايلي²:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / معدات الآبار في المنطقة (ب)		21513xx
	X X	من > / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة لمعدات الآبار بالمنطقة (أ)		681
X X		الى > / معدات الآبار بالمنطقة (أ)	21513xx	
X X		الى > / استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والتونينات للأصول غير الجارية	781	
إثبات نقل الجهاز وتحويله من المنطقة (أ) الى المنطقة (ب)				

¹ ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 127.

² Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 106.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مصاريف فك معدات الآبار بالمنطقة (أ)		6xx
	X X	من > / معدات الآبار في المنطقة (ب)		21513xx
X X		الى > / البنك أو موردو سلع وخدمات	401 / 512	
اثبات مصاريف فك المعدات و تركيبها				

وتجدر الإشارة إلى أن بعض شركات إنتاج البترول قد ترى تقدير قيمة المعدات والآلات المحولة بنسبة معينة من قيمتها الأصلية وفقاً لقدرتها الإنتاجية الحالية لها وقت نقلها وقد تكون هذه النسبة 70% أو 25% وعلى أي حال فإن المعالجة المحاسبية في هذه الحالة لا تختلف عما سبق عرضه سوى في تغيير قيمة الأصل المحول¹.

المطلب الثالث: عمليات التنازل والبيع.

أولاً: التنازل: ويشبه هذا المفهوم "الاستبدال" في دلالته، ويقصد به التنازل عن أصل قديم انتهى عمره الإنتاجي وهو ما يطلق عليه "التنازل العادي" Normal Retirement أو بسبب تلفه أو ظهور اختراعات وابتكارات جديدة تدعو إلى استبدال الأصل القديم والاستغناء عنه قبل نهاية عمره الانتاجي وهو ما يطلق عليه "التنازل غير العادي" Abnormal Retirement².

وفيما يلي توضيح لكل من هذين النوعين من التنازل:

1- **التنازل العادي:** وقد يكون شاملاً للآلة كلها أو لبعض أجزائها فقط، و بافتراض ان لشركة ما مجموعة من الآلات والمعدات قد انتهى عمرهم الانتاجي وتريد التنازل عليهم، ولاتمام هاته العملية نكون أمام التسجيل المحاسبي التالي:³

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج		681
X X		الى > / اهتلاكات معدات و الات	2815	
اثبات قسط الاهتلاك السنوي الأخير للآلة				
	X X	من > / اهتلاكات معدات و الات		2815
X X		الى > / تثبيات (معدات و الات)	215xx	
إثبات التنازل عن الآلة و ترصيد حسابها				

¹ ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 128.

² خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 88.

³ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 107.

2- التنازل غير العادي: ويعني سحب الآلة من الانتاج لا لإنهاء عمرها الانتاجي وإنما لتلفها أو لظهور مبتكرات جديدة واحلال آلة أخرى بديلة، وهنا يحتمل دوماً ظهور خسارة رأسمالية نتيجة لهذا التنازل غير العادي، ويكون التسجيل المحاسبي في هاته العملية على النحو التالي: ¹

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج	2815	681
X X		الى > / اهتلاكات معدات و الات		
اثبات قسط الاهتلاك السنوي الأخير للآلة				
	X X	من > / اهتلاكات معدات و الات	2815	
		من > / نواقص القيم عن خروج اصول مثبتة غ ج	652	
X X		الى > / تثبيات (معدات و الات)	215xx	
إثبات التنازل عن الآلة و ترصيد حسابها				
	X X	من > / تثبيات (الة جديدة)	215x	
X X		الى > / البنك او موردو التثبيات	404/512	
شراء الة جديدة محل الة قديمة				

ثانياً: البيع : وتخص هذه العملية الاصول الثابتة التي إنتهى عمرها الإنتاجي أو لم ينتهي عمرها الإنتاجي غير ان الشركة تريد التخلص منها لأسباب مختلفة منها ولوج آلات جديدة وجد متطورة... الخ و ينتظر من هاته العملية إيرادات في أغلب الأحيان، وتعتبر هاته العملية مشابحة لعملية الشراء من حيث طريقة التسديد نقداً أو بالآجل، كذلك يحمل الأصل نفسه بأية عمولات أو سمسة دفعت في سبيل اتمام صفقة البيع، وكذلك الحال بالنسبة لمصروفات الفك وما شابه ذلك ².

تنجر عن هاته العملية حالتين يكون قيد التسجيل المحاسبي لهما كمايلي:

1- في حالة تحمل خسائر بعد إتمام عملية البيع: ³

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج	2815	
	X X	من > / نواقص القيم عن خروج الاصول المثبتة غ ج	652	
	X X	من > / البنك او الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات	462/512	
X X		الى > / تثبيات غ ج (الالة المباعة)	215x	
اثبات قيد البيع مع تحمل الخسارة				

¹ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 107.

² خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 94.

³ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 107

2- في حالة تحقيق أرباح جراء إتمام عملية البيع:¹

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج		2815
	X X	من > / البنك او الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات		462/512
X X		الى > / فوائض القيمة عن الاصول المثبتة غ ج	752	
X X		الى > / تثبيبات غ ج (الالة المباعه)	215x	
اثبات قيد البيع مع تحصيل الايراد				

¹ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 107

المبحث الثالث: إهلاك الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية والتغير في قيمتها

الواقع ان موضوع اهتلاك التثبيتات العينية في الشركات البترولية من اهم المواضيع المؤثرة في النشاط الاقتصادي للشركات البترولية ولاسيما مركزها المالي، لذا سنبرز في مبحثنا هذا كيفية تحديد الاهتلاك و حساب معدلاته و التطرق الى التغير في قيم الاصول غير القابلة للنفاد.

المطلب الأول: عموميات حول الاهتلاك.

أولاً: ماهية الاهتلاك وأسباب احتسابه.

يعرف الاهتلاك عادة بأنه ذلك النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة لسبب من الأسباب كاستخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم خدمات أو قدمها بمجرد مضي الزمن¹. ولهذا يعتبر الاهتلاك من ضمن عناصر تكلفة الإنتاج لأنه تم من خلال القيام بعملية الإنتاج أو من أجلها، وقد حتم العرف المحاسبي استبعاد الاهتلاك من قيمة الأصول حتى تظهر الميزانية بالقيمة الحقيقية لها آخر العام. أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيرى " أن محاسبة الاهتلاك هي طريقة محاسبية تهدف إلى توزيع تكلفة الأصول الرأسمالية الملموسة أو قيمتها الأساسية ناقصاً قيمة النفايات (في حال وجودها) على الحياة الانتاجية المقدرة للوحدة"، فعملية الاهتلاك هي عملية تخصيص وليست عملية تقويم، ولذلك فإن عبء اهتلاك السنة هو ذلك الجزء الذي يخص لها من مجموع العبء الكلي².

كذلك عرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على أنه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام والتآكل والقدم، وتطرق لذلك في المادة 121 - 7 على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته الشركة لنفسها"³. ومن خلال التعريفات السابقة اتضح لنا الأسباب التي تؤدي إلى احتساب الاهتلاك وهي:⁴

- ✓ نقص في قيمة الأصول نتيجة استخدامها في نشاط الشركة؛
- ✓ إظهار قيمة الأصل الحقيقية في نهاية الفترة المالية في الميزانية؛
- ✓ التعرف بدقة على صافي الربح أو الخسارة بعد احتساب الاهتلاك؛
- ✓ تحقيق العدالة بين الفترات المالية؛
- ✓ التقدم الفني والتكنولوجي للأصول الثابتة مما يضطر الشركة إلى استبدال بعض أصولها الثابتة نتيجة لذلك؛
- ✓ استمرارية هذا الاهتلاك خلال فترة عمر الأصل الإنتاجي في الشركة.

¹ خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة للطباعة، القاهرة، مصر، 1973، ص 618.

² خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سبق، ص 99.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوغريج، الجزائر، ط1، 2011، ص 13.

⁴ رياض الحلبي و اخرون، أصول المحاسبة، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000، ص 24.

ثانياً: عوامل الاهتلاك وتحديد أقساطه.

1- عوامل الاهتلاك:¹

أ- الاهتلاك الداخلي : ونعني به النقص التدريجي في قيمة الأصل الثابت نتيجة استخدامه في الانتاج أو بتقديم خدمات، غير أن الاهتلاك الداخلي لا يتوقف عند الاستعمال المادي فحسب وإنما يتعداه الى استفاد المخزون كما في حالة الأصول القابلة للنفاد (الأصول المتناقصة).

ب- الاهتلاك الخارجي : ونعني به النقص التدريجي في قيمة الأصل الثابت ليس لاستخدامه وإنما لانقضاء الوقت أو القدم، ويقصد بذلك الوقت المحدد للانتفاع به كما في حال حق الامتياز وحق الاختراع وما شابه ذلك، أما القدم فلا يعني انعدام نفع الأصل وإنما كونه غير قادر على الانتاج انتاجاً اقتصادياً نظراً لظهور اختراعات جديدة مثلاً.

2- عوامل تحديد قسط الاهتلاك:²

أ. تكلفة الأصل الثابت: وتشتمل تكلفة الأصل الثابت جميع المصاريف التي انفقت عليه من لحظة شرائه وحتى يصبح جاهز للاستعمال، وتعتبر تكلفة الأصل من أهم البيانات اللازمة من أجل تحديد قسط الاهتلاك السنوي للأصل الثابت.

ب. العمر الانتاجي: ويقصد بذلك الفترة التي يبقى فيها الأصل الثابت صالحاً ومستخدماً في أعمال الشركة.

ج. قيمة النفاية: وهو عبارة عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في حالة الاستغناء عن الأصل الثابت في الشركة وذلك بعد انتهاء العمر الانتاجي الذي حدد له مسبقاً.

المطلب الثاني: طرق الاهتلاك ومعالجتها المحاسبية.

أولاً: طرق الاهتلاك :

إن أهم طرق اهتلاك الأصول غير القابلة للنفاد المستخدمة من قبل شركات انتاج النفط هي:

1- طريقة القسط الثابت؛

2- طريقة القسط المتناقص؛

أ- أسلوب الرصيد المتناقص؛

ب- أسلوب الكسر المتناقص

3- طريقة القسط المتزايد؛

4- طريقة الحياة الانتاجية للأصل؛

أ- أسلوب الوحدات الزمنية؛

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 100.

² رياض الحلبي و اخرون، أصول المحاسبة، مرجع سابق، ص 25.

ب- أسلوب وحدات الانتاج.

وفيما يلي عرض لكل من هذه الطرق:

1- طريقة القسط الثابت:

وتعتمد هذه الطريقة على توزيع القيمة الخاضعة للاهلاك (تكلفة الأصل - النفاية) توزيعاً متساوياً على سنوات عمره الانتاجي، وتستخدم المعادلة التالية في احتساب قيمة القسط:

$$\text{قيمة القسط} = \frac{\text{تكلفة الأصل - النفاية}}{\text{العمر الانتاجي الزمني للأصل}}$$

وتتبع هذه الطريقة عادة بالنسبة للأصول الثابتة التي لا تطرأ عليها تغيرات زيادة أو نقصاً كما في حال حق الاختراع والامتياز وما شابه ذلك. إذ يحمل حساب مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية سنوياً بقسط ثابت من قيمة الأصل¹.

أما التغيرات كالإصلاحات والتجديدات الصغيرة والإضافات المحملة على الأصل الثابت فيكون اهتلاكها على ثلاث طرق متعارف عليها نوردتها فيما يلي:²

✓ إهمال هذه الإضافات بتحميلها كلياً على حـ / الأصل كما يظهر في السنة الأولى؛

✓ احتساب الاهلاك على أساس قيمة هذه الإضافات والأصل بالكامل كما لو أنها أضيفت من مطلع العام المعني؛

✓ اهتلاك الإضافات اهتلاكاً نسبياً فإذا تمت الإضافات في منتصف العام، يكون اهتلاك الأصل عن سنة كاملة واهتلاك الإضافات عن نصف سنة، وهكذا.

2- قسط الاهلاك المتناقص:

وهنا تحمل السنوات الأولى من عمر الأصل بقيمة أكبر من السنوات اللاحقة، أي أن السنة الأولى تتحمل بقسط أكبر من السنة الثانية وهذه بقسط أكبر من الثالثة³، وهاته الطريقة تم إضافتها بموجب قانون المالية لسنة 1989، ويتم تطبيقها بقرار صادر عن وزير المالية أو بتصريح من طرف مصالح الضرائب⁴.

ويتبع في تطبيق هاته الطريقة أسلوبان هما:⁵

أ- أسلوب الرصيد المتناقص: وهو عبارة عن تطبيق معدل اهتلاك سنوي ثابت على الرصيد المتناقص أي

بعد خصم قسط أو أقساط الاهلاك السابقة، وتستخدم المعادلة التالية لاحتساب معدل الاهتلاك:

¹ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص-102-103.

² المرجع السابق، ص 109.

³ ابو الفتوح علي فضالة، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 150.

⁴ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 13.

⁵ خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص-104-105.

$$T = 1 - \frac{A\sqrt{V}}{\sqrt{C}}$$

T = معدل الاهتلاك

A = العمر الانتاجي للأصل

V = قيمة النفاية

C = تكلفة الأصل

✓ قسط الاهتلاك في السنة الأولى = معدل الاهتلاك × تكلفة الأصل؛

✓ قسط الاهتلاك في السنة الثانية = معدل الاهتلاك × (تكلفة الأصل - قيمة قسط الاهتلاك للسنة الأولى).

... وهكذا.

ب- أسلوب الكسر المتناقص (مجموع أرقام السنين):

وهو عبارة عن ضرب قيمة تكلفة الأصل بعد خصم نفايته بكسر يتناقص تدريجياً سنة بعد أخرى، أما بسط هذا الكسر فهو عدد سنوات عمر الأصل الانتاجي معكوسة ومقامه مجموع أرقام السنوات هذه.

وبافتراض أن العمر الانتاجي لأصل ما هو 5 سنوات فيكون مجموع أرقام السنوات هو:

$$15 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5$$

أما كسور السنوات فهي:

$$\frac{5}{15} = \text{قسط السنة الأولى} \quad \checkmark$$

$$\frac{4}{15} = \text{قسط السنة الثانية} \quad \checkmark$$

$$\frac{3}{15} = \text{قسط السنة الثالثة} \quad \checkmark \text{ ... وهكذا}$$

ومنه يكون حساب قيمة قسط الاهتلاك بهذا الأسلوب كالتالي:

قيمة قسط الاهتلاك السنوي = كسر السنة × (تكلفة الأصل - نفايته).

3- طريقة القسط المتزايد:¹

وهاته الطريقة أضيفت بموجب قانون المالية لسنة 1989 ولا يمكن تطبيقها إلا بقرار صادر عن وزير المالية .

وهي عبارة عن ضرب قيمة تكلفة الأصل بعد خصم نفايته بكسر يتزايد تدريجياً سنة بعد أخرى، أما بسط هذا الكسر فهو عدد السنوات لعمر الأصل الانتاجي متتالية ومقامه مجموع أرقام هاته السنوات.

