الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة

تكييف المشاكل المحاسبية للشركات البترولية حسب النظام المحاسبي المالي

إعداد الطلبة :
– سلمى بلاكة
– وسام مهري
–وهيبة بن ناصر

تحت إشراف الدكتور:
سالمي محمد الدينوري

أعضاء لجنة التقييم

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
		جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
سالمي محمد الدينوري	محاضـر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
		جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشـا

السنـة الجامعيـة: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

تكييف المشاكل المحاسبية للشركات البترولية حسب النظام المحاسبي المالي

إعـداد الطلبـة :
– سلمى بلاكة
– وسام مهري
–وهيبة بن ناصر

تحت إشراف الدكتور:
محمد الدينوري سالمي

أعضاء لجنة التقييم

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
		جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
محمد الدينوري سالمي	محاضـر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
		جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشـا

السنـة الجامعيـة: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

الاهداء

إلى من استمد منه إرادتي في كل لحظة ينتابني فيها الشك على أنني غير قادرة على تحقيق أهدافي...إلى ذلك العصامي الذي زرع في قلبي حب الدراسة و جعلني أتبع خطاه ... أبي "عمر" رحمة الله عليه.

إلى من علمتني أساسيات الحياة...إلى من ضحت و تعبت و سهرت حتى توصلني إلى هذا المستوى...نبع الحنان أمي "فضيلة" ....امرأة بألف رجل.

إلى من لم يبخلا عليا أبدا بمد يد المساعدة، كلما احتجت اليهما، والدا زوجي "عبد الحميد" و "فتيحة".

إلى من شجعني على استئناف دراستي رغم ضغوطات الحياة ، و ساعدني طيلة مشواري الدراسي، قرة عيني زوجي "بدوي محمد أمين".

إلى سندي في هذه الحياة اخي العزيز "عبد الحفيظ".

إلى توأم روحي أختاي الغاليتان "ليلى" و"سمية".

إلى اخوتي في الله "عمر" و "عز الدين".

إلى أخوتا زوجي "حسناء" و "راوية" .

إلى أبنائي و أبناء أختاي "أيوب" "درة" "خديجة" "أميمة" "ماريا" " خليل نضال" "عبد الله" "إسحاق عبد الحميد" و "إبراهيم".

إلى صديقاتي الحبيبات اللواتي وقفن معي منذ بداية مشواري الدراسي، فهن أخواتي اللواتي لم تلدهن أمي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد، فلولاهم لما استطعت الوصول إلى ما وصلت اليه.

"سلمى"

الاهداء

أهدي هذا العمل إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله إن يمد في عمره، وإلى الذي لم يبخل عليا يوما بشي أبي الغالي الذي ستبقى كلماته نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

وإلى التي لو طرحت لها الكواكب وفرشت لها الأرض من تحت قدميها فما وافيتها حقها إلى التي فرحت لأجلي وتألمت لمعاناتي .إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب " أمي نبع الحنان".

وإلى إخوتي وأخواتي الأعزاء الذين كانوا عونا لي في أوقاتي الصعبة.

وإلى ابنتي الغالية نورسين حفظها الله ورعاها. وإلى رفيقاتي وصديقاتي سلمى ووهيبة الأحب إلى قلبي في مشوار هذه المذكرة.

وإلى كل من جمعتني بهم الأقدام خلال مشواري الدراسي من الابتدائي إلى الجامعة.

إلى هؤلاء اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا .

"وسام"

الاهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع :

إلى أغلى ما عندي في الوجود إلى النفس الرحيمة التي ترعرعت في أحضانها إلى من رسمت لي درب حياتي وكانت سراجي الذي أضاء ظلمة أيامي إليك يا أغلى هدية من الرحمان أمي الغالية حفظها الله وشفاها .

إلى من سعى وشقي في سبيل راحتي إلى الذي جعل من سعى وشقي في سبيل راحتي إلى الذي جعل من جناحيه ذرعا لي أبي أطال الله في عمره.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويفرح بذكراهم فؤادي وسندي في درب الحياة أخوتي الأعزاء وزوجاتهم وأبنائهم كل واحد بإسمه ، وإلى أختي الوحيدة وتوأم روحي وزوجها و أولادها وبناتها كل بإسمه .

إلى الأخوال والخالات وأبنائهم وبناتهم كل واحد باسمه.

إلى الأعمام وعمتي الوحيدة وأبنائهم وبناتهم كل باسمه.

إلى صديقاتي وزملائي في العمل.

إلى من قاسمتاني عناء هذا العمل سلمى ، وسام.

إلى كل من حملهم قلبي ونسيهم قلمي ولم تسعهم ورقتي.

"وهيبة"

الشكر والتقدير

أولا نشكر الله ونحمده حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه على هذه النعمة الطيبة نعمة العلم والبصيرة وعلى توفيقه وامتنانه.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله " صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

أول ما نبدأ به الحمد والشكر لله عز وجل الذي أنار دربنا ويسر لنا السبيل لإنجاز هذا العمل المتواضع ونتوجه بجزيل شكرنا وامتناننا للذي لم يبخل بنصائحه ومعلوماته علينا ورفع معنوياتنا وفتحه لنا مكتبته الخاصة طيلة فترة إنجاز المذكرة الأستاذ المشرف "**الدكتور سالمي محمد الدينوري**" أعانه الله في كل درب سلكه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ونخص بالذكر قسم علوم المالية والمحاسبية.

اللهم وفقنا لاغتنام الأوقات وشغلها بالأعمال الصالحات، اللهم جد علينا بالفضل والإحسان والعفو والغفران، اللهم يسرنا لليسرى وجنبنا العسرى، وأغفر لنا في الآخرة ، اللهم أرزقنا شفاعة نبينا ، وأوردنا حوضه ، واسقنا منه شربة لا نضمأ بعدها أبدا يا رب العالمين .

"شكرا"

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية معالجة أهم المشـكلات المحاسـبية في الشـركات البترولية، حيث تولي هذه الأخيرة أهمية كبيرة لعنصـر الاحتياطي البترولي باعتباره أهم مصـدر للإيراد، وذلك ببذلها لمجهودات لدراسـة كيفية تحديد النقطة التي يتحقق فيها الايراد من حيث الكمية وكذا العوامل المحددة لسعر البترول.

كما نجدها أيضـا تهتم بكيفية انشـاء أنجع الطرق الاهلاكية لأصـولها لضـمان أحسـن النتائج، نظرا لاختلاف طبيعة تلك الأصول مقارنة بأصول الشركات الأخرى.

وعليه جاءت الدراسة العملية من خلال اختيار المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP، لمعرفة كيفية المعالجة المحاسبية للمشكلات الخاصة بالشركات البترولية.

الكلمات المفتاحية: المشـكلات المحاسـبية، الاحتياطي البترولي، النظام المحاسـبي المالي، محاسـبة البترول، معايير المحاسبة الدولية

Résumé de l'étude

Cette étude vise à savoir comment résoudre les problèmes comptables les plus importants des sociétés pétrolières, ces dernières accordant une grande importance à l'élément des réserves pétrolières comme source de revenu la plus importante, en s'efforçant d'étudier comment déterminer le point auquel le revenu est atteint en termes de quantité, ainsi que les facteurs déterminant le prix du pétrole.

Nous trouvons également qu'elle s'intéresse à la manière d'établir les méthodes d'amortissement les plus efficaces pour ses actifs afin d'assurer les meilleurs résultats, compte tenu de la nature différente de ces actifs par rapport aux actifs des autres sociétés.

En conséquence, l'étude pratique est venue à travers la sélection de la Société Nationale des Services de Puits ENSP, pour découvrirla méthode du traitement comptable des problèmes qui concernent les sociétés pétrolières.

Mots clés : problèmes comptables, réserves pétrolières, système comptable financier, comptabilité pétrolière, normes comptables internationales.

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

المحتـوى	الصفحة
الإهداء	-
الشكر والعرفان	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	IV
فهرس الأشكال	V
فهرس الاختصارات	VI
مقدمة	أ–ث
الفصل الأول: مدخل لصناعة البترول والمعالجة المحاسبية	
تمهيـد	02
المبحث الأول: ماهية البترول	03
المطلب الأول: مفهوم البترول	03
المطلب الثاني: الخصائص والأهمية الاقتصادية للبترول	05
المطلب الثالث: مراحل النشاط البترولي	07
المبحث الثاني: المعايير والمبادئ المحاسبية الخاصة بشركات البترول	12
المطلب الاول: المبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة عموما، الخاصة بشركات البترول GAAPus	12
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بشركات البترول IAS/IFRS	14
المطلب الثالث: تكييف محاسبة الشركات البترولية في الجزائر وفق نظام المحاسبي المالي SCF	18
المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لأنشطة البترول	19
المطلب الأول: التنظيم المحاسبي لنشاط البحث والاستكشاف	19
المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي لنشاط التنمية والتطوير	25
المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي لنشاط التشغيل والإنتاج	29
خـلاصـة الفصـل	34
الفصل الثاني: المشكلات المحاسبية المرتبطة بالشركات البترولية	
تمهيد	36
المبحث الأول: التقييم المحاسبي للأصول القابلة للنقاد	37

المطلب الأول: مفهوم الأصول القابلة للنفاد	37
المطلب الثاني: ماهية الاحتياطي البترولي	40
المطلب الثالث: محاسبة الاحتياطي البترولي	43
المبحث الثاني: اهتلاك التثبيتات في شركات البترول	48
المطلب الأول: اهتلاك المعدات والآلات ووسائل النقل	48
المطلب الثاني: نفاد الآبار المنتجة	54
المبحث الثالث: مشكلات الإيرادات في شركات البترول	57
المطلب الاول: مفهوم الايراد وكيفية تحديده في شركات البترول	57
المطلب الثاني: التسجيلات المحاسبية للإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي SCF	64
خلاصة	75
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة	
تمهيد	77
المبحث الاول: تقديم عام لمجمع ENSP	78
المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	78
المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار	82
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية في مجمع ENSP	84
المطلب الأول: طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة	84
المطلب الثاني: مختلف التسجيلات المحاسبية على مستوى مجمع ENSP	85
خلاصة	94
خاتمة	96
قائمة المصادر والمراجع	101
الملاحق	106