وبافتراض أن العمر الانتاجي لأصل ما هو 5 سنوات فيكون مجموع أرقام السنوات هو:

$$15 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5$$

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 20

أما كسور السنوات فهي:

$$\checkmark \text{ قسط السنة الأولى} = \frac{1}{15}$$

$$\checkmark \text{ قسط السنة الثانية} = \frac{2}{15}$$

$$\checkmark \text{ قسط السنة الثالثة} = \frac{3}{15} \dots \text{ وهكذا.}$$

ويكون حساب قيمة قسط الاهتلاك كما يلي:

$$\text{قيمة قسط الاهتلاك السنوي} = \text{كسر السنة} \times (\text{تكلفة الأصل} - \text{نفايته}).$$

4- طريقة الحياة الإنتاجية للأصل:

وفي هاته الطريقة يتم ربط القدرة الانتاجية للأصل ممثلة بوحدات قياس زمنية أو وحدات قياس إنتاج وذلك بإحدى الأسلوبين التاليين:¹

أ- أسلوب الوحدات الزمنية (ساعات إنتاجية):

ويحتسب اهتلاك المعدات والآلات في الشركات البترولية هنا حسب ساعات الانتاج التي أسهم فيها الأصل خلال العام منسوباً إلى ساعات إنتاجه المقدرة، وذلك حسب المعادلة التالية:

$$\text{قيمة القسط} = \frac{\text{قيمة الأصل الخاضع للاهتلاك}}{\text{الساعات الانتاجية للقدرة}} \times \text{ساعات استخدام الأصل خلال العام}$$

ب- أسلوب وحدات الانتاج:

وهنا تعتبر قيمة تكلفة المعدات والآلات ممثلة بتكلفة مجموعة من الوحدات الانتاجية التي يقدمها الأصل خلال حياته الانتاجية، ويكون حساب قسط الاهتلاك حسب المعادلة التالية:

$$\text{قيمة القسط} = \frac{\text{قيمة الأصل الخاضع للاهتلاك}}{\text{كمية الاحتياطي للقدرة انتاجه من المنطقة}} \times \text{الوحدات المنتجة}$$

ثانياً: المعالجة المحاسبية للاهتلاك

بعد تحديد قيمة قسط الاهتلاك بموجب إحدى الطرق السابقة الذكر وحيث أن أقساط الاهتلاك تعتبر تخصيصاً لمصاريف مدفوعة مقدماً على فترات محاسبية معينة لذا فإنها تعامل معاملة أي مصروف آخر عند المعالجة المحاسبية، وتختلف المعالجة المحاسبية حسب الاجراء المحاسبي المتبع من طرف الشركة.²

وفي النظام المحاسبي المالي يكون التسجيل المحاسبي يجعل حساب مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر

¹ ابو الفتح علي فضالة، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص-154-155.

² خالد امين عبد الله، محاسبة النفط، مرجع سابق، ص 112.

القيمة للأصول غير الجارية مديناً أما الحساب الدائن الآخر فيمثل اهتلاك الآلة أو الجهاز كل حسب نوع جهازه ورقم الحساب المخصص لها، ويجرى القيد المحاسبي بشكل دوري (سنوي) ويحمل بقيمة قسط الاهتلاك لكل سنة على حدى¹. ويكون القيد المحاسبي كمايلي²:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
X X		الى > / اهتلاك آلة أو جهاز أو معدات أو اثبات قسط الاهتلاك السنوي للسنة	2815xx	

المطلب الثالث: إهلاك الأصول غير القابلة للنفاد في الآبار المنتجة والتغير في قيمتها.

أولاً: إهلاك الأصول غير القابلة للنفاد في الآبار المنتجة

يتضح من مطلبنا هذا ربط موضوع اهتلاك الأصول غير القابلة للنفاد (المعدات والآلات) في الشركات البترولية بالآبار المنتجة والمستخدمة فيها هذه المعدات والآلات، والتي يكون إهلاكها بصفة مفردة أو جماعية. ونقصد "بالاهتلاك المفرد" حساب قسط إهلاك كل مفردة على حدى في شركات إنتاج البترول، أما "الاهتلاك الجماعي" فنقصد به تكوين مجموعات متجانسة من هذه الأصول وحساب قسط اهتلاك موحد لها، ولذلك فإن حساب أقساط إهلاكها يخضع لعدد وحدات الإنتاج مقدرة بالاحتياطي البترولي للآبار³.

ونعرض فيما يلي حالات أقساط اهتلاك هذا النوع من الأصول الثابتة:

1- الحالة الأولى: حساب أقساط الإهلاك الجماعي للمعدات والآلات⁴.

يستدعي الأمر حساب معدل الاهتلاك بقسمة القيمة القابلة للاهتلاك لمجموعة الآلات والمعدات على عدد وحدات الإنتاج المقدرة بالاحتياطي البترولي بالآبار، أما قيمة قسط الاهتلاك فتكون بضرب هذا المعدل في عدد وحدات إنتاج الآبار خلال سنة معينة .
ويتم حساب قسط الاهتلاك كما يلي:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{\text{تكلفة الآلات و المعدات - نفايتها}}{\text{احتياطي البترول أول العام}}$$

$$\text{إحتياطي البترول أول العام} = \text{احتياطي البترول آخر العام} + \text{المنتج خلال العام}$$

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{المنتج خلال العام من البترول (عدد الوحدات).}$$

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 14.

² Manuel le comptabilité général de la classe 6, op cit, P 353.

³ ابو الفتوح علي فضالة، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 162.

⁴ المرجع السابق، ص 158-159.

وتكون القيود المحاسبية كالتالي¹:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
X X		الى > / اهتلاك آلات و معدات الضخ	28151002	
X X		الى > / اهتلاك معدات اطفاء الحرائق	28151005	
X X		الى > / اهتلاك آلات و معدات الابار	281512	
		اثبات قسط الاهتلاك السنوي لمجموعة من الآلات و المعدات في بئر		

ويظل معدل الاهتلاك المذكور ثابتا ما لم يتم تغيير القيمة القابلة للإهتلاك لمعدات آلات البئر وما لم يتم تغيير الاحتياطي البترولي أول العام.

2- الحالة الثانية: حساب مجمع إهتلاك المفردة من مجموعة معدات.

يستدعي الأمر أحيانا الاستغناء عن بعض مفردات الأصول الثابتة التي تستخدم في عميلة الإنتاج، مما يستدعي بنا معرفة مجمع إهتلاك هذه المفردة ضمن مجمع إهتلاك مجموعة الآلات والمعدات حتى يتسنى نقل حسابها وقت الاستغناء عنها، ولكن كما سبق وأشرنا يؤثر الاحتياطي البترولي في قيمة مجمع الاهتلاك بالإضافة إلى تأثير قيمة المجموعة ذاتها، ما يستدعي التعرض لحالات التغيير فيهما².

أ- في حالة عدم وجود تغيير لا في قيمة المعدات ولا في قيمة الاحتياطي البترولي³:

وهنا نحسب معدل الاهتلاك للمعدات المستخدمة في الآبار ثم نحسب مجمع إهتلاك المفردة بضرب هذا المعدل في قيمة المفردة ذاتها.

مع افتراض أن شركة ما تريد الاستغناء على آلة تعمل ضمن مجموعة من آلات الحفر في بئر منتجة تابعة لها، ولحساب مجمع اهتلاك هاته الآلة وجب حساب معدل الاهتلاك لمجموعة آلات الحفر بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل اهتلاك مجموعة الآلات} = \frac{\text{مجمع اهتلاك مجموعة آلات الحفر وقت الاستغناء عن الآلة}}{\text{تكلفة مجموعة آلات الحفر}}$$

$$\text{مجمع إهتلاك الآلة} = \text{تكلفة الآلة المراد الاستغناء عنها} \times \text{معدل اهتلاك مجموعة آلات الحفر}$$

ويكون التسجيل المحاسبي لقيود اليومية كما يلي⁴:

¹ Manuel le comptabilité général de la classe 6, op cit, P 353

² ابو الفتوح علي فضالة، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 156.

³ المرجع السابق، ص 164.

⁴ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 107

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / اهتلاك متراكم لآلة المستغنى عنها		2815xx
	X X	من ح / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غ جارية		652
	X X	من ح / البنك او الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات		462/512
X X		الى ح / معدات و الات	215xx	
اثبات الاستغناء عن آلة من مجموعة آلات مع تحمل خسائرها				

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من ح / اهتلاك متراكم لآلة المستغنى عنها		2815xx
	X X	من ح / البنك او الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات		462/512
X X		الى ح / فوائض القيمة عن خروج اصول مثبتة غ جارية	752	
X X		الى ح / معدات و الات	215xx	
اثبات الاستغناء عن آلة من مجموعة آلات مع تحصيل ايرادات				

ب- في حالة وجود تغير في قيمة المعدات مع ثبات في قيمة الاحتياطي البترولي:¹

يستدعي الأمر في هذه الحالة الحصول على متوسط تكلفة قيمة المعدات التي يحدث فيها التغير حتى يتسنى بعد ذلك الحصول على معدل إهلاكها وبالتالي الحصول على مجمع إهلاك المفردة المراد الاستغناء عنها.

$$\text{متوسط تكلفة المعدات والآلات} = \frac{\text{تكلفة المعدات القديمة} + \text{قيمة المعدات المشتراة حديثا}}{\text{عدد مرات التجديد للمعدات}}$$

$$\text{معدل اهتلاك المعدات} = \frac{\text{مجمع اهتلاك المعدات}}{\text{متوسط تكلفة المعدات}}$$

$$\text{مجمع اهتلاك الآلة المستغنى عنها} = \text{معدل الاهتلاك} \times \text{تكلفة الآلة المراد الاستغناء عنها.}$$

ملاحظة : التسجيل المحاسبي لهاته الحالة يشابه التسجيل المحاسبي في الحالة (أ).

ج- في حالة وجود تغير في قيمة الاحتياطي البترولي وقيمة المعدات والآلات:²

يستدعي الأمر في هذه الحالة حساب معدل إهلاك خاص بكل فترة تثبت فيها تغير كلا من الاحتياطي البترولي وقيمة المعدات والآلات ثم نحصل على مجموع هذه المعدلات لنحصل على جدول إهلاك شامل للفرات الزمنية كلها ونضربه في قيمة المفردة المراد الاستغناء عنها لنحصل على مجمع إهلاكها.

¹ ابو الفتوح علي فضالة، محاسبة البترول، مرجع سابق، ص 165.

² المرجع السابق، ص 166.

نفترض وجود تغير في كلا من الاحتياطي البترولي وقيمة الآلات والمعدات لفترتين مختلفتين فيكون حساب معدل إهلاك كل فترة كما يلي:

$$\diamond \text{ معدل اهتلاك (للفترة الأولى) } = \frac{\text{الاحتياطي البترولي للفترة الأولى}}{\text{قيمة الآلات و المعدات في الفترة الأولى}}$$

$$\diamond \text{ معدل اهتلاك (للفترة الثانية) } = \frac{\text{الاحتياطي البترولي للفترة الثانية}}{\text{قيمة الآلات و المعدات في الفترة الأولى} + \text{قيمة الآلات و المعدات في الفترة الثانية}}$$

$$\diamond \text{ مجموع معدلات الاهتلاك } = \text{معدل الاهتلاك للفترة الأولى} + \text{معدل الاهتلاك للفترة الثانية}$$

$$\diamond \text{ مجمع اهتلاك الآلة } = \text{تكلفة الآلة المراد الاستغناء عنها} \times \text{مجموع معدلات الإهلاك}$$

ملاحظة : التسجيل المحاسبي لهاته الحالة يشابه التسجيل المحاسبي في الحالتين السابقتين (أ) و (ب).

ثانياً: التغير في قيمة المعدات وآلات الآبار:

نص النظام المحاسبي المالي (ن.م.م) على إدراج التثبيتات على أساس تكلفة شراءها أو إنتاجها بتاريخ الشراء أو الانتاج أي أن تقسيم الأصول وإدراجها الأولي يتم بتكلفتها التاريخية، حيث أن هذه القيمة للتثبيتات ستصبح غير واقعية إذا لم تتم مراجعتها وفق تغيرات الأسعار في السوق الذي يظهر خسائر أو فائض في قيمتها بعد إعادة تقييمها.

1- تسجيل خسائر القيمة على التثبيتات:

أ- تعريف:

عرف (ن.م.م) خسارة القيمة "بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل"، وهذا هو نص التعريف الوارد في المادة 112 - 7 من (ن.م.م) فتنص على مراجعة خسارة القيمة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعاً لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، ان عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها تكون في نهاية السنة. وتصدر الاشارة أن تسجيل الخسارة عن قيمة أصل (تثبيت) قابل للاهلاك تؤدي إلى انخفاض قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لسنة تسجيل خسارة القيمة علما أن حساب القيمة يتم في نهاية السنة وبعد حساب قسط الاهتلاك¹.

ب- التسجيل المحاسبي:

تسجل خسارة القيمة في نهاية السنة بجعل الحساب 681 مدينا والحساب 29 دائناً، يمكن تقسيم الحسابان

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 25.

681 و 29 إلى حسابات فرعية، كما هو ممثل في قيد اليومية التالي¹:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	X X	من > / مخصصات خسارة قيمة الأصول غير الجارية		6811
X X		الى > / خسارة القيمة عن المعدات والآلات انخفاض وخسارة قيمة المعدات والآلات	2915xx	

وإن حدث وارتفعت القيمة القابلة لتحصيل المعدات والآلات فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذه المعدات والآلات، ويكون قيد تسجيل استرجاع خسارة القيمة كما يلي²:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	X X	من > / خسارة القيمة عن المعدات والآلات		2915xx
X X		الى > / استرجاع الاستغلال عن خسائر قيمة الأصول غير الجارية استرجاع الاستغلال عن خسائر قيمة المعدات والآلات	7811	

استرجاع خسارة القيمة لا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسجيلها. وإذا أصبحت القيمة القابلة لتحصيل لأصل ما أكبر من قيمته المحاسبية الصافية فإنه يمكن إعادة تقييم هذا الأصل.

2- التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم وفارق إعادة التقييم:

أ- تعريف إعادة التقييم: إن إعادة تقييم اي تثبت، هو إثبات لقيمتها الحالية اعتماداً على الأسعار الحالية للتبئيات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانوناً مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص (ن.م.م) على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التبتيات وأن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبت محدد، او فئة من التبتيات فإن المقصود هو صنف أو نوع محدد من الأصول، مثال ذلك: معدات النقل، أو معدات الانتاج، أو المباني الصناعية... وفي حالة اختيار الشركة اجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه الشركة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنوياً)³.

ب- عمليات إعادة التقييم: وهي على نوعان:⁴

❖ عمليات إعادة تقييم منظمة:

أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، وعادة ما يكون فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات معفى من الضريبة، وحالياً فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير واردة في قانون الضرائب المباشرة،

¹ Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 272.

² Manuel le comptabilité général de la classe 2, op cit, P 273.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 218.

⁴ المرجع السابق، ص-ص 218-219.

وكانت آخر عملية "إعادة تقييم منظمة للتبittات" تمت بموجب المرسوم التنفيذي 210/07 الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (أي التبتتات) العينية القابلة للاهتلاك وكذا التبتتات غير القابلة للاهتلاك، ولقد حدد آخر اجل لإجراء عملية إعادة التقييم هذه بنهاية سنة 2007، جدير بالذكر ان نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأس مال الشركة.

❖ **عمليات إعادة تقييم حرة:** أي تقوم بها الشركة متى ارتأت الضرورة لذلك، وعادة ما يكون فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات خاضعاً للضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على: "يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التبتتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات"، لاحظ أن نص المادة يتكلم عن النتيجة الجبائية وليس على النتيجة المحاسبية.