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01-02	مقارنة لأهم العناصر بين الأصول القابلة للنفاد والأصول الثابتة	39
01-03	يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار	82
02-03	ميزانية الأصول	86
03-03	ميزانية الخصوم	87
04-03	جدول حسابات النتيجة	88

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-02	أنواع الاحتياطي البترولي	43
01-03	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار	80

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للشركة	106
02	مواقع شركة ENPS	107
03	الميزانية المجمعة لمؤسسة ENSP	108

قائمة الاختصارات

الاختصار	الاسم الكامل	الترجمة
SCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standard	التقارير المالية الدولية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principle (S)	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)	مجلس معايير المحاسبة المالية
RAA	Reserve Recognition Accounting	محاسبة الاعتراف بالاحتياطي
FC	Full Cost	التكلفة الكلية
SE	Successful Effort	المجهودات الناجحة
BP	British Petroleum	الإنجليزية للبترول
API	American Petrol Institute	معهد البترول الأمريكي
GNL	Gaz Naturel Liquefie	غاز طبيعي سائل
GPL	Gaz de Petrol Liquefie	غاز البترول المميع

مقدمة

مقدمة

تعتبر صناعة النفط والغاز من اهم الصناعات في العالم في الوقت الحاضر لما تشكله هذه الصناعة من اهمية بنسبة كبيرة بين مجموعة مصادر الطاقة اللازمة لتسيير العالم، حيث يبلغ نصيب النفط مانسبته 39%والغاز 24%أي ما مجموعه ثلثي مصادر الطاقة المختلفة. ناهيك عن انخفاض اسعاره الاستهلاكية قياساً ببعض مصادر الطاقة الاخرى.

ويعود تكون مادة النفط في باطن الارض إلى عدة نظريات، اغلبها تتفق على ان وجوده نتيجة تحلل المواد العضوية (من نباتات وحيوانات) كانت تستقر بباطن البحار والبحيرات وبسبب الضغط العالي المتولد عن ترسب طبقات الطمي والرمل فوقها عبر ملايين السنين تعرضت لتغيرات عديدة حولتها إلى مواد هيدروكربونية (نفط خام وغاز).

وتعد صناعة النفط من كبرى الصناعات في العالم. وتتضمن انشطة. رئيسية: تبدأ بنشاط الإنتاج المتمثل بالتنقيب عن الزيت النفط الخام وجلبه إلى السطح. والثاني نشاط النقل الذي يرسل النفط الخام إلى المصافي ويسلم المنتجات المكررة إلى المستهلكين. ويعالج نشاط التصنيع النفط الخام محولاً إياه إلى منتجات مفيدة. ويبيع نشاط التسويق المنتجات ويوزعها على المستهلكين. وتقوم محطات خدمات النفط بأكبر قدر من تلك المبيعات بينما تبيع شركات النفط منتجاتها النفطية مباشرة إلى المصانع ومعامل الطاقة والصناعات المتعلقة بالنفط.

يتكون النظام المحاسبي بصفة عامة من كل السجلات التي تستخدم في تسجيل وتلخيص العمليات الخاصة بالمشروع بكافة أنواعه بالإضافة إلى مجموعة من الأوراق والمستندات التي تؤكد صحة العمليات المسجلة مع وجود تعليمات واضحة عن كيفية الأداء، لذلك نجد أن لكل مشروع نظامه المحاسبي الخاص الذي يختلف باختلاف طبيعة عمله (صناعي أو زراعي أو تجاري ...إلخ) وحجم نشاطه متعدد العمليات أو قليلها وشكله القانوني من ملكية فردية أو شركة أشخاص إلى شركة أموال.

ومن بين المعالجات المحاسبية نجد المحاسبة البترولية، فطبيعة صناعة البترول تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن الصناعات الأخرى من حيث المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة، وكذا كبير حجم شركاتها وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية المنبثقة من المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى إيجاد لغة موحدة ومشتركة بين مختلف الشركات الناشطة في هذا المجال.

على غرار باقي دول العالم، تبنت الجزائر بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، النظام المحاسبي المالي SCF المستلهم من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. وعلى عكس المخطط الوطني للمحاسبة،

الذي كان يهتم بالجانب التقني للمحاسبة، فان النظام المحاسبي المالي يرتكز أساسا على قواعد ومبادئ مجسدة في إطار تصوري يعتمد على فرضيات أساسية واتفاقيات ومبادئ محاسبية، تضفي على المعلومة المالية خصائص نوعية تساعد على اعداد قوائم مالية ذات مصداقية. يتضمن النظام المحاسبي المالي أيضا معايير محاسبية تحدد طرق التقييم الأولية واللاحقة لعناصر الأصول والخصوم وكذا عناصر الأعباء والنواتج وكيفيات عرضها وشروط قيدها في القوائم المالية.

1-الإشكالية

ومن خلال ما سبق يدفعنا هذا الموضوع إلى طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يستجيب النظام المحاسبي المالي للمشاكل المحاسبية للشركات البترولية؟

2-الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هاته الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

-ماهية البترول والمعالجة المحاسبية لمراحل انتاجه؟

- ترتبط بالنشاط البترولي مجموعة من المشكلات ولعل من أهمها الاحتياطات البترولية، الاهتلاكات، وكذا الايراد، فهل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع هذه المشكلات؟

-مؤسسة ENSP محل الدراسة، فماهي الطرق والإجراءات المحاسبية المطبقة في هذه المؤسسة لمعالجة المشكلات المحاسبية؟

3-الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة، وضعنا الفرضيات التالية:

- البترول مادة عضوية متواجدة في باطن الأرض، تعتر مصدر للطاقة الأقل تكلفة مقارنة بالمصادرة الأخرى، وعملية انتاجه تمر بعدة مراحل، وبالتالي كل مرحلة من تلك المراحل لها تنظيم محاسبي خاص بها يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي.

- بما النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي تطرقت إلى مشكل الصناعات الاستخراجية، فانه يستجيب هو بدوره لمتطلبات المشكلات المحاسبية البترولية خاصة وأن صناعة البترول ذات أهمية كبيرة في الجزائر.

- تتم المعالجة المحاسبية في مؤسسة ENSP وفق النظام المحاسبي المالي الذي يمتاز بالمرونة وبالتالي تتبع المؤسسة طرق محاسبة بإمكانها مسايرة تلك المشاكل.

4-أهمية البحث

تتجلى أهمية الدراسة في الإجابة على معظم التساؤلات المطروحة من خلال إشكالية البحث، بالإضافة إلى محاولة إثراء الجانب العلمي في مجال المحاسبة البترولية الذي يتميز بالندرة وقلة البحوث والدراسات، خاصة في الجزائر الذي يعتبر البترول ذو أهمية كبيرة والمصدر الأساسي للدخل والداعم الأول للميزانية العامة للدولة.

5-أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

-التعرف على خصوصية صناعة واستكشاف البترول.

-التعرف على النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول.

-الوقوف على المعالجات المحاسبية للمحاسبة البترولية ومدى توافقها مع النظام المحاسبي المالي.

-الوقوف عند أهم المشكلات المحاسبية التي تعاني منها الشركات البترولية.

6-أسباب اختيار الموضوع

-الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع.

-الارتباط او العلاقة بين موضوع الدراسة والتخصص.

-الاستفادة من هذه الدراسة في الحياة العملية.

-الاهتمام المتزايد بهذه الموضوعات على الصعيدين الوطني والعالمي.

-المساهمة في اثراء المكتبة الجامعية بمرجع يستفاد منه لاحقا.

7-حدود الدراسة

للبحث حدود مكانية كما له حدود زمنية تتمثل في:

-الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار المتواجد مقرها الاجتماعي بحاسي مسعود ولاية ورقلة.

-الحدود الزمانية: خلال السنة الدراسية 2022-2023

8-منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية وما يتبعها من تساؤلات فرعية التي يطرحها موضوع البحث واختيار مدى صحة الفرضيات المتبناة، تم الاعتماد على كل من المنهج الوصفي التحليلي بهدف استعراض الإطار النظري للموضوع

بجانبيه الفكري والمفاهيمي نظرا لملاءمة المنهج في ذلك، كما استعملنا منهج دراسة الحالة لنتعرف على طريقة المعالجة المحاسبية للمحاسبة البترولية.

9-صعوبات البحث

-ندرة المراجع الخاصة في مجال المحاسبة البترولية.

- صعوبة التنقل للشركات البترولية بحكم الموقع الجغرافي المتواجدة فيه.

- تعدد الجوانب المرتبطة بموضوع البترول كالجانب الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي، البيئي،....يجعل من الصعب حصر الأفكار وتأطير المعلومات في بحث واحد.

-صعوبة توفير المعلومات والوثائق المحاسبية الكافية التي تتطلب الوقت والجهد في جمع وتحصيل البيانات والمعلومات في الجانب التطبيقي العملي للدراسة.

10-الدراسات السابقة

-الدراسة الأولى: أسامة قديري وآخرون، محاسبة تدهور الأصول غير القابلة للنفاد وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار" ENSP": دراسة حالة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2019/2018.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لتدهور الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية، ولتحقيق ذلك فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف استعراض الإطار النظري للموضوع بجانبيه الفكري والمفاهيمي، كما تم استعمال منهج دراسة حالة لتعرف على الإجراءات العملية لمختلف أسباب تدهور قيم الأصول غير القابلة للنفاد وكيفية معالجتها المحاسبية وذلك بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP.

وقد توصلت الدراسة ان المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة الاهتلاك الثابت على تثبيتاتها كما لوحظ ان الحركة الكبيرة والتغير في أصول المؤسسة من اقتناء وتجديد للمعدات وحتى التنازل على بعض منها قصد التجديد أو التلف أو لعدم نجاعتها في العملية الإنتاجية، وان المؤسسة لا تطبق إعادة التقييم على أصولها.