ج- التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:¹

يسجل فارق إعادة التقييم في الطرف الدائن من الحساب 105 ح / فارق إعادة التقييم، وقد جاء في (ن.م.م) ما يلي: يسجل الحساب 105 فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التبتتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية، إن (ن.م.م) لم يبين الحسابات الفرعية للحساب 105، والذي يمكن تفصيله على غرار المخطط المحاسبي الوطني الذي قام بتوزيعه إلى الحسابات التالية:

1050 ح / فارق إعادة تقييم معفى من الضريبة، (ويقابل الحساب 150 في المخطط المحاسبي الوطني)، وهذا الحساب لا يستخدم حالياً نظراً لأن عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

1051 ح / فارق إعادة تقييم خاضع للضريبة، (أي الحساب 151 في المخطط المحاسبي الوطني).

ولإعادة تقييم التبتتات العينية أسس نلاحظها في حالتين:

❖ **الحالة الأولى: إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتبتت:** في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تبتت ما تتم (بإعادة تقييم قيمته وكذا الاهتلاكات الخاصة به وهذا اعتماداً على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة "أي سعر البيع الصافي")، للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية، إن فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتبتت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

إن التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم كالتالي:

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص-ص 219-220.

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / تثبيات غير جارية (زيادة في قيمة التثبيات)		215
X X		الى > / محصصات اهتلاك تثبيات غ جارية	2815	
X X		الى > / فارق اعادة التقييم خاضع للضريبة	1051	
		اعادة تقييم التثبيات		

وبعد إعادة تقييم التثبيات يحسب قسط الاهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيات.

❖ الحالة الثانية: إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات: وتتم وفق المراحل التالية:

✓ نرصد الاهتلاكات المجمعة للتثبيات المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.

✓ تحديد القيمة العادلة للتثبيات وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية، وبهذا نحصل على فرق إعادة التقييم الذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية ويقيد محاسبيا كالتالي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X X	من > / تثبيات غير جارية (زيادة في قيمة التثبيات)		215
X X		الى > / فارق اعادة التقييم	105	
		اعادة تقييم الاصل		

وفي نهاية السنة نحسب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة (المحاسبية الصافية) المعاد تقييمها للتثبيات على فترة استخدامه المتبقية.

خلاصة:

يعرف على الشركات البترولية ضخامة أصولها ورأس مالها المستثمر وكذا كبر المشاريع والمنشآت القائمة على عملية الاستخراج والانتاج لمادة البترول.

و تعد صناعة البترول من الصناعات الاستخراجية فالبترول مورد معدني يكون في باطن الارض ويعتبر اصل ثابت مالم يستخرج، وعند استخراجه يتحول الى أصول جارية (متداولة) من ناحية، و من ناحية اخرى يطلق على الوسائل و المنشآت المكتسبة والمشاركة في العملية الانتاجية بالأصول غير القابلة للنفاد، وتقتصر هاته التسمية على الأصول المتواجدة في الشركات البترولية وغيرها من الأنشطة الاستخراجية.

اذ تعتبر الأصول غير القابلة للنفاد من العناصر الرئيسة في الشركات البترولية ويولى لها أهمية خاصة لما لها من تأثير مباشر على مركزها المالي، والرفع من القدرات الانتاجية من خلال البحث الدائم على احدث الوسائل و الآلات وأنجعها اقتصاديا.

ويعد الاهتلاك بالنسبة للتثبيات المستعملة في العملية الانتاجية تناقصا تدريجيا لقيمة الأصل، والاختيار الأمثل لأحد طرقها و تطبيقها على الأصول غير القابلة للنفاد ينعكس ايجابا على مردوده وكذا على الايرادات والمداخيل المتأتية منه.

الفصل الثالث

دراسة حالة الأصول غير القابلة للنفاد للمؤسسة

الوطنية للخدمات في الإبار "ENSP"

تمهيد:

مما سبق ومن خلال دراستنا النظرية للمحاسبة البترولية والمراحل التي تمر بها في عملية استخراجها، ولإبراز الأصول غير القابلة للنفاد كعناصر أساسية وضرورية لاتمام العملية الانتاجية في الشركات البترولية وماتوليه من أهمية لهذا العنصر من الأصول، وإلقاء الضوء على اهم المعاملات والاحداث المالية المتعلقة بماته الأصول وكذا المعالجات المختلفة التي تخصه، كان لابد من تطبيق هذا الجزء النظري في ارض الواقع من خلال دراسة تطبيقية لحالة المؤسسة الوطنية "ENSP" لمعرفة كيفية المعالجة المحاسبية لاهو المعاملات والاحداث المالية المتعلقة بالاصول غير القابلة للنفاد وتدهور قيمتها داخل المؤسسة.

ومن هنا يمكن تقسيم الفصل الى مايلي:

المبحث الاول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية "ENSP"؛

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لحركة الأصول غير القابلة للنفاد في مؤسسة "ENSP"

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار "ENSP"

تعتبر المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار من أهم المؤسسات الفرعية لشركة سوناطراك.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

أولاً: نشأة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.

أنشأت المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار (ENSP) بموجب المرسوم رقم 81-174 الصادر في الفاتح أوت 1981 المتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروكيمياوية في الجزائر، فهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في مؤسسة ذات أسهم، رأس مالها يبلغ 8,000,000,000.00 دج تساهم فيه شركة سوناطراك بنسبة 100% وهي مجمع بترولي له رأس مال كبير من الخبرة والمهارة المتراكمة منذ أكثر من 30 سنة في مجال خدمات الآبار يبلغ تعداد عمالها أكثر من 3000 عامل يقع المقر الاجتماعي للشركة بمدينة حاسي مسعود البترولية ولاية ورقلة ص.ب 831.

ثانياً: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

نتطرق فيما يلي إلى أهم المديريات في المؤسسة والهيكل التنظيمي لها:

1- المديرية الوظيفية: وتشمل :

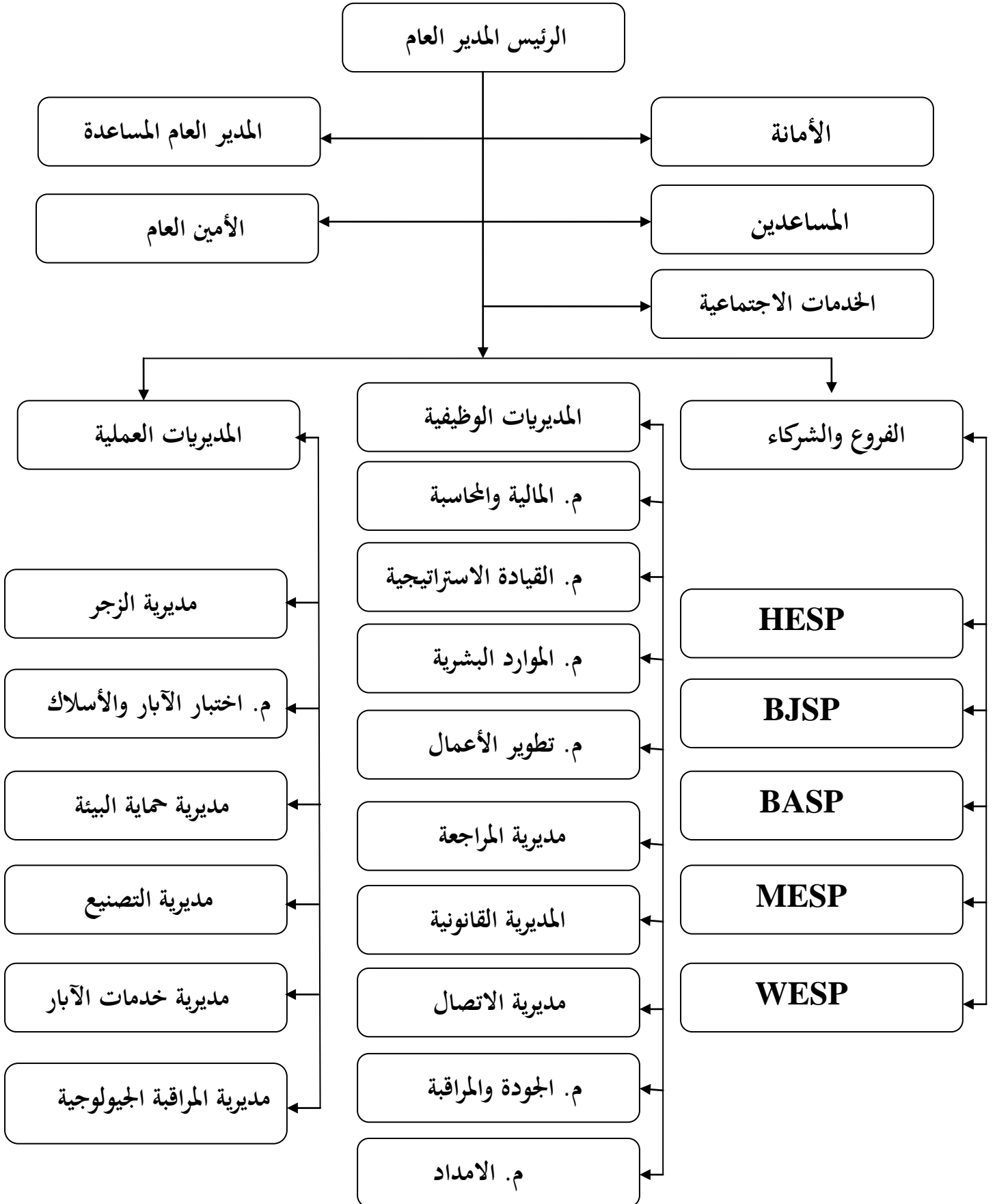
- ✓ مديرية المالية والمحاسبة؛
- ✓ مديرية القيادة الإستراتيجية؛
- ✓ مديرية الموارد البشرية؛
- ✓ مديرية تطوير الأعمال؛
- ✓ مديرية المراجعة والتدقيق؛
- ✓ المديرية القانونية؛
- ✓ مديرية الاتصال؛
- ✓ مديرية الجودة والوقاية والأمن؛
- ✓ مديرية الإمداد واللوجستيك.

2- المديريات العملية: وتتمثل في:

- ✓ مديرية الزجر (SNUBBING): ومهمتها الرئيسية إخراج الأنابيب غير الصالحة وتغييرها بأخرى جديدة (DESCENTE REMONTEE CONCENTRIQUE)، كما تملك وسائل لاسترجاع الأدوات العالقة داخل الآبار عن طريق إعادة الحفر عند تسرب الرمال والأتربة فيها.
- ✓ مديرية اختبار الآبار وخط الأسلاك (WIRE LINE WELL TESTING): هذه المديرية تهتم بإنزال مختلف أجهزة القياس عن طريق أسلاك حديدية، والقيام بالقياسات المختلفة (الضغط، الحرارة...)، إضافة إلى القيام بقياس ضخ آبار البترول واستخراج نماذج للبتروال الخام بمعرفة تركيبته الأساسية.

- ✓ **مديرية حماية البيئة (DPE):** تهتم بتنظيف وإعادة طلاء أحواض تخزين المحروقات، نقل البترول في شاحنات ذات صهريج في حالة الزوابع الرملية.
- مديرية تصنيع أدوات الحفر (FABRICATION):** متخصصة في صنع وتصليح أدوات الحفر والتنقيب الموجهة للصناعة المنجمة البترولية.
- ✓ **مديرية خدمات الآبار (WELL SERVICE):** في إطار البحث المتواصل لعصرنة وتنويع النشاطات، أنشأت مؤسسة ENSP مديرية جديدة تتمثل في مديرية خدمات الآبار مهامها الأساسية هي: صيانة مصانع ومراكز الإنتاج، مراقبة تآكل الأدوات، تفتيش وصيانة المنشآت.
- ✓ **مديرية المراقبة الجيولوجية (MUD LOGGING):** متخصصة في دراسة الطبقات الصخرية لمعرفة مكوناتها.
- وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم المديرية السابقة الذكر في الهيكل التنظيمي الآتي:

الشكل (3-1): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار "ENSP" (مترجم):



المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار.

سنتناول في هذا المطلب أهم المعلومات "ENSP" حول الفروع وقطاع النشاط عند نهاية سنة 2015.

أولاً: فروع وشركاء المؤسسة ضمن الجدول الآتي:

يمكننا تقديم فروع وشركاء المؤسسة ضمن الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-1): يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

المهام	حصة الشريك	تاريخ الإنشاء	الفروع والشركاء
وضع الاسمنت على حدود آبار البترول وتنشيط آبار البترول	ENSP 51 BIRKER 49	1986	BJSP (BJ Services aux puits)
الاختصاص فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بفتح والأنابيب من جهة وقطع الأنابيب عند وضعها على رأس البشر من جهة أخرى.	ENSP 49 Waterford 51	1994	WESP (Waterford entreprise de services aux puits)
معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات خلال الحفر والاهتمام بالمشاكل البيئية والنفايات.	ENSP 49 MEDESS 51	1998	MESP (méditerranéen environnemental services pétrolière)
تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البشر في الزمن الفعلي.	ENSP 51 HILIBURTON 49	1999	HESP (Haliburton entreprise de services aux pétrolière)
توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار.	ENSP 40 -Baroid Haliburton 60	2003	BASP (baroidalgeria services aux puits)

المصدر: من وثائق المؤسسة.

✓ الفرع BJSP: تأسس هذا الفرع سنة 1986 بالشراكة بين مجمع "ENSP" وشركة "BJ SERVICES" وهي شركة أمريكية متعددة الجنسيات وهي متخصصة في الخدمات البترولية ويقدم هذا الفرع العديد من النشاطات وهو وضع الإسمنت في الآبار Cémentation، تنشيط الآبار Stimulation، عمليات الضخ Pompage، لف الأنابيب Coledtubing، والمجمع نسبة 51% من الفرع.

✓ الفرع WESP: وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع "ENSP" وشركة "Waterford" والمتخصصة في الخدمات البترولية سنة 1994 ويساهم المجمع بنسبة 49 بالمائة ويتمثل تخصص هذه الشركة فيما يسمى المفتاح

التلقائي الذي يسمح بغلق (تثبيت) وفتح الأنابيب من جهة، ومن جهة أخرى قطع الأنابيب عند وضعها على رأس البئر.

✓ الفرع MESP: وهو نتيجة لعقد شراكة بين مجمع "ENSP" وشركة "MEDES" الإيطالية والمتخصصة في حماية البيئة أبرم في سنة 1998 وهو مكلف بمعالجة النفايات المترتبة عن عملية استخراج البترول وتطهير المحيط من المخلفات الناجمة عن عملية استغلال الآبار وللمجمع نسبة 49% من الفرع.

✓ الفرع HESP: أنشئ هذا الفرع سنة 1999 وهو عبارة عن عقد شراكة مبرم بين مجمع "ENSP" وشركة "Haliburton" مهمة هذا الفرع هو القيام بما يعرف بعملية LOGGING والغرض من هذه الخدمة وهو توفير البيانات وخصائص البئر ورصدها في شكل منحني ويساهم المجمع بنسبة 51% من هذا الفرع.

✓ الفرع BASP: ظهر هذا الفرع في سنة 2003 وهو عبارة عن ثاني عقد شراكة بين مجمع "ENSP" وشركة "Haliburton" يختص هذا الفرع في صناعة السوائل الضرورية أثناء عملية الحفر المتعلقة بإزالة الطين الذي يعيق العملية ويساهم المجمع بحصة 40 بالمائة من الفرع.

ثانياً: قطاع نشاط المؤسسة وسوقه.

من خلال التسمية يتضح أن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار هي مؤسسة متخصصة في تقديم عدد كبير من الخدمات المتعلقة بمجال اكتشاف واستغلال حقول النفط، تتدخل في فحص وصيانة آبار البترول والغاز، صيانة أحواض تخزين المحروقات، القيام بمختلف القياسات (درجة الحرارة، الضغط، ...) إضافة إلى صناعة أدوات حفر بترولية ومنجمية مختلفة وغيرها من الخدمات.

أما فيما يتعلق بسوقها فهو يعرف تطوراً إيجابياً بسبب التوسع المستثمر في سوق المحروقات في الجزائر، وذلك راجع إلى ارتفاع الأسعار من جهة، واكتشاف حقول جديدة من جهة أخرى، حسب عدد المشاريع المنجزة وحجم ساعات العمل، المؤسسة رائدة في قطاعها وللحفاظ على هذه الوضعية وتأكيد إتقانها لمهامها تقوم باقتناء التجهيزات المتطورة إضافة إلى التكوين المستمر لعمالها.

وبالنسبة للمنافسين الرئيسيين فهم رواد عالميون مثل:

Schlumberger, Haliburton, becherHuges, Expro Group, AIFG, Weathfrod.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لحركة الأصول غير القابلة للنفاد في مؤسسة "ENSP"

ستعرض في هذا المبحث الى اجراءات التسوية والمعالجات المحاسبية التي تخص الاصول غير القابلة للنفاد و كذا توضيح القيود المحاسبية لتدهور قيمتها .

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية في التثبيتات المعنوية والمادية.

أولاً: عمليات الاقتناء للتثبيتات المعنوية .

من خلال فحص الوثائق والسجلات المحاسبية للمؤسسة تبين أنه في بداية سنة 2015 قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" بإقتناء برامج إعلام آلي جديدة، قيمة هذه البرمجيات بمجموع قدره: 652,700.00 دج على الحساب.

ويكون التسجيل المحاسبي لهاته العملية كما يلي :

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
652,700.00	652,700.00	من ح / برامج الإعلام الآلي الى ح / موردو التثبيتات المعنوية	4041000	20400000
إقتناء برامج إعلام آلي بالآجال				

وفي أواخر سنة 2015 قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" بتسديد المورد البرمجيات عن طريق شيك بنكي، وسنوضح هاته المعاملة بالقيود المحاسبي التالي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
652,700.00	652,700.00	من ح / موردو التثبيتات المعنوية الى ح / البنك الجزائر الخارجي - وكالة حاسي مسعود-	5122	4041000
تسوية قيمة برامج إعلام آلي عن طريق شيك بنكي				

ثانيا: عمليات الإقتناء والتنازل على التثبيتات المادية .

1- إقتناء مجموعة من آلات حفر الآبار.

تقوم المؤسسة الوطنية بعمليات الإقتناء والتجديد لهاكلها ومعداتها الإنتاجية بصفة تتلائم مع متطلبات عملها مواكبة التطور التكنولوجي السريع، وسنوضح ذلك في المعطيات التالية:

خلال سنة 2015 قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" بإقتناء مجموعة من آلات متنوعة خاصة بحفر الآبار، حيث كان مجموع مبالغ الآلات على النحو التالي:

✓ مجموعة معدات الضخ بمبلغ قدره: 255,573,245.90 دج على الحساب؛

- ✓ مجموعة معدات الحفر السطحي بمبلغ قدره: 144,835.13 دج بشيك بنكي؛
 ✓ مجموعة معدات الحفر الجيولوجي بمبلغ قدره: 233,061,857.46 دج بشيك بنكي .
 ويكون التسجيل المحاسبي لهاته العمليات كما يلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	255,573,245.00	من > / معدات الضخ		21541000
	144,835.13	من > / معدات الحفر السطحي		21541200
	233,061,857.46	من > / معدات الحفر الجيولوجي		21577000
255,573,245.00		الى > / موردو التثبيتات العينية	4042000	
233,206,692.59		الى > / البنك الجزائر الخارجي	5122	
		- وكالة حاسي مسعود -		
إقتناء مجموعة آلات خاصة بحفر الآبار تم تسديد جزء بشيك بنكي و الباقي على الحساب				

و في أواخر سنة 2015 قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" بتسديد المورد بقيمة معدات الحفر السطحي عن طريق شيك بنكي، وسنوضح هاته المعاملة بالقيود المحاسبي التالي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	255,573,245.00	من > / موردو التثبيتات العينية		4042000
255,573,245.00		الى > / البنك الجزائر الخارجي	5122	
		- وكالة حاسي مسعود -		
تسوية قيمة برامج إعلام آلي عن طريق شيك بنكي				

2- التنازل عن مجموعة من معدات الإعلام الآلي و إحلال مكانها معدات جديدة.

قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" في بداية سنة 2015 بعملية تجديد لجزء من التثبيتات المادية وذلك بتنازلها على مجموعة من معدات الإعلام الآلي التالفة قبل إنتهاء عمرها الإنتاجي، وإحلال مكانها معدات إعلام آلي حديثة وجد متطورة، وفي هاته الحالة يعتبر التنازل كحالة غير عادية ولقد تمت العمليتين كما يلي:

✓ مجموعة معدات الإعلام الآلي المتنازل عنها بقيمة: 980,438.66 دج ؛
 ✓ إقتناء مجموعة من معدات الإعلام الآلي بمبلغ قدره: 123,546,744.08 دج بشيك بنكي .
 ويكون التسجيل المحاسبي في هاته الحالة على النحو التالي :

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	882,394.79	من ح / مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج		681
882,394.79		الى ح / اهتلاكات معدات إعلام آلي	28183200	
اثبات قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2014				

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	3,970,776.55	من ح / اهتلاكات معدات إعلام آلي		28183200
	980,438.66	من ح/نواقص القيم عن خروج اصول مثبتة غ ج		652
4,951,215.21		الى ح / معدات إعلام آلي	2183200	
التنازل على معدات إعلام آلي				
	123,546,744.08	من ح / معدات إعلام آلي جديدة		2183200
		الى ح / البنك الجزائر الخارجي -وكالة حاسي مسعود -	5122	
123,546,744.08				
إقتناء مجموعة من معدات الإعلام الآلي				

ثالثا: عمليات البيع للتثبيتات المادية.

في بداية سنة 2015 قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" بفتح مزاد علني لبيع مجموعة من المركبات السياحية ومركبات نقل العمال وذلك بعد إنتهاء عمرها الإنتاجي، وتم تحصيل المبالغ التالية جراء هاته العملية:

- ✓ مركبات سياحية بمجموع مبالغ قدرها: 9,013,550.00 دج؛
- ✓ مركبات نقل العمال بمجموع مبالغ قدرها: 5,618,100.00 دج.

ويكون قيد التسجيل المحاسبي لهاته العملية كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
	23,055,000.00	من ح / اهتلاكات مركبات سياحية		28182110
	19,187,210.00	من ح / اهتلاكات مركبات نقل العمال		28182150
	14,631,650.00	من ح / البنك الجزائر الخارجي -وكالة حاسي مسعود-		5122
14,631,650.00		الى ح / فوائض القيمة عن الاصول المثبتة غ ج	75222100	
23,055,000.00		الى ح / مركبات سياحية	2182110	
19,187,210.00		الى ح / مركبات نقل العمال	2182150	
اثبات قيد البيع مع تحصيل الايراد				

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لإهلاك الأصول غير القابلة للنفاد والتغير في قيمتها.
أولاً: المعالجة المحاسبية لأقساط الإهلاك السنوي.

تقوم المؤسسة الوطنية "ENSP" على غرار كل المؤسسات بالقيام بعملية تحديد اقساط الإهلاك لجميع فئات تثبيتاتها العينية منها و المعنوية بصفة سنوية، حيث انها تنتهج طريقة الإهلاك الخطي الثابت و المقبول جبائياً، ويتم تقييم جميع فئات التثبيات بالتكلفة التاريخية و تكلفة الانجاز بحسب الحالة. وتعتمد هذه الطريقة على توزيع القيمة الخاضعة للإهلاك (تكلفة الأصل - النفاية) توزيعاً متساوياً على سنوات عمره الانتاجي، وتستخدم المعادلة التالية في احتساب قيمة قسط الإهلاك السنوي:

$$\text{قيمة القسط} = \frac{\text{تكلفة الأصل - النفاية}}{\text{العمر الانتاجي الزمني للأصل}}$$

1 - اثبات أقساط الإهلاك لمعدات صناعية:

قامت المؤسسة الوطنية "ENSP" باقتناء معدات وادوات صناعية متمثلة في معدات الوقاية ومعدات وادوات مخابر التحليل بعمر إنتاجي 5 سنوات لكليهما، بحيث كانت المعطيات كالتالي :

✓ بتاريخ 06 جانفي سنة 2014 اقتناء معدات وقاية بمبلغ: 9,500,000.00 دج؛

✓ بتاريخ 23 جوان سنة 2014 اقتناء معدات وادوات مخابر التحليل بمبلغ: 2,470,000.00 دج.

الجدول رقم (3-2) : يوضح حساب اقساط الإهلاك لمعدات الوقاية ومعدات مخابر التحليل

رقم الحساب	تعيين الآلة	سنة الإقتناء	تكلفة الآلة الخاضعة للإهلاك	قسط الإهلاك لسنة 2014	قسط الإهلاك لسنة 2015	قسط الإهلاك لسنة 2016
2155140	معدات الوقاية	2014	9,500,000.00	1,900,000.00	1,900,000.00	1,900,000.00
2155150	معدات وأدوات مخابر التحليل	2014	2,470,000.00	247,000.00	494,000.00	494,000.00

وبنفس الطريقة يتم حساب اقساط الإهلاك لسنتي 2017، 2018.

و يكون التسجيل المحاسبي لاقساط الإهلاك كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين	2014-12-31	دائن	مدين
	1,900,000.00	من > / محصنات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى < / اهلاكات معدات الوقاية	28155140	6811
1,900,000.00				
اثبات اقساط الإهلاك لمعدات الوقاية لسنة 2014				

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين	2014-12-31	دائن	مدين
247,000.00	247,000.00	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى ح / اهتلاكات معدات وأدوات مخابر التحاليل	28155150	6811
اثبات اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات مخابر التحاليل لسنة 2014				
2015-12-31				
1,900,000.00 494,000.00	2,394,000.00	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى ح / اهتلاكات معدات الوقاية الى ح / اهتلاكات معدات وأدوات مخابر التحاليل	28155140 28155150	6811
اثبات اقساط الاهتلاك لمعدات الوقاية و معدات وأدوات مخابر التحاليل لسنة 2015				

2 - اثبات أقساط الاهتلاك لمعدات النقل:

بالنسبة لاحتساب و تحديد اقساط الاهتلاك لمعدات النقل يتم بنفس الطريقة على غرار باقي فئات التثبيات بالمؤسسة، يبقى الاستثناء الوحيد بالنسبة للسيارات السياحية حيث يجب اخط بعين الاعتبار القيمة القصوى القابلة للهلاك حبايا والمحددة من طرف الادارة الجبائية و المقدرة بقيمة: 1,000,000.00 دج.

ثانيا المعالجة المحاسبية للتغير في قيم الاصول غير قابلة للنفاد.

تقوم المؤسسة الوطنية "ENSP" من حين الى آخر بالرفع من قيمة اصولها الثابتة (المادية) وذلك بانتهاجها لسياسة التجديد عن طريق اقتناء معدات جديدة والمضافة لاصولها السابقة الامر الذي يؤدي الى تغير في قيمها مما ينتج عنه تغير في اقساط الاهتلاك لهاته الاصول.

وفي هاته الحالة نستعرض لكم المعطيات الآتية:

✓ اقتنت المؤسسة في بداية سنة 2010 معدات و ادوات المشاريع بقيمة: 414,277,297.51 دج؛

✓ قامت المؤسسة بتجديد لمعدات و ادوات المشاريع في بداية سنة 2014 بقيمة: 850,275,908.82 دج؛

✓ قامت المؤسسة مرة أخرى بتجديد لمعدات وأدوات المشاريع في بداية سنة 2015 بمجموع مبالغ قدره:

1,639,909,321.31 دج.

وتجدر الإشارة الى أن العمر الإنتاجي لكل من معدات وأدوات المشاريع تقدر بـ خمس 5 سنوات، ويتم

حساب وتحديد اقساط الاهتلاك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3) : يوضح حساب اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع

رقم الحساب	تعيين التثبيت	سنة الإقتناء	تكلفة المعدات الخاضعة للإهلاك	قسط الاهتلاك السنوي للمعدات
2156	معدات و أدوات المشاريع	2010	414,277,597.51	82,855,519.50
2156	معدات و أدوات المشاريع	2014	850,275,908.82	170,055,181.76
2156	معدات و أدوات المشاريع	2015	1,639,909,321.31	327,981,864.26

الجدول رقم (3-4): يوضح حساب مجمع اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع

السنوات	مجموع تكلفة المعدات الخاضعة للإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك السنوي لمعدات وأدوات المشاريع	المجموع التراكمي لإهلاك المعدات	الرصيد المتبقي
2010	414,277,597.51	82,855,519.50	82,855,519.50	331,422,078.01
2011	414,277,597.51	82,855,519.50	165,711,039.00	248,566,558.51
2012	414,277,597.51	82,855,519.50	248,566,558.51	165,711,039.00
2013	414,277,597.51	82,855,519.50	331,422,078.01	82,855,519.50
2014	1,264,553,506.33	252,910,701.27	584,332,779.27	680,220,727.06
2015	2,490,185,230.13	498,037,046.03	668,092,227.79	1,822,093,002.34

ويكون التسجيل المحاسبي لهاته الأقساط كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين	2010-12-31	دائن	مدين
	82,855,519.50	من ح/ محصنات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج		6811
82,855,519.50		الى ح/ اهتلاكات معدات وأدوات المشاريع	28156	
اثبات اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع لسنة 2010				

ملاحظة: نكون أمام نفس التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك لسنوات: 2011, 2012, 2013.