-الدراسة الثانية: حامد مولود علي الرك، نموذج مقترح لمراجعة الجانب الحكومي لنفقات شركات مقاسمة انتاج النفط: دراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

تهدف الدراسة إلى وضع نموذج لكيفية مراجعة الجانب الحكومي لنفقات مقاسمة انتاج النفط والغاز، ولتحقيق ذلك فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ففي المنهج الوصفي تم استخدامه لتغطية الجانب النظري من البحث، اما المنهج التحليلي فكان عبارة عن منهج دراسة ميدانية وذلك من خلال تصميم إستبيان لتغطية الجوانب المختلفة للدراسة، وإستخدام البرنامجين الاحصائيين (SPSS, MINIRTAB) والأساليب الإحصائية الأخرى، للوصول إلى اختبار فرضيات البحث والخروج بالاستنتاجات والتوصيات التي تساعد في العمل بكفاءة وفاعلية واقتصادية داخل المؤسسة الوطنية للنفط.

-الدراسة الثالثة: خلادي عبد الغني، ضيف الله محمد الهادي، تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 06: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للآبار ENTP، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 03، 2021.

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

-الدراسة الرابعة: يوسف راشدي، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية بولاية ورقلة 2018، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2017.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة لهذا الغرض. إضافة إلى لأساليب الإحصائية ومن أهمها الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى المؤسسات البترولية الجزائرية تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في إعطاء قوائم وتقارير مالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لهذه المؤسسات، في حين تشير النتائج إلى وجود توافق كبير ما بين الممارسات المحاسبية المحلية والدولية باعتبار النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبة الدولية.

-الدراسة الخامسة: سالمي محمد الدينوري، تكييف نظام المحاسبة البترولية وفق النظام المحاسبي المالي: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2014/2023.

تهدف الدراسة إلى إقامة نظام محاسبة بترولية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في: التعرف على خصوصية صناعة واستكشاف البترول؛ التعرف على النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول؛ المساهمة في اعداد نظام محاسبي يتماشى مع البيئة الوطنية؛ تقديم توصيات حول نتائج البحث، ولتحقيق ذلك فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وذلك لاستعرض الجانب الوصفي والاستقرائي بغية الوصول إلى تحديد اكثر دقة للإطار النظري والمفاهيمي للدراسة، واستخدام المنهج الاستنباطي لتمكن من اثبات الفروض وتأطيرها كأفكار، والنهج التحليلي وادواته لعرض الدراسة من جانب النظرية الاقتصادية بين النظرية والتطبيق، والمنهج التاريخي للتتبع المادة قيد الدراسة كذلك التطور التاريخي للمحاسبة المستخدم، واعتماد المناهج الإحصائية والرياضية بغرض إعطاء مصداقية اكثر للدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن شركة سوناطراك وبالرغم من انها شركة رائدة في العالم الا انها من الناحية المحاسبية غير ذلك، فقد تم التوصل إلى أن الكشوفات المحاسبية غير مطابقة للكشوفات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي،

11-هيكل البحث

بناءا على أهداف البحث والفرضيات المحددة سابقا، قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة عامة وتتلوهم خاتمة عامة، حيث يتضمن كل فصل جانبا من جوانب الدراسة، وذلك على النحو التالي:

قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث تناولنا فيهم ماهية البترول، خصائصه وأهميته الاقتصادية وكذا مراحل النشاط البترولي بالإضافة إلى التنظيم المحاسبي الخاص بتلك المراحل وأهم المعايير والمبادئ المحاسبية التي تخص الشركات البترولية.

وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى صلب موضوع بحثنا، المتمثل في المشكلات المحاسبية التي تواجهها الشركات البترولية، لكن لتعدد تلك المشاكل وجب علينا حصر الفصل إلى ثلاث مباحث في كل مبحث مشكلة ذات أهمية كمشكلة الاحتياطي البترولية وكيفية تقييمه، مشكلة الاهتلاك التي تخص ذلك الاحتياطي البترولي وكذا إهتلاك المعدات والأدوات والمهمات التي تستعملها الشركات البترولية بحكم أنها تتميز بضخامة تكلفة اقتنائها وقصر مدة استخدامها مقارنة بتلك التكلفة. بالإضافة إلى مشكلة تحقق الايراد، كيفية تحديد الكمية المنتجة والسعر الذي تقيم به تلك الكمية.

أما الفصل الثالث فخصصناه إلى الجانب التطبيقي والعملي من الدراسة، فكان تحت عنوان دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، حيث جزأناها إلى مبحثين، الأول مخصص بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، والثاني تطرقنا فيه إلى المعالجة المحاسبية التي تخص نشاط المؤسسة.

.

الفصل الاول

مدخل لصناعة البترول والمعالجة

المحاسبية

تمهيد الفصل

تعتمد الحضارة المعاصرة بشكل كبير على النفط نظراً لأهميته الاستراتيجية الناجمة عن كونه المصدر الأساسي لتوفير الطاقة في الدول المستهلكة والمنتجة معا من ناحية، وباعتباره المورد الأساسي في موازنة الدول المنتجة من ناحية أخرى، مما جعل لها أكبر الأثر عموماً في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لمختلف دول العالم.