وفي سنة 2014 و 2015 يكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

المبالغ		البيان	ارقام الحسابات	
دائن	مدين	2014-12-31	دائن	مدين
252,910,701.27	252,910,701.27	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى ح / اهتلاكات معدات وأدوات المشاريع	28156	6811
اثبات مجمع اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع لسنة 2014				
2014-12-31				
414,277,597.51	414,277,597.51	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى ح / معدات وأدوات المشاريع	2156	28156
اقفال حساب لعدات الوقاية و لمعدات وأدوات المشاريع المقتناة سنة 2010				
2015-12-31				
668,092,227.79	668,092,227.79	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غ ج الى ح / اهتلاكات معدات وأدوات المشاريع	28156	6811
اثبات مجمع اقساط الاهتلاك لمعدات وأدوات المشاريع لسنة 2015				

ثالثا: التدني في قيمة الأصول غير القابلة للنفاد

يسمح النظام المحاسبي المالي الجزائري للكيانات الاقتصادية بانتهاج طريقة اعادة تقييم أصولها بالقيمة الحالية (السوقية)، وبعد دراستنا التطبيقية للمؤسسة الوطنية "ENSP" لاحظنا انها لا تنتهج ولا تتبع طريقة إعادة التقييم لأصولها بسبب البحث الدائم والمتواصل على الالات و المعدات الحديثة والجد متطورة، هذا ما يعكس عدم ظهور حساب 105 فارق اعادة التقييم و حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات في سجلاتها المحاسبية.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل الى المعالجة المحاسبية لتدهور قيمة الأصول غير القابلة للنفاد في المؤسسة الوطنية "ENSP" من خلال عرض عدة عمليات تخص التثبيتات داخل المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي. ومن خلال الدراسة التطبيقية لاحظنا أن المؤسسة الوطنية "ENSP" تطبق طريقة الاهتلاك الثابت على تثبيتاتها، كما لاحظنا أيضا الحركة الكبيرة والتغير في أصول المؤسسة من إقتناء وتجديد للمعدات و الآلات وحتى التنازل على بعض منها قصد التجديد أو التلف أو لعدم نجاحها في العملية الإنتاجية، وتجدر الإشارة هنا الى أن المؤسسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم على أصولها.

جائزۃ

ما يمكن أن نخلص إليه في ختام بحثنا هو إبراز الأهمية الكبيرة للبتروول إقتصاديا وسياسيا والدور الكبير الذي يلعبه في مداخل الجزائر، وبسبب هذه الأهمية إستحدثت الجزائر نظامها المالي المحاسبي لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية ولتشجيع المستثمرين الأجانب والرفع من تنافسية المؤسسات الوطنية المختصة في مجال صناعة البتروول.

❖ إختبار الفرضيات:

1- يعتبر البتروول مادة ناضبة ويمتاز بخصوصية عن غيره من الصناعات الأخرى بتعدد مراحل إستخراجه متبعا لتنظيمات محاسبية خاصة به تتوافق مع النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية.

2- تعتمد الشركات البتروولية في تبويب أصولها على الفصل بين الأصول الثابتة والمتداولة كغيرها من الشركات الأخرى، إذ تعبر عن الإحتياطي البتروولي القابع في باطن الأرض على أنه أصل ثابت وعند إستخراجه ينتقل من كونه أصل ثابت الى أصل متداول وعندها يطلق عليه بالأصل القابل للنفاد، أما الشق الثاني من الأصول وهي تلك الأصول المقتناة والمتحصل عليها قصد إستعمالها في العملية الإنتاجية ويعبر عليها بالأصول غير القابلة للنفاد.

3- التناقص في قيمة الأصول جراء الإستعمال وبعد مرور فترة زمنية معينة وهذا ما يطلق عليه بالإهلاك، وهذا الأخير الذي له عدة طرق تتبعها الشركات البتروولية، وتعتبر طريقة وحدات الإنتاج من أهم طرق الإهلاك المعبرة على حالة الأصل وتعكس صورته الواقعية الى حد كبير، إذ أن المعالجة المحاسبية لهاته الطرق تتماشى والنظام المحاسبي المالي.

4- تتبع المؤسسة الوطنية "ENSP" طريقة الإهلاك الخطي الثابت لأصولها وتلتزم بالمعالجة المحاسبية لها وفق النظام المحاسبي المالي.

❖ النتائج المتوصل إليها :

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية :

✓ النتائج النظرية :

- تعد المحاسبة البتروولية مختلفة عن غيرها من المحاسبات الأخرى وذلك ناتج لخصوصية هذا النشاط عن غيره من الأنشطة الأخرى؛
- تعتبر النفقات المصروفة في مراحل إستخراج البتروول عديدة ومتنوعة وتصنف حسب كل حالة وفي كل مرحلة على حدى؛
- يسجل الإحتياطي البتروولي كأصل متداول إلا بعد إتمام عملية إستخراجه من باطن الأرض؛
- تعدد طرق الإهلاك وتماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية المتوافقة مع النظام المحاسبي المالي؛
- السماح بالإعتماد على طريقة إعادة التقييم في تقييم الشركات البتروولية لأصولها.

✓ النتائج العملية:

- اعتماد المؤسسة الوطنية "ENSP" على طريقة الإهلاك الخطي الثابت وإهمالها لباقي الطرق؛
- العمليات والمعاملات الكثيرة والحركة الكبيرة في الأصول غير القابلة للنفاد لدى المؤسسة الوطنية "ENSP" وذلك بسبب الإستخدام الدائم والدوري لأحدث الوسائل والمعدات؛
- التنازل عن المعدات والآلات قبل إنتهاء عمرها الإنتاجي وإحلال مكانها آلات أخرى متطورة وأكثر نجاعة في العملية الإنتاجية.

❖ التوصيات والإقتراحات :

على ضوء دراستنا في موضوع البحث، وبعد إستعراضنا للنتائج المتوصل لها يمكن تقديم الإقتراحات والتوصيات التالية:

✓ نظرا لخصوصية الشركات البترولية نقترح إضافة تحسينات للنظام المحاسبي المالي مثل إدراج الإهلاك بالوحدة كخلفية نظرية؛

✓ إدراج الإهلاك المعجل في النظام المحاسبي المالي حتى يمكن تطبيقه في الشركات البترولية؛

✓ من المفترض تطبيق الشركة محل دراسة الحالة طريقة المجهودات الناجحة في رسملة تكاليفها؛

✓ إجراء تحديثات على النظام المحاسبي المالي حتى يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

❖ آفاق الدراسة:

من أجل التعمق أكثر في مجال هذا البحث نقترح على الباحثين التطرق الى جملة من المواضيع منها مايلي:

✓ دراسة تحليلية للتكاليف البترولية بين التكاليف الكلية وطريقة المجهودات الناجحة؛

✓ دراسة التثبيتات المعنوية في الشركات البترولية.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

1-1- الكتب:

1. ابو الفتوح علي فضاله، محاسبة البترول، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1993.
2. حسين القاضي وآخرون، محاسبة البترول، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001.
3. حسين القاضي وسمير الريشاني، محاسبة البترول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2010.
4. حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
5. حسين عبد الله، مستقبل النفط العربي، دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، ط1، 2006.
6. خالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2001.
7. خيرت ضيف، في أصول المحاسبة، دار النهضة للطباعة، القاهرة، مصر، 1973.
8. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
9. رمضان صديق مُجَدِّد، النظام الضريبي للاستثمارات البترولية و التعدينية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.
10. رياض الحلبي و اخرون، أصول المحاسبة، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.
11. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1 ، 1990.
12. عبد الخالق مطلق الراوي، محاسبة النفط والغاز، عمان، الاردن، ط1، 2011.
13. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريبيج، الجزائر، ط1، 2011.
14. عمر حسنين، "تطور الفكر المحاسبي" دار الجامعات المصرية الإسكندرية، مصر، 1968.

15. فائزة ابراهيم محمود الغبان وناثر صبري محمود الغبان، النظم المحاسبية المتخصصة، الذاكرة للنشر و التوزيع، الاردن، ط3، 2012.
16. مُجَّد أبو نصار، جمعة احميدات، معايير المحتسبة والابلاغ المالي الدولية، المركز الاكاديمي بالكتب الجامعية، عمان، الاردن، 2008.
17. مُجَّد سمير الصبان واسماعيل ابراهيم جمعة، القياس والافصاح المحاسبي، دار الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1995، ص 205.
18. مُجَّد مطر، موسى السويطي، التأصيل للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008.
19. مُجَّد فوزي أبو السعود وآخرون، الموارد واقتصادياتها، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2011.
20. محمود عبد العزيز عجيمة، الموارد الاقتصادية، دار الجامعات المصرية، مصر 1978م.
21. منصور مُجَّد نجيد، الميزانية من الناحية القانونية والمحاسبية والضريبية، عالم الكتاب، القاهرة، مصر، 1961.
22. ناصر العوقلي وعادل هندي، الموارد الاقتصادية، مكتبة عين الشمس للنشر، مصر، (بدون سنة نشر).
23. يسري مُجَّد العلا، نظرية البترول، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2008.

1-2- المجالات:

1. جان فرانسوا جياينيسي، بانوراما 2000، مجلة النفط والتعاون العربي، الكويت، المجلد السادس والعشرون العدد الثالث والتسعون، 2000، ص-ص 155-156.
2. دينا علي احمد، طرق و اساليب الكشف عن البترول، مجلة اخبار النفط و الصناعة، العدد489، السنة الحادية والاربعون، جويلية 2011.
3. رحمان آمال، النفط والتنمية المستدامة، مجلة أبحاث اقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الرابع ديسمبر 2008.

4. علي لطفي، الطاقة والتنمية في الدول العربية، منشورات المنظمة العالمية للتنمية الإدارية، مصر، 2008.
- 3-1- الرسائل والأطروحات العلمية:
 - 2- أحمد بلمراط، البترول ومصادر الطاقة البديلة خلال الفترة (1960-1989)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1992-1993.
 - 3- سالمى مُحمَّد الدينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي-حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2013-2014.
 - 4- سمير بن محاد، استهلاك الطاقة في الجزائر دراسة تحليلية وقياسية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2008-2009.
 - 5- عبد الكريم المُحمَّد الفلاح، تقويم الاصول القابلة للنفاد من خلال النموذج المحاسبي المقترح لشركات انتاج النفط و الغاز، اطروحة دكتوراة في المحاسبة، جامعة ام درمان، السودان، 2008.
 - 6- علقمة مليكة وكتاف شافية، الاستراتيجية البديلة لاستغلال الثروة البترولية في إطار قواعد التنمية المستدامة، مداخلة في مؤتمر التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية، جامعة سطيف.
 - 7- عمر شريف، استخدام الطاقات المتجددة ودورها في التنمية المحلية المستدامة (دراسة حالة الطاقة الشمسية في الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، 2006-2007.
 - 8- عيسى مقلبد، قطاع المحروقات الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2007-2008.
 - 9- لصاق حيزية، أثر ترشيد استغلال الموارد الطاقوية على التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
 - 10- مُحمَّد أحمد الدوري، محاضرات في الاقتصاد البترولي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.
 - 11- مُحمَّد زيدان، مُحمَّد يعقوبي، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسؤولياتها تجاه البيئة، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤوليات والاجتماعية، جامعة بشار، أيام 14-15 فيفري 2012.

12- مشدن وهيبة، أثر تغييرات أسعار البترول على الاقتصاد العربي خلال الفترة (1973-2003)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004-2005.

13- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

1-4- التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، عدد 19، 25 مارس 2009.

1-5- المواقع الالكترونية:

متديات محاسبة دوت نت، صفحة الكترونية، 23 افريل 2019، الساعة 19:35، الأصول الثابتة
[/https://infotechaccountants.com/topic/8041](https://infotechaccountants.com/topic/8041)

Books:

1. PATTON & LITTELTON, "AN INTRODUCTION TO CORPORATE ACCOUNTING STANDARDS", AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1940, P25.
2. THOMAS BURNS & HERVEY HENDICKSON , THE ACCOUNTING SAMPLER, THIRD EDITION. MCGRAW – HILL BOOK CO, 1976, P 86.
3. DAVID SALMONS, "STUDIES IN COSTING", SCOWT & MAXWELL LTD, LONDON, 1952.
4. ELDEN S. HENDRIKSEN, "ACCOUNTING THEORY", FOURTH EDITION, RICHARD D.IRWIN, INC, HOMEOD, ILLIONIS 1982, P.251. ALSO SEE: JOHN B. CANNING, "THE ECONOMICS OF ACCOUNTING", NEW YORK, RONALD PRESS, 1929, P 22.
5. ELDON, HENDRIKSEN, "ACCOUNTING THEIRY", OP. CIT, P.P 251_252
6. ERIC KOHLER, "A DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS", FOURTH EDITION, PRENTICE HALL, INC, ENGLEWOOD CLIFFS, N,J, 1975, P39.
7. ERIC KOHLER, "ADITIONARY – FOR ACCOUNTANTS", OP, CIT, P, 494

8. KUFUS WIXON & WALTERG. KELL, "ACCOUNYING", ROLAND PRESSCO, NEWYORK: 1957, P321.
9. Marc Montousse, Dominique hamblay, 100 fiche pour Comprendre les siences économique, Bréal, Paris, 2005, P:
10. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB), "ACCOUNTING STANDARDS", ORIGINAL PRONOUCAMANTS JULY 1973, JUNE 1, 1987", OP; P. 1297.
11. INTERNATIONAL ACCOUNTING STENDARDS COMMITTEE, "INTERNATIONAL, ACCOUNTING STANDARDS 1990", LOC GRAPHIC SERVICES, HERTFORDSHIRE, ENGLAND, 1940, P42.
12. THOMAS HENRY SANDERS & HYNRY RAND HATFIELD AND UNDERHILL MOORE, "ASTATEMENT OF ACCOUNTING PRINCIPLES", AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1959, P:58

Guide Comptable:

1. Manuel le comptabilité général de la classe 2, Sonatrach, Janvier 2010.
2. Manuel le comptabilité général de la classe 6, Sonatrach,12 Janvier 2010.

الملاحق

الملحق رقم 01 : ميزان عام للمراجعة "Balance Générale" لسنة 2015 (مترجم)

الرصيد آخر الفترة (Solde)		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة (Cumul 01-01/31-12)		الرصيد الجديد أول الفترة (A/Nouveau)		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		
.	140,647,533.84		652,700.00		139,994,833.84	برامج الإعلام الآلي	204
	140,647,533.84		652,700.00		139,994,833.84	الأصول غير الملموسة	20
	486,777,000.00				486,777,000.00	أراضي للبناء و المشاريع	21100000
	3,947,891,150.00				3,947,891,150.00	أراضي أخرى	21160000
	4,434,668,150.00				4,434,668,150.00	أراضي	211
	25,356,963.98				25,356,963.98	عمليات التهيئة للأراضي الممنوح إمتيازها	21200000
	25,356,963.98				25,356,963.98	عمليات التهيئة للأراضي الممنوح إمتيازها	212
	154,783,763.63	22,330,508.19	32,439,635.61		144,674,636.21	مباني صناعية	21311000
	584,606,565.30	25,219,199.45	4,630,569.00		605,195,195.75	مباني إدارية	21312000
	439,820,706.21	49,242,324.17	19,017,582.55		470,045,447.83	مباني المواقع والمشاريع	21313000
	206,938,121.59	19,412,287.41	12,872,201.91		213,478,207.09	سكنات الموظفين	21315100
	57,438,936.36	9,751,614.66	18,960,262.64		48,230,288.38	مرافق للإستخدام السكني	21315200
	611,191,316.56				611,191,316.56	أعمال المباني الإجتماعية	21315300
	21,404,020.00				21,404,020.00	البناءات الجاهزة	21315400
	6,270,710.08	544,532.58			6,815,242.66	أكشاك للإشراف	21315500
	125,661,537.34				125,661,537.34	أماكن صعبة	21315600
	5,945,970.20	4,328,020.00	3,922,930.00		6,351,060.20	دورات المياه	21315650

الملاحق

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		
	30,535,073.63	5,899,416.46	31,779,990.09		4,654,500.00	أكشاك	21315700
	132,576,449.59	13,133,669.20	18,653,124.26		127,056,994.53	أكشاك خاصة بال مكاتب	21315800
	53,029,602.41	292,434.78	32,733,156.99		20,588,880.20	بنايات أخرى	21315900
	2,430,202,772.90	150,154,006.90	175,009,453.05		2,405,347,326.75	بنايات	2131
	86,208,513.98	14,517,224.46	27,591,783.89		73,133,954.55	ترتيبات المباني	21350100
	6,054,507.71		4,892,020.00		1,162,487.71	ترتيبات مباني المقر	21350200
	52,746,854.51	9,077,082.26	3,951,993.78		57,871,942.99	تجهيزات قاعدة الجنوب	21350600
	31,294,914.16	3,575,870.00	529,000.00		34,341,784.16	تركيب المياه	21351000
	114,138,224.70	495,734.00	7,813,260.00		106,820,698.70	تركيب الكهرباء	21352000
	802,267.10				802,267.10	تركيب الغاز	21353000
	158,047,529.97	14,880,369.78	27,465,507.13		145,462,392.62	تركيب التدفئة	21355000
	40,187,326.68	378,329.50			40,565,656.18	تركيب أجهزة الحماية	21356000
	29,840,568.18	4,450,879.93	3,714,859.32		30,576,588.79	تركيب أجهزة الإتصال	21357000
	48,787,675.72	12,091,185.09			60,878,860.81	تركيبات أخرى	21359000
	568,108,382.71	59,466,675.02	75,958,424.12		551,616,633.61	تثبيتات الشبكات العامة	2135
	48,618,822.29				48,618,822.29	الطرق والمسالك المرورية الفرعية	21381000
	54,966,364.18				54,966,364.18	آبار وسدود مائية	21384000
	37,624,318.50				37,624,318.50	أعمال الهندسية المدنية	21386000
	141,209,504.97				141,209,504.97	هياكل البنية التحتية	2138
	3,139,520,660.58	209,620,681.92	250,967,877.17		3,098,173,465.33	إنشاءات	213

الملاحق

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
مدين			مدين	دائن	مدين		
	0.00	67,741,766.11			67,741,766.11	المعدات الثابتة المعقدة	21511000
	0.00	69,971,437.23	2,229,671.12		67,741,766.11	تركيب المجمعات	2151
	7,022,130.40	120,002.00			7,142,132.40	مختبرات	21530000
	1,706,026,965.14	461,367,419.67	609,091,676.41		1,558,302,708.40	مجمعات التحسين	21531000
	1,713,049,095.54	461,487,421.67	609,091,676.41		1,565,444,840.80	تركيب المجمعات المتخصصة	2153
	1,596,097,743.70	100,423,974.54	255,573,245.90		1,440,948,472.34	معدات الضخ	21541000
	782,680.01	53,184.64	144,835.13		691,029.52	معدات الحفر السطحي	21541200
	0.00	3.00			3.00	معدات الاسمنت	21541210
	594,075,424.54	0.10	198,452,820.27		395,622,604.37	مفاتيح الغلاف	21541300
	308,455.43		2,815.43		305,640.00	المعدات الحمضية	21541500
	45,330,340.35	233,113,805.75	44,864,836.80		233,579,309.30	معدات الاختبار	21541600
	285,805,957.16	1,903,247.60	75,343,678.56		212,365,526.20	معدات الانتاج	21543000
	29,834,913.43	10,738,484.16	3,873,403.43		36,699,994.16	أدوات الانتاج	21543200
	1,781,689.76				1,781,689.76	معدات الصيد	21544000
	2,554,017,204.38	346,232,699.79	578,255,635.52		2,321,994,268.65	المعدات الصناعية	2154
	115,858,231.03	12,070,242.71	8,633,488.25		119,294,985.49	معدات التصل الكهربية	21551100
	73,350,408.05	76,244,398.07	61,520,243.85		88,074,562.27	المعدات الميكانيكية	21551200
	808,158,920.06	15,949,707.33	55,995,916.06		768,112,711.33	معدات الرفع	21551300
	89,693,085.28	698,819.40	15,746,312.47		74,645,592.21	معدات الوقاية	21551400
	13,942,717.05	541,741.61	8,517,237.17		5,967,221.49	معدات وأدوات المختبرات التحليلية	21551500

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		
	163,351.37	8,756,349.02	31,403.28		8,888,297.11	معدات تحليل الأوزان	21551600
	63,212,880.69	998,500.00	24,827,707.12		39,383,673.57	معدات الدراجات النارية	21551700
	1,164,379,593.53	115,259,758.14	175,272,308.20		1,104,367,043.47	الأدوات الصناعية	2155
	7,022,846,474.50	281,911,924.78	1,621,522,087.61		5,683,236,311.67	معدات مواقع المشاريع	21569000
	123,125,405.76	20,876,960.80	18,387,233.70		125,615,132.86	معدات وأدوات أخرى	21569100
	7,145,971,880.26	302,788,885.58	1,639,909,321.31		5,808,851,444.53	معدات وأدوات واقع المشاريع	2156
	17,705,647.33	12,945,021.30	720,941.92		29,929,726.71	مواد الجيولوجية	21570000
	616,250,873.15	27,017,164.88	297,679,994.20		345,588,043.83	المقصورات	21571000
	46,000,616.81	1,015,549.07			47,016,165.88	متجر المقصورة	21572000
	432,541,180.54	2,473,050.41			435,014,230.95	معدات الكشف عن الغاز	21573000
	14,400,866.95	47,084,738.57			61,485,605.52	معدات قياس المعلمة	21574000
	0.00	198,526,231.03			198,526,231.03	معدات قياس المعلمة	21550000
	598,153,724.99		179,041,665.88		419,112,059.11	معدات الإقناء والمعالجة	21576000
	415,234,494.36	2,121,826.77	233,061,857.46		184,294,463.67	معدات الحفر	21577000
	2,140,287,404.13	291,183,582.03	710,504,459.46		1,720,966,526.70	معدات الجيولوجيا	2157
	14,717,705,177.84	1,586,923,784.44	3,715,263,072.02		12,589,365,890.26	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	215
	245,038,739.54	29,811,013.01	97,219,719.94		177,630,032.61	سيارات سياحية	21821100
	340,933,632.67	118,462,815.68	39,749,329.43		419,647,118.92	سيارات الوزن الخفيف	21821200
	211,674,560.88	26,500,671.07	126,077,419.35		112,097,812.60	سيارات الوزن المتوسط	21821300

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		
	1,331,482,169.32	246,769,821.64	449,402,726.50		1,128,849,264.46	سيارات الوزن الثقيل	21821400
	91,247,190.39	1,420,000.00	40,764,667.60		51,902,522.79	سيارات النقل العام	21821500
	66,370,239.35	32,178,847.04	14,512,700.00		84,036,386.39	سيارات الطرق الوعرة	21821600
	47,980,347.38	54,828,739.56	38,490,703.66		64,318,383.28	سيارات خاصة	21821700
	2,334,726,879.53	509,971,908.00	806,217,266.48		2,038,481,521.05	معدات سيارات	21821
	8,410,584.37				8,410,584.37	سيارات الإسعاف	21822300
	178,024,576.51	91,890,351.13	95,133,934.13		174,780,993.51	مقطورات	21824000
	11,500.00				11,500.00	معدات النقل الأخرى	21829000
	2,521,173,540.41	601,862,259.13	901,351,200.61		2,221,684,598.93	معدات النقل	2182
	30,048,296.82	29,068,463.78	14,541,976.77		44,574,783.83	معدات المكتب	21831000
	436,789,414.67	23,336,516.98	123,546,744.08		336,579,187.57	معدات الإعلام الآلي	21832000
	29,186,821.65	3,296,628.93	10,491,992.05		21,991,458.53	معدات الطباعة	21834000
	8,710,607.15	691,072.16	4,158,773.58		5,242,905.73	معدات الإسقاط	21835000
	144,173,847.08	20,538,489.44	39,519,376.75		125,192,959.77	أثاث المكتب	21836000
	648,908,987.37	76,931,171.29	192,258,863.23		533,581,295.43	معدات وتجهيزات المكتب	2183
	23,546.00				23,546.00	قارورات الغاز	21861000
	34,944,172.33		22,071,850.58		12,872,321.75	صهاريج	21862000
	25,320,441.15	10,000.00	7,520,000.00		17,810,441.15	حاويات	21863000
	60,288,159.48	10,000.00	29,591,850.58		30,706,308.90	مواد التعبئة والتغليف القابلة للإسترداد	2186

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
مدين			مدين	دائن	مدين		
	96,294,284.97	9,638,793.39	7,461,675.91		98,471,402.45	تجهيزات الإسكان	21871100
	80,907,568.28	4,351,562.25	3,280,263.64		81,978,866.89	معدات وتجهيزات المطبخ	21871200
	25,641,968.63				25,641,968.63	معدات رياضية	21871300
	1,608.00	7,850.00			9,458.00	معدات العاب وترفيه الأطفال	21871400
	9,247,084.47	436,287.50	3,323.87		9,680,048.10	معدات طبية وصحية	21871500
	25,975,200.00				25,975,200.00	معدات التخميم	21871600
	15,118,851.67	1,484,025.49	2,070,252.63		14,532,624.53	مواد مختلفة	21871700
	3,613,016.93		3,613,016.93			أثاث التخميم	21872100
	7,127,777.26	222,716.10	45,730.00		7,304,763.36	أثاث التخميم المنزلي	21872200
	38,197,105.48	1,581,378.19	1,134,591.12		38,643,892.55	أثاث المطبخ	21872300
	71,652,812.36	7,783,828.67	4,797,296.36		74,639,344.67	أثاث إجتماعي	21872400
	192,488.87				192,488.87	أثاث حدائق الأطفال	21872500
	29,052,163.99	796,466.54	831,016.09		29,017,614.44	المعدات المنزلية	21872600
	65,495,811.17				65,495,811.17	تهيئة المساكن	21873110
	6,087,092.66				6,087,092.66	تهيئة المباني	21873200
	165,888.00				165,888.00	تهيئة المنجزات	21873300
	66,486,997.50				66,486,997.50	تهيئة المطابخ	21873400
	27,707,475.14	22,922,499.42	8,920,570.67		41,709,403.89	تهيئة المكاتب	21873500
	1,991,682.17				1,991,682.17	تهيئة حدائق الأطفال	21873600
	234,532,861.47		29,591,192.18		204,941,669.29	تهيئة قاعدة العمل	21873700
	4,203,370.20	3,743,847.21			7,947,217.41	تهيئات أخرى	21873800

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
مدين			مدين	دائن	مدين		
	341,087,852.72	844,690.19	11,044,124.00		330,888,418.91	تهيئة قاعدة الحياة	21873900
	1,150,780,961.94	53,813,944.95	72,793,053.40		1,131,801,853.49	تثبيتات مادية أخرى مرصمة	2187
	4,381,151,649.20	732,617,375.37	1,195,994,967.82		3,917,774,056.75	تثبيتات مادية مرصمة	218
	26,698,402,601.60	2,529,161,841.73	5,162,225,917.01		24,065,338,526.32	تثبيتات مادية	21
	101,825,148.06	1,067,390,462.96	1,094,650,671.21		74,564,939.81	مصاريف المعدات	23210000
		1,613,448,772.77	1,613,198,902.10		249,870.67	تثبيتات مادية	23240000
	2,293,974.00		2,293,974.00			السلف والدفعات المقدمة	23250000
	104,119,122.06	2,680,839,235.73	2,710,143,547.31		74,814,810.48	التثبيتات المادية الجاري إنجازها	232
	461,358,245.79	58,829,084.32	319,017,061.42		201,170,268.69	دفع مقدمات عند الطلب	23810000
	461,358,245.79	58,829,084.32	319,017,061.42		201,170,268.69	تسبيقات مدفوعة	238
	565,477,367.85	2,739,668,320.05	3,029,160,608.73		275,985,079.17	تثبيتات جاري إنجازها	23
30,000,000.00	1,392,192,400.00	209,347,600.00	217,892,400.00	30,000,000.00	1,383,647,600.00	المساهمات والدسبون الدائنة الملحقه بمساهمات	26
	93,856,777.48	43,890,000.00	42,833,860.00		94,912,917.48	التثبيتات المالية الأخرى	27
30,000,000.00	28,890,576,680.77	5,522,067,761.78	8,452,765,485.74	30,000,000.00	25,959,878,956.81	تثبيتات	2
	67,037,153.86	37,969,634.94	13,237,569.71		42,305,088.63	إطفاء برامج الإعلام الآلي	2804
	67,037,153.86	37,969,634.94	13,237,569.71		42,305,088.63	إطفاء الأصول غير الملموسة	280

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
مدين			مدين	دائن	مدين		
25,356,963.98				25,356,963.98		اهتلاك عمليات التهيئة لقطع الأراضي الممنوح إمتيازها	2812
1,579,694,906.76		185,229,351.13	146,255,290.75	1,540,720,846.38		اهتلاك بنايات	28131
413,640,623.71		91,396,878.55	69,665,570.63	391,909,315.79		اهتلاك تثبيتات الشبكات العامة	28135
136,619,834.57		653,733.20	81,291.60	136,047,392.97		اهتلاك هياكل البنية التحتية	28138
2,129,955,365.04		277,279,962.88	216,002,152.98	2,068,677,555.14		اهتلاك إنشاءات	2813
		91,044.90	91,044.90			اهتلاك تركيبات المجمع	28151
833,852,815.30		77,313,440.30	361,552,860.73	1,118,092,235.73		اهتلاك المجمعات المتخصصة	28153
1,609,775,704.77		576,228,463.38	468,385,746.85	1,501,932,988.24		اهتلاك المعدات الصناعية	28154
755,086,358.53		194,199,760.70	118,418,351.83	679,304,949.66		اهتلاك الأدوات الصناعية	28155
4,201,372,141.14		668,092,227.79	414,277,597.51	3,947,557,510.86		اهتلاك معدات وأدوات واقع المشاريع	28156
243,764,096.21		346,190,913.55	269,724,151.56	167,297,334.22		اهتلاك معدات الجيولوجيا	28157
7,643,851,115.95		1,862,115,850.62	1,632,449,753.38	7,414,185,018.71		اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	2815
1,340,812,704.32		421,172,181.90	476,489,673.85	1,396,130,196.27		اهتلاك معدات النقل	28182
424,780,557.85		136,367,257.94	92,744,037.32	381,157,337.23		اهتلاك معدات وتجهيزات المكتب	28183
37,220,640.48		20,094,198.49	1,884,459.88	19,010,901.87		اهتلاك مواد التعبئة والتغليف القابلة للإسترداد	28186
752,371,855.51		168,754,148.07	99,455,632.36	683,073,339.80		اهتلاك تثبيات مادية أخرى مرسمة	28187
2,555,185,758.16		746,387,786.40	670,573,803.41	2,479,371,775.17		اهتلاك تثبيات مادية مرسمة	2818