ويعتبر إنتاج البترول مختلف عن أي صناعة أخرى ليس فقط في تعدد مراحله ولكن تكمن الميزة النسبية في الخصائص النوعية لتكاليف كل مرحلة (مرحلة البحث والاستكشاف، مرحلة التطوير، مرحلة الإنتاج ...الخ)، لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية البترول، ومراحل صناعته وكيف تتم معالجة كل مرحلة محاسبيا، وذلك من خلال:

-المبحث الأول: ماهية البترول

-المبحث الثاني: المعايير والمبادئ المحاسبية الخاصة بشركات البترول.

-المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لأنشطة البترول.

المبحث الأول: ماهية البترول

يعد البترول أهم مصدر للطاقة وواحد من أهم مصادر الثروة في العالم وأهم مادة طاقوية وأولية في عصرنا اليوم باعتباره الصناعة الأولى وذلك بتعدد مشتقات ومميزات هذه السلعة التي تنتج عنها والتي تقوم عليها كل الصناعات.

المطلب الأول: مفهوم البترول.

أولا: تعريف البترول:

كلمة نفط petroleum تشير إلى الزيت الخام Crude oil والغاز الطبيعي Natural Gas، فالنفط يوجد في صورة سائلة أو غازية، ويعتمد ذلك على عدد الذرات Atoms الموجودة في الجزيءMolecule. ويتكون النفط في صورته السائلة أو الغازية من خليط من المواد الهيدروكربونية Hydrocarbons، والتي تتكون من ذرات من الهيدروجين والكربون الموجود في بعض التكوينات الصخرية الموجودة تحت سطح الأرض. ومن جهة أخرى، فإن البترول petroleum هي كلمة لاتينية الأصل، وتتكون من كلمتين: Petro تعني الصخر وleum تعني الزيت، ولهذا يطلق على الزيت الخام "بزيت الصخر"، وحسب عدد الذرات الموجودة داخل الجزيء الذي يجعل المادة الهيدروكربونية تظهر إما في صورة سائلة أو في صورة غازية، حيث يعرف الزيت الطبيعي بأنه نفط في صورة سائلة، ويعرف الغاز الطبيعي بأنه نفط في صورة غازية[1].

يعتبر البترول من أهم مصادر الطاقة وأكثرها إنتشارا، وتتراوح نسبة الهيدروكربونات في بعض أنواع البترول ما بين 50%- 90%.

ثانيا: مكونات البترول

يتكون التركيب الكيميائي للبترول من خليط من الهيدروكربونات التي تنتج من مركبين أساسيين هما الايدروجين والكربون، بالإضافة إلى مجموعة من الشوائب العالقة التي تتمثل في كميات قليلة من النيتروجين والاوكسجين والكبريت.

نجد أن الباحثين قد انقسموا حول نشأة وأصل تكون البترول إلى قسمين: القسم الأول من الباحثين يؤيد النظرية غير العضوية لنشأة البترول، أما القسم الثاني فيؤيد نظرية النشأة العضوية للزيت الأسود والغاز الطبيعي، وفيما يلي نلخص مضمون نظريتي نشأة وتكون البترول[2]:

---

[1] عبد المالك إسماعيل حجر، **محاسبة النفط**، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2014، ص.ص 31-32.

[2] علي عبد الرحيم طلبة حسانين، **تطوير الأساليب المحاسبية لتحديد الربحية التجارية للاكتشاف البترولي**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين الشمس، مصر، 1983، ص 15.

1-نظرية النشأة غير العضوية للبترول: إن أول من نادى بهذه النظرية في العصر الحديث هو الكيميائي الروسي (ماندليف)، بافتراضه أن تكون الهيدروكربونات (الزيت الأسود السائل) جاء نتيجة لتفاعل كميات هائلة من كبريت الحديد مع المياه الجوفية تحت درجات عالية جدا من الضغط والحرارة، بالإضافة أيضا إلى تفاعل كربونات الكالسيوم المكونة للحجر الجيري مع كبريت الهيدروجين المتواجد في الغاز الطبيعي.

هذه النظرية لم تجد قبولا عند الكثير من العلماء بالاستناد إلى مجموعة من الحجج والحقائق العلمية التالية:

-وضوح قدرة زيت البترول على إدارة حزمة من الضوء المستقطب، شأنه في ذلك مثل جميع المواد العضوية؛

-إن زيت البترول يفهم أعدادا ضخمة من المركبات الهيدروكربونية التي يصعب صنعها بطرق غير عضوية؛

-وجود زيت البترول في الصخور الحديثة العمر نسبيا بنسبة تفوق وجوده في صخور العصور القديمة القريبة لجوف الأرض؛

-وجود زيت البترول في الصخور الرسوبية البحرية بصورة كبيرة، بينما يكون وجوده نادرا في الصخور النارية، وإن وجد فإنه يكون نتيجة لتسربه إليها من الشقوق والفجوات الموجودة بها.