الرصيد آخر الفترة		التراكم من أول الفترة الى آخر الفترة		الرصيد الجديد أول الفترة		البيان	رقم الحساب
مدين			مدين	دائن	مدين		
12,354,349,203.13		2,885,783,599.90	2,519,025,709.77	11,987,591,313.00		اهتلاك تثبيبات مادية	281
12,421,386,356.99		2,923,753,234.84	2,532,263,279.48	12,029,896,401.63		اهتلاك التثبيبات	28
12,451,386,356.99	28,890,576,680.77	8,445,820,996.62	10,985,028,765.22	12,059,896,401.63	25,959,878,956.81	المجموعة (02) حسابات التثبيبات	2
	8,618,006.62	124,452.98	8,742,459.60			نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غ ج (م. أدوات)	65215000
	980,438.66		980,438.66			نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غ ج (م. نقل)	65218000
	9,598,445.28	124,452.98	9,722,898.26			نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير جارية	652
	24,658,985.23	47,107,320.43	71,766,305.66			مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غ ج (خ تثبيت معنوية)	6811
	837,176,023.43	867,332,410.70	1,704,508,434.13			مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غ ج (خ تثبيت مادية)	6812
	861,835,008.66	914,439,731.13	1,776,274,739.79			مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	681
2,346,723.61		2,346,723.61				فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غ ج (تثبيبات معنوية)	7522000
19,151,800.53		19,213,432.71	61,632.18			فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غ ج (تثبيبات مادية)	7522100
21,498,524.14		21,560,156.32	61,632.18			فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة	752

الملحق رقم 02: القوائم المالية لسنة 2015

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX Puits
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016
HEURE: 08:01
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		140 647 533,84	67 037 153,86	73 610 379,98	97 689 745,21
Immobilisations corporelles		26 698 402 601,60	12 354 349 203,13	14 344 053 398,47	12 077 747 213,32
Terrains		4 434 668 150,00		4 434 668 150,00	4 434 668 150,00
Bâtiments		3 139 520 660,58	2 129 955 365,04	1 009 565 295,54	1 029 495 910,19
Autres immobilisations corporelles		19 124 213 791,02	10 224 393 838,09	8 899 819 952,93	6 613 583 153,13
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		565 477 367,85		565 477 367,85	275 985 079,17
Immobilisations financières		1 456 049 177,48		1 456 049 177,48	1 448 560 517,48
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		1 392 192 400,00		1 392 192 400,00	1 383 647 600,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		93 856 777,48		93 856 777,48	94 912 917,48
Impôts différés actif		745 055 438,22		745 055 438,22	584 521 981,67
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 635 632 118,99	12 421 386 356,99	17 214 245 762,00	14 514 504 536,85
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 926 740 326,43	165 658 238,33	3 761 082 088,10	2 563 142 650,96
Créances et emplois assimilés					
Clients		9 206 933 366,43	753 202 967,02	8 453 730 399,41	9 116 224 957,74
Autres débiteurs		338 856 114,23	670 940,35	338 185 173,88	453 857 072,56
Impôts et assimilés		953 603 727,13		953 603 727,13	898 869 042,65
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Trésorerie		6 553 307 127,99		6 553 307 127,99	5 864 570 049,49
TOTAL ACTIF COURANT		23 479 440 662,21	919 532 145,70	22 559 908 516,51	21 396 663 773,40
TOTAL GENERAL ACTIF		53 115 072 781,20	13 340 918 502,69	39 774 154 278,51	35 911 168 310,25

Bilan Passif

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		8 000 000 000,00	8 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		19 779 051 186,95	16 399 458 755,84
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net du groupe (1))		3 627 991 529,41	3 479 592 431,11
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaison inter-unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		31 407 042 716,36	27 879 051 186,95
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 565 661 243,88	2 262 867 085,59
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		2 565 661 243,88	2 262 867 085,59
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 232 128 788,81	2 382 857 123,66
Impôts		1 531 646 662,37	1 351 598 001,17
Autres dettes		2 007 674 867,09	2 004 794 912,88
Immobilisations financières		30 000 000,00	30 000 000,00
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		5 801 450 318,27	5 769 250 037,71
TOTAL GENERAL PASSIF		39 774 154 278,51	35 911 168 310,25
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملاحق رقم 03 : ميزان عام للمراجعة "Balance Générale" لسنة 2015 .

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016
HEURE: 08:02
PAGE: 1

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10100000	CAPITAL EMIS		8 000 000 000,00						8 000 000 000,00
101	CAPITAL EMIS OU CAPITAL SOCIAL		8 000 000 000,00						8 000 000 000,00
10610000	RESERVE LEGALE		749 941 375,78				50 058 624,22		800 000 000,00
1061	RESERVE LEGALE		749 941 375,78				50 058 624,22		800 000 000,00
10680000	RESERVES FACULTATIVES OU ORDIN		15 649 517 380,06				3 329 533 806,89		18 979 051 186,95
1068	RÉSERVES FACULTATIVES		15 649 517 380,06				3 329 533 806,89		18 979 051 186,95
106	RESERVES		16 399 458 755,84				3 379 592 431,11		19 779 051 186,95
10	CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES		24 399 458 755,84				3 379 592 431,11		27 779 051 186,95
12000000	RESULTAT DE L'EXERCICE (BENEFICE		3 479 592 431,11			3 479 592 431,11			
120	RESULTAT DE L'EXERCICE (BENEFICE		3 479 592 431,11			3 479 592 431,11			
12300000	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	0,00						0,00	
123	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	0,00						0,00	
12	RESULTAT DE L'EXERCICE	0,00	3 479 592 431,11			3 479 592 431,11		0,00	
13300000	IMPOTS DIFFERES ACTIF (CHANGEME	584 521 981,67				225 493 224,49	64 959 767,94	745 055 438,22	
133	IMPOTS DIFFERES ACTIF	584 521 981,67				225 493 224,49	64 959 767,94	745 055 438,22	
13	PRODUITS & CHARGES DIFFERES - H	584 521 981,67				225 493 224,49	64 959 767,94	745 055 438,22	
15310000	PROVISIONS INDEMNITE DE DEPART		1 999 590 929,54			1 113 776,37	284 672 264,81		2 283 149 417,98
15320000	PROVISIONS PRIME DE GRATIFICATIO		80 153 390,38			61 300,49	10 729 497,36		90 821 587,25
15340000	PROVISION INDEMNITE COMPENSATIO		183 122 765,67			12 705 238,60	21 272 711,58		191 690 238,65
153	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBL		2 262 867 085,59			13 880 315,46	316 674 473,75		2 565 661 243,88
15	PROVISIONS POUR CHARGES - PASSI		2 262 867 085,59			13 880 315,46	316 674 473,75		2 565 661 243,88
18110000	UNITE SIEGE		2 445 052 093,85	156 678 884,09	852 826 593,92	1 238 263 088,98	1 197 789 119,79		2 404 578 124,66
18114000	DIRECTION FINANCES COMPTABILITE		26 542 776 428,04	107 627 981,36	5 035 263 457,86	114 594 781,64	5 041 545 386,34		31 469 727 032,74
1811	DIRECTION GENERALE		28 987 828 521,89	264 306 865,45	5 888 090 051,78	1 352 857 870,62	6 239 334 506,13		33 874 305 157,40
18122000	DIRECTION MUD LOGGING		394 765 029,45	50 448 065,01	107 987 058,26	163 873 751,82	245 544 390,59		476 435 668,22
18124000	DIRECTION FABRICATION	935 244 031,45		171 342 076,40	156 295 121,60	282 840 651,16	272 724 733,72	945 359 948,89	
18125000	DIRECTION WELL SERVICES	218 192 226,81		443 027 718,19		1 139 023 005,34	1 059 588 168,39	297 627 063,76	
18126000	DIRECTION SNUBBING	11 385 911 170,07		1 900 699 417,80		2 944 485 591,37	1 215 647 548,62	13 114 749 212,82	
18127000	DIRECTION WIRE LINE WELL TESTING	12 983 976 630,01		2 510 454 737,40		3 686 121 350,45	1 159 703 120,11	15 510 394 860,35	

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016
 HEURE: 08:02
 PAGE: 2

Balance Générale
 Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
18128000	DIRECTION PROTECTION ENVIRONNE	1 977 837 801,16		968 772 235,48		1 555 416 008,83	751 099 130,74	2 782 154 679,25	
18129000	DIRECTION APPROV.& LOGISTIQUE	1 881 431 691,84			156 678 884,09	2 422 188 804,18	2 603 165 435,47	1 700 455 060,55	
1812	DIRECTIONS OPERATIONNELLES	29 382 593 551,34	394 765 029,45	6 044 744 250,28	420 961 063,95	12 193 949 163,15	7 307 472 527,64	34 350 740 825,62	476 435 668,22
18130000	DFC INTER UNITES CREANCES	49 979 028 997,46				4 214 779 226,16		54 193 808 223,62	
18130010	CREANCES INTER UNITES SIEGE	3 499 397 179,00				191 915 403,02	191 645 341,27	3 499 667 240,75	
18130210	CREANCES INTER-UNITE DIRECT.MUD	3 125 934 498,32				977 086 711,20	417 215 324,40	3 685 805 885,12	
18130400	CREANCES INTER-UNITES DIRECTION	2 766 921 296,13				827 967 482,02	741 204 248,50	2 853 684 529,65	
18130500	CREANCES INTER-UNITES SNUBBING	6 311 368 224,38				1 044 968 503,88	1 088 822 861,51	6 267 513 866,75	
18130600	CREANCES INTER-UNITES WIRE LINE	8 371 574 923,49				1 098 326 101,19	1 193 652 789,66	8 276 248 235,02	
18130700	CREANCES INTER-UNITES D P E	5 866 861 953,43				879 850 426,37	956 890 146,46	5 789 822 233,34	
18130800	CREANCES INTER-UNITES D A L	14 236 365 244,35				3 079 214 307,94	217 872 716,97	17 097 706 835,32	
18130900	CREANCES INTER-UNITES DIRECT.FA	1 162 420 341,57				295 358 105,56	174 376 992,86	1 283 401 454,27	
1813	CREANCES INTER UNITES	95 319 872 658,13				12 609 466 267,34	4 981 680 421,63	102 947 658 503,84	
18140000	DETTES INTER UNITES DFC		45 340 843 660,67	56 403 721,00	56 403 721,00	5 012 991 141,28	8 425 997 760,83		48 753 850 280,22
18140010	DETTES INTER UNITES SIEGE		807 195 644,77						807 195 644,77
18140210	DETTES INTER- UNITE DIRECT.MUD L		206 407 428,23				315 760 321,63		522 167 749,86
18140400	DETTES INTER-UNITES DIRECTION W		1 405 039 726,69						1 405 039 726,69
18140500	DETTES INTER-UNITES SNUBBING		14 086 877 775,90				500 000 000,00		14 586 877 775,90
18140600	DETTES INTER-UNITES WIRE LINE WE		16 821 999 499,74				500 000 000,00		17 321 999 499,74
18140700	DETTES INTER-UNITES D P E		4 790 849 583,52				500 000 000,00		5 290 849 583,52
18140800	DETTES INTER-UNITES D A L		11 318 637 327,28				2 399 018 904,53		13 717 656 231,81
18140900	DETTES INTER-UNITE DIRECTION FAB		542 022 011,33						542 022 011,33
1814	DETTES INTER UNITES		95 319 872 658,13	56 403 721,00	56 403 721,00	5 012 991 141,28	12 640 776 986,99		102 947 658 503,84
181	COMPTES DE LIAISON ENTRE ETABLI	124 702 466 209,47	124 702 466 209,47	6 365 454 836,73	6 365 454 836,73	31 169 264 442,39	31 169 264 442,39	137 298 399 329,46	137 298 399 329,46
18	COMPTES DE LIAISON DES ETABLISS	124 702 466 209,47	124 702 466 209,47	6 365 454 836,73	6 365 454 836,73	31 169 264 442,39	31 169 264 442,39	137 298 399 329,46	137 298 399 329,46
1	CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	125 286 988 191,14	154 844 384 482,01	6 365 454 836,73	6 365 454 836,73	34 888 230 413,45	34 930 491 115,19	138 043 454 767,68	167 643 111 760,29
20400000	LOGICIELS INFORMATIQUES ET ASSI	139 994 833,84				652 700,00		140 647 533,84	
204	LOGICIELS INFORMATIQUES ET ASSI	139 994 833,84				652 700,00		140 647 533,84	
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	139 994 833,84				652 700,00		140 647 533,84	

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016

HEURE: 08:02

PAGE: 16

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
38600100	DROITS DE DOUANE/MDISE					49 986 788,12	49 986 788,12		
38600200	FRETS ET TRANSPORTS/MDISE					31 775 959,56	31 775 959,56		
38600300	PRIMES D ASSURANCES/MDISE					226 387,53	226 387,53		
38600500	DROITS DE DOUANE/M-F					1 554 353,09	1 554 353,09		
386	FRAIS D APPROCHE					83 543 488,30	83 543 488,30		
38901120	MARCH NON STOCKEES HMD					5 064 761,24	5 064 761,24		
38902000	MAT ET FOUR NON STOCKEES					7 790 821,94	7 790 821,94		
389	ACHATS NON STOCKES					12 855 583,18	12 855 583,18		
38	ACHATS STOCKES					1 388 094 255,34	1 388 094 255,34		
39010000	PERTES DE VALEURS SUR MARCHAN		33 320 944,43			33 320 944,43	33 320 944,43		33 320 944,43
390	PERTES DE VALEURS SUR STOCKS D		33 320 944,43			33 320 944,43	33 320 944,43		33 320 944,43
39110000	PERTES DE VALEURS S/MATIERES PR		9 246 284,14			9 246 284,14	8 777 773,02		8 777 773,02
39111000	PERTES DE VALEURS S/PRODUITS FO		2 276 334,53			122 429 123,78	196 667 591,51		76 514 802,26
39120000	PERTES DE VALEURS S/FOURNT. EQU		54 488 952,33			54 488 952,33	20 570 953,99		20 570 953,99
39190000	PERTES DE VALEURS S/ ECARTS NE		1 309 916,89			1 309 916,89			
391	PERTES DE VALEURS SUR MATIÈRES		67 321 487,89			187 474 277,14	226 016 318,52		105 863 529,27
39210000	PERTES DE VALEURS SUR FOURNT R		9 073 010,70			9 073 010,70	9 745 310,35		9 745 310,35
39220000	PERTES DE VALEURS SUR FOURNITU		15 445 996,76			15 445 996,76	12 703 759,28		12 703 759,28
392	PERTES DE VALEURS SUR AUTRES A		24 519 007,46			24 519 007,46	22 449 069,63		22 449 069,63
39500000	PERTES DE VALEURS S/ PRODUITS FI		4 024 695,00			4 024 695,00	4 024 695,00		4 024 695,00
395	PERTES DE VALEURS SUR STOCKS D		4 024 695,00			4 024 695,00	4 024 695,00		4 024 695,00
39	PERTES DE VALEURS SUR STOCKS &		129 186 134,78			249 338 924,03	285 811 027,58		165 658 238,33
3	CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET	2 692 328 785,74	129 186 134,78			4 979 211 295,82	3 781 271 858,68	3 926 740 326,43	165 658 238,33
40111000	FOURNISSEURS NATIONAUX DE STO		92 677 610,66			474 681 680,20	550 239 826,19		168 235 756,65
40112100	FOURNISSEURS ETRANGERS DE STO					736 907 328,98			
40117000	FOURNISSEURS DE STOCKS : RETEN		8 476 742,62			12 202 779,01	15 512 763,51		11 786 727,12
4011	FOURNISSEURS DE STOCKS		101 154 353,28			1 223 791 788,19	1 302 659 918,68		180 022 483,77
40121000	FOURNISSEURS NATIONAUX DE SERV		1 094 272 128,77			4 058 081 073,36	4 124 025 337,28		1 160 216 392,69
40122000	FOURNISSEURS ETRANGERS DE SER					2 768 538,31	2 768 538,31		