2-نظرية النشأة العضوية للبترول: تقوم النظرية العضوية لزيت البترول على أساس أن هناك مصدرا أساسيا يمثل مادة أولية لتكوينه، وأن زيت البترول يتكون من بقايا المواد العضوية للنباتات والحيوانات التي تحللت في العصور القديمة، المكونة من الكربون والإيدروجين، وأن زيت البترول يحتوي على الوفيرين والنيتروجين اللذان يوجدان في المواد العضوية.

ومن المعتقد أيضا وفقا لنفس النظرية أن السائل الزيتي الخام يتم تكوينه في ظل ظروف طبيعية خاصة جدا توفرت خلال ملايين السنين، وهذه الظروف تتمثل في توافر النباتات والحيوانات التي تحتوي على مواد عضوية، والتي تعرضت بطبيعتها للتحلل تحت ظروف ضغط وحرارة عالية[1].

ثالثا: أنواع البترول:

يتباين البترول في نوعه من منطقة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، بل حتى داخل الحقل الواحد نفسه توجد عدة أنواع، وعلى سبيل المثال فالقارة الإفريقية تحتوي على بترول مختلف على المنطقة الأوروبية، والبترول العربي في المنطقة الإفريقية يكون مختلف عن البترول العربي في المنطقة الآسيوية، ومن الممكن أن يكون نوع بترولها بارفينيا وهو الذي يحتوي على نسبة عالية من المركبات الهيدروكربونية البارفينية، كما يمكن أن يكون نوعه بترول نافيتينيا وهو من المركبات الهيدروكربونية البارافينية، كما يمكن أن يكون من المواد الإسفلتية (العطرية – الأروماتية).

[1] حواس صلاح، سالمي محمد دينوري، **إنتاج البترول: الأهمية الاقتصادية وضخامة التكلفة**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2013، ص 142.

هناك بترول ثقيل، خفيف، متوسط، وهناك بترول حسب درجة الكثافة النوعية (عالي أو منخفض)، كما يوجد بترول حلو ومر للتدليل على مقدار ونسبة احتوائه على المادة الكبريتية، بالإضافة إلى أوصاف أخرى لأنواع البترول.

إن هذا التباين في أنواع المادة البترولية تنتج عليه عدة تأثيرات على الصناعة والنشاط الاقتصادي البترولي وفيما يلي نذكر أهم هذه التأثيرات:

- التأثير على قيمة وسعر البترول.
- التأثير على الكلفة الإنتاجية من حيث تفاوته وكذا طريقة التكرير ونوعية المصانع البترولية.
- التأثير على العرض البترولي[1].

المطلب الثاني: الخصائص والأهمية الاقتصادية للبترول

أولا: الخصائص الاقتصادية للبترول

اكتسبت صناعة إنتاج البترول بمرور الزمن خصائص معينة مما جعلها الصناعة الوحيدة المهمة لكل دول العالم، وترتبط بعدد كبير من الصناعات العالمية، كما تخضع لنظام معقد مما يستدعي الإشارة إلى الخصائص التالية:

-صناعة إنتاج البترول صناعة عالمية: كلمة عالمية هنا لا تعني أن العديد من الدول تمتلك صناعة البترول بل تعني أن هذه الصناعة تولد علاقات معقدة يترتب عليها ارتباط معظم الدول بتلك الصناعة وبالتالي هي صناعة عالمية من حيث الآثار وليس من حيث المنهاج، وظهرت الشركات المتعددة الجنسيات التي تعمل في صناعة البترول نتيجة لعالمية هذه الصناعة، مما يؤدي إلى نشأة علاقات كثيرة ومعقدة بين هذه الشركات ودولها من ناحية، ومن ناحية أخرى بين هذه الشركات والدول المنتجة للبترول[2].

-التكاليف الباهظة للمشاريع: تعتبر تكاليف مشاريع استكشاف والحصول على احتياطات النفط والغاز وتطويرها وإنتاجها مكلفة جدا، فالمبالغ التي تمت رسملتها وتأجيلها والمتعلقة بنتائج مشاريع البترول وتطويرها قد يكون لها أثر جوهري في حقوق الملكية وقيمة الموجودات الإجمالية للشركة[3].

[1] فرحات حميد العيد، ضيف الله حمزة، **نمذجة قياسية لدراسة أسعار البترول في الجزائر خلال الفترة (02 جانفي 2012-08 مارس 2017)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد قياسي مالي وبنكي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2016، ص 11.

[2] علي عبد الرحيم طلبة، مرجع سابق، ص 11.

[3] حسين قاضي، سمير الريشاني، **محاسبة البترول**، دار الثقافة، عمان، 2010، ص 43.

-خاصية عدم التأكد في النشاط النفطي: إن صناعة استخراج البترول تخضع لعامل المخاطرة وعدم التأكد، الذي يؤدي إلى مشاكل محاسبية كثيرة عند معالجة المصروفات الجيولوجية والجيوفيزيقية بالإضافة إلى نفقات الاستكشاف[1].