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016
 HEURE: 08:02
 PAGE: 20

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
468	DIVERS CHARGES A PAYER & PRODUI	81 534,00				14 600,00	128 134,00		32 000,00
46	DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS	235 337 819,32				5 650 121 354,32	5 768 701 589,23	116 789 584,41	32 000,00
47640000	COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTE					11 552 509,52	11 552 509,52		
476	COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTE					11 552 509,52	11 552 509,52		
47	COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTE					11 552 509,52	11 552 509,52		
48661000	SERVICES EXTERIEURS CONSTATES	18 803 372,48				39 199 303,97	23 970 347,24	34 032 329,21	
48662000	AUTRES SERVICES EXTERIEURS CON	5 042,79					5 042,79		
486	CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	18 808 415,27				39 199 303,97	23 975 390,03	34 032 329,21	
48	CHARGES OU PRODUITS CONSTATES	18 808 415,27				39 199 303,97	23 975 390,03	34 032 329,21	
49110000	PERTES DE VALEUR DES COMPTES C		481 809 619,51			481 809 619,51	488 393 943,17		488 393 943,17
49130000	PERTES DE VALEUR DES COMPTES A		264 809 023,85			264 809 023,85	264 809 023,85		264 809 023,85
491	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES D		746 618 643,36			746 618 643,36	753 202 967,02		753 202 967,02
49636000	PERTES DE VALEUR SUR SOLDE DE T		120 487,35			120 487,35	120 487,35		120 487,35
49694000	PERTES DE VALEUR SUR PAIEMENTS		550 453,00			550 453,00	550 453,00		550 453,00
496	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES D		670 940,35			670 940,35	670 940,35		670 940,35
49	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES D		747 289 583,71			747 289 583,71	753 873 907,37		753 873 907,37
4	CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	11 216 240 656,66	6 486 539 621,42		2 183 236 461,03	53 053 815 763,85	53 809 447 816,94	10 499 393 207,79	6 525 324 225,64
50300000	AUTRES ACTIONS OU TITRES CONFE	2 500 000 000,00						2 500 000 000,00	
503	AUTRES ACTIONS OU TITRES CONFE	2 500 000 000,00						2 500 000 000,00	
50	VALEURS MOBILIERES DE PLACEMEN	2 500 000 000,00						2 500 000 000,00	
51222000	BEA EXPLOITATION ALGER	48 405 196,16				703 583 711,40	750 202 708,68	1 786 198,88	
51222700	BEA EXPLOITATION HMD	1 584 467 298,32				23 728 918 825,42	24 226 073 599,99	1 087 312 523,75	
51223100	BEA RECETTES ALGER	69 678 752,54				503 507 542,32	565 395 489,05	7 790 805,81	
51223200	BEA RECETTES HMD	213 429 999,84				2 274 624 146,21	2 397 907 045,94	90 147 100,11	
51223600	BEA RECETTES HMD	1 809 273 586,62				17 823 010 041,01	16 188 982 240,16	3 443 301 387,47	
51225200	BEA RECETTES DFC HMD	2 127 929 424,75				9 391 916 426,91	9 610 744 801,38	1 909 101 050,28	
51228000	BEA INVEST DEVISES HMD	11 313 238,07				2 490 635,78		13 803 873,85	
5122	COMPTES BANCAIRES CHEZ BEA	5 864 497 496,30				54 428 051 329,05	53 739 305 885,20	6 553 242 940,15	
512	BANQUES, COMPTES COURANTS	5 864 497 496,30				54 428 051 329,05	53 739 305 885,20	6 553 242 940,15	

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016

HEURE: 08:02

PAGE: 21

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
51	BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCI	5 864 497 496,30				54 428 051 329,05	53 739 305 885,20	6 553 242 940,15	
53100000	CAISSE REGHAIA	1 656,77				450 000,00	430 177,98	21 478,79	
531	CAISSE REGHAIA	1 656,77				450 000,00	430 177,98	21 478,79	
53200000	CAISSE HMD	70 896,42				2 984 393,43	3 012 580,80	42 709,05	
532	CAISSE HMD	70 896,42				2 984 393,43	3 012 580,80	42 709,05	
53	CAISSES	72 553,19				3 434 393,43	3 442 758,78	64 187,84	
54100000	REGIES D'AVANCES					260 910,00	260 910,00		
541	REGIES D'AVANCES					260 910,00	260 910,00		
54200000	ACCREDITIFS					1 819 262 683,28	1 819 262 683,28		
542	ACCREDITIFS					1 819 262 683,28	1 819 262 683,28		
54	REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS					1 819 523 593,28	1 819 523 593,28		
58110000	VIREMENTS BANQUES A CAISSES					3 378 334,00	3 378 334,00		
5811000	VIREMENTS BANQUES A CAISSES					3 378 334,00	3 378 334,00		
58120000	VIREMENTS INTER CAISSES					317 052,00	317 052,00		
58140000	VIREMENTS BANQUE A BANQUE					16 776 654 085,33	16 776 654 085,33		
581	VIREMENTS DE FONDS					16 780 349 471,33	16 780 349 471,33		
58	VIREMENTS INTERNES					16 780 349 471,33	16 780 349 471,33		
5	CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	8 364 570 049,49				73 031 358 787,09	72 342 621 708,59	9 053 307 127,99	
60000000	MARCHANDISES CONSOMMEES					54 071 851,80	763 800,00	53 308 051,80	
60000600	HABILLAGE COLONNE					5 438 415,44		5 438 415,44	
600	MARCHANDISES VENDUES					59 510 267,24	763 800,00	58 746 467,24	
60110000	MATIERES PREMIERES CONSOMMABL					105 180 721,79	3 481 972,09	101 698 749,70	
60110010	CARBURANTS ET COMBUSTIBLE					57 997 248,39	3 653 670,82	54 343 577,57	
60110011	GAZ INDUSTRIEL					1 291 225,01		1 291 225,01	
60110012	CARBURANT STATION SNUB					20 072 882,37	607,26	20 072 275,11	
60110013	LUBRIFIANTS					39 496 422,07	0,01	39 496 422,06	
60110015	PNEUMATIQUES					28 667 362,61	6 762,03	28 660 600,58	
60110017	ADDITIFS ET COLORANTS					3 458 362,33		3 458 362,33	
60110019	ACIDES					74 442,69		74 442,69	

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016

HEURE: 08:03

PAGE: 31

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
68	DOTATIONS AMORTS. PROVISIONS &					3 132 634 148,49	1 034 592 520,38	2 098 041 628,11	
69200000	IMPOT DIFFEREE ACTIF					64 959 767,94	225 493 224,49		160 533 456,55
692	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF					64 959 767,94	225 493 224,49		160 533 456,55
69500000	IMPÔTS SUR LES BENEFICES BASES S			1 228 429 362,00		1 228 429 362,00		1 228 429 362,00	
695	IMPOTS SUR LES BENEFICES BASES S			1 228 429 362,00		1 228 429 362,00		1 228 429 362,00	
69	IMPOTS SUR LES RESULTATS ET ASSI			1 228 429 362,00		1 293 389 129,94	225 493 224,49	1 228 429 362,00	160 533 456,55
6	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES			2 239 715 682,37	56 403 721,00	21 584 146 949,49	4 786 445 561,50	16 958 234 844,54	160 533 456,55
70000000	VENTES DE MARCHANDISES					8 506 177,78	127 673 256,51		119 167 078,73
70000600	HABILLAGE COLONNE					492 128,00	9 066 127,30		8 573 999,30
700	VENTES DE MARCHANDISES					8 998 305,78	136 739 383,81		127 741 078,03
70111000	OUTILS PETROLE					1 520 000,00	107 180 659,00		105 660 659,00
70111100	OUTILS MINE					127 512,00	7 045 177,00		6 917 665,00
70119000	AUTRES PRODUITS FABRIQUES VEND					8 472 046,50	45 448 262,50		36 976 216,00
701	VENTES DE PRODUITS FINIS					10 119 558,50	159 674 098,50		149 554 540,00
70631500	LOCATION UNITE LOGGING					48 169 686,00	1 061 337 360,00		1 013 167 674,00
70632100	PRESTATIONS DIVERS WT					38 307 280,77	38 307 280,77		
70632110	PRESTATION COMMISSIONNING					246 799 948,34	912 148 782,31		665 348 833,97
70632120	PRESTATION APG					899 196 433,26	2 752 842 090,75		1 853 645 657,49
70632130	PRESTATION TRAITEMENT DE SURFA					483 972 109,81	1 295 509 375,49		811 537 265,68
70632140	PRESTATIONS TRAITEMENTS DES SO					1 960 650,00	48 881 616,52		46 920 966,52
70632160	PRESTATIONS ACP					48 431 784,00	701 233 166,19		652 801 382,19
70632200	PRESTATIONS WIRE-LINE					149 578 700,36	1 667 052 898,25		1 517 474 197,89
70632300	PRESTATIONS WELL-TESTING					263 394 073,18	3 581 427 645,97		3 318 033 572,79
70632400	PRESTATIONS B H P					136 579 450,01	721 107 246,83		584 527 796,82
70632500	PRESTATIONS SNUBBING					62 896 483,37	3 908 378 044,13		3 845 481 560,76
70632600	PRESTATIONS DST					58 748 969,84	653 793 937,95		595 044 968,11
70632900	PRESTATIONS FOURNIES MISE A DISP					19 359 823,97	639 026 042,09		619 666 218,12
70632	PRESTATIONS					2 409 225 706,91	16 919 708 127,25		14 510 482 420,34
70633500	POMPAGES DIVERS					9 868 801,17	1 623 793 561,91		1 613 924 760,74

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016
 HEURE: 08:03
 PAGE: 33

Balance Générale
 Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
75890000	DIVERS AUTRES PRODUITS DE GESTI				0,01	794 151,87	24 986 942,91		24 192 791,04
758	AUTRES PRODUITS DE GESTION COU				0,01	16 480 643,50	243 790 024,38		227 309 380,88
75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS				75 500,31	16 617 473,89	328 393 263,48		311 775 789,59
76200000	REVENUS DES ACTIFS FINANCIERS						75 000 000,00		75 000 000,00
762	REVENUS DES ACTIFS FINANCIERS						75 000 000,00		75 000 000,00
76600000	GAINS DE CHANGE						2 503 051,88		2 503 051,88
76610000	GAINS DE CHANGE SUR DETTES FOU						635 585,69		635 585,69
766	GAINS DE CHANGE						3 138 637,57		3 138 637,57
76	PRODUITS FINANCIERS						78 138 637,57		78 138 637,57
78310000	REPRISE SUR PROVISION INDEMNITE						1 175 076,86		1 175 076,86
7831	REPRISE SUR PROVISION INDEMNITE						1 175 076,86		1 175 076,86
78330000	REPRISE PROVISION INDEMNITE COM						12 705 238,60		12 705 238,60
783	REPRISE SUR PROVISION INDEMNITE						13 880 315,46		13 880 315,46
78513000	REPRISE DE PERTES DE VALEURS SU						129 186 134,78		129 186 134,78
78514000	REPRISE DE PERTES DE VALEURS SU						747 289 583,71		747 289 583,71
785	REPRISES D'EXPLOITATION SUR PER						876 475 718,49		876 475 718,49
78	REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET						890 356 033,95		890 356 033,95
7	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS				75 500,31	3 155 122 979,54	23 580 815 896,94	80 544,94	20 425 773 462,34
89380000	ACHAT INTER UNITES					157 683 281,54	157 683 281,54		
893	ACHATS INTER-UNITES					157 683 281,54	157 683 281,54		
89600000	MARCHANDISES CONSOMMEES					120 525 889,35	143,15	120 525 746,20	
8960						120 525 889,35	143,15	120 525 746,20	
89610000	SERVICES INTER UNITES					1 827 390 187,65	3 640 658,66	1 823 749 528,99	
8961						1 827 390 187,65	3 640 658,66	1 823 749 528,99	
89620000	AUTRES SERVICES EXTERIEURES INT					507 766 918,25	241 070,46	507 525 847,79	
8962						507 766 918,25	241 070,46	507 525 847,79	
89630000	IMPUTATIONS FRAIS DE PERSONNEL					18 682 675,23	60 000,00	18 622 675,23	
8963						18 682 675,23	60 000,00	18 622 675,23	
89650000	FRAIS DE SIEGE REÇUS					852 826 593,92		852 826 593,92	

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2015

DATE: 13/07/2016

HEURE: 08:03

PAGE: 34

Balance Générale

Arrêté à : 3em Arrêté < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mvts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
89651000	FRAIS DAL RECUS			156 678 884,09		156 678 884,09		156 678 884,09	
896	BIENS ET SERVICES INTER UNITES - C			1 009 505 478,01		3 483 871 148,49	3 941 872,27	3 479 929 276,22	
89700000	VENTES DE MARCHANDISES INTER U						120 525 746,20		120 525 746,20
8970							120 525 746,20		120 525 746,20
89710000	PRODUCTION VENDUE INTER UNITES					851 000,00	17 966 260,00		17 115 260,00
8971	PRODUCTION VENDUE INTER UNITES					851 000,00	17 966 260,00		17 115 260,00
89720000	PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCK					17 966 260,00	851 000,00	17 115 260,00	
8972	PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCK					17 966 260,00	851 000,00	17 115 260,00	
89740000	PRESTATIONS FOURNIES					63 156 061,51	805 491 322,90		742 335 261,39
8974	PRESTATIONS FOURNIES INTER-UNIT					63 156 061,51	805 491 322,90		742 335 261,39
89750000	FRAIS DE SIEGE FOURNIS				852 826 593,92		852 826 593,92		852 826 593,92
89751000	FRAIS DAL FOURNIS				156 678 884,09		156 678 884,09		156 678 884,09
89760000	PENSIONS FOURNIES INTER UNITES S						78 390 644,58		78 390 644,58
89762000	PENSIONS FOURNIES DIRECT.MUD L						44 914 992,00		44 914 992,00
89764000	PENSIONS FOURNIES FABRICATION						11 769 315,90		11 769 315,90
89765000	PENSIONS FOURNIES WELL SERVICE						188 366 874,60		188 366 874,60
89766000	PENSIONS FOURNIES SNUBING						495 117 208,32		495 117 208,32
89767000	PENSIONS FOURNIES WLWT					235 600,00	443 695 333,19		443 459 733,19
89768000	PENSIONS FOURNIES DPE						328 344 906,80		328 344 906,80
89769000	AUTRES PRESTATIONS						17 199 115,23		17 199 115,23
8976						235 600,00	1 607 798 390,62		1 607 562 790,62
897	BIENS ET SERVICES INTER UNITES - P				1 009 505 478,01	82 208 921,51	3 562 138 197,73	17 115 260,00	3 497 044 536,22
89800000	TRANSFERT RESULTAT DE L'EXERCIC			5 299 186 560,82	5 299 186 560,82	5 299 186 560,82	5 299 186 560,82		
89				6 308 692 038,83	6 308 692 038,83	9 022 949 912,36	9 022 949 912,36	3 497 044 536,22	3 497 044 536,22
		173 520 006 639,84	173 520 006 639,84	14 959 830 493,99	14 959 830 493,99	210 699 864 866,82	210 699 864 866,82	210 868 832 036,36	210 868 832 036,36

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