-المستوى العالي من التقدم التكنولوجي المطلوب: إن البحث عن البترول واستكشافه وإنتاجه يتم بالاعتماد على مستوى عالي من التقدم الفني، ومن المحتمل أن تقتضي متطلبات المستقبل مواد وآلات ومهارات أكثر تعقيدا وتقدما، وهذا راجع لان استكشاف البترول وإنتاجه سينتقل إلى مناطق أشد صعوبة كالقطب الشمالي أو الجنوبي أو قاع البحار والمحيطات والمناطق المعزولة عن العالم، وقد يبدو من هنا أن البحث عن البترول يكاد أن يكون مستحيلا على بعض الدول ولهذا يكون من الأفضل أن تشترك الدول مع بعضها في حالة ارتفاع احتمالات مخاطر الاستكشاف وتشابك المصالح[2].

ثانيا: الأهمية الاقتصادية للبترول:

تكمن أهمية البترول في العديد من النواحي نذكر أهمها:

- يرسم إلى حد كبير الخطوط الرئيسية العالمية وتزداد أهميته سنة بعد سنة من الناحية الاقتصادية والسياسية والحربية.

- خاصية الاحتكار الإنتاجي واحتلال مناطق محدودة للجزء الأكبر من التكوينات، وتحكم عدد معين من الشركات في الجزء الأكبر من الإنتاج والنقل والتكرير وفي خريطة تجارة البترول.

-تخضع دراسة البترول في تحديد مناطق الإنتاج ثم تنقل الدراسة إلى أهمية المورد البترولي وطريقة استغلاله ومراحل الصناعات النفطية المختلفة التي يمر بها[3].

- يعد البترول السلعة الأكثر تداولا في العالم، إذ يشكل البترول والغاز ما يتراوح بين 65 إلى 80% من الطاقة التي يستهلكها أكبر ثلاث اقتصاديات في العالم: الولايات المتحدة الأمريكية واليابان والاتحاد الأوروبي، فالبترول مصدر للطاقة حيث يتربع على 43.3% من إجمالي الاستهلاك العالمي للطاقة.

- يعتبر صناعة تحويلية، أي أنه يدخل في تركيبة العديد من الصناعات كالصناعات البتروكيماوية (العطور.... إلخ)، وكذلك مادة خام في صناعة البلاستيك، الألياف الصناعية والأصباغ.

- يستخدم لأغراض أخرى مثل: الوقود، الطهي، التسخين، الشمع، تعبيد الطرقات بالإسفلت ...إلخ.

---

[1] إبراهيم طه عبد الوهاب، **محاسبة البترول وفقا للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة الدولية**، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 74.

[2] علي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 15.

[3] بيوار خنسي، **البترول: أهميته، مخاطره وتحدياته**، دار ناراس للطباعة والنشر، أربيل، 2006، ص 21

- يعتبر أنظف طاقة مقارنة بالفحم الحجري والوقود النووي.
- يتميز بسهولة نقله وتخزينه[1].

المطلب الثالث: مراحل النشاط البترولي.

أولا: مرحلة الاستطلاع والاستكشاف:

وتشمل هذه المرحلة عمليات المسح الجيولوجي والجيوفيزيقي المعقدة للمناطق المختلفة وتحليل الطبقات الصخرية، وذلك من أجل تحديد المنطقة التي تجرى بها نشاطات البحث لتتحصل بعدها الشركات على عقود الامتياز التي تمنحها حق التنقيب عن البترول في المناطق المحددة. وحق الامتياز لا يعني وجود البترول بشكل مؤكد لأنه سيتم إجراء بعد ذلك استكشاف جيولوجي وجيوفيزيقي أكثر تفصيلا وعمقا لتحديد أفضل مكان لحفر البئر التجريبي.

في بداية هذه المرحلة يبدأ الجيولوجي بالبحث عن التجمعات البترولية عن طريق دراسة الصخور المكشوفة على سطح الأرض ويسجل على خرائط خاصة المناطق المحتمل اعتبارها منابع ومصائد للنفط والغاز، كما تسجل أيضا مواقع الصخور التي لا يحتمل احتواؤها على أي منها، وبعد ذلك يقيس ويسجل أوضاع الطبقات الصخرية من حيث انحدارها واستوائها مع تجميع عينات من مختلف الصخور لكي يقوم خبير الحفريات بفحصها لتحديد عمرها النسبي من خلال معرفة ما تحتويه من أثار حيوانية ونباتية قديمة، ويستطيع جيولوجي التنقيب من خلال الربط الدقيق بين جميع البيانات المتوفرة لديه أن يقرر موقع الحفر إلى حد بعيد.

ثم يأتي دور الدراسات الجيوفيزيقية للصخور الموجودة تحت القشرة الأرضية وبيان طبيعتها[2].

وفيما يلي نذكر أهم الطرق المستخدمة في هذا المجال[3]:

1-طريقة قياس المغناطيسية الأرضية: يستعمل لذلك جهاز المغناطيسية والذي يسمى ماغنومتر Manometer. وهذا الجهاز بإمكانه أن يقيس درجة واتجاه المغناطيسية الأرضية، التي تعكس تركيب الطبقات في باطن الأرض من الصخور المختلفة.

2-طريقة قياس الجاذبية الأرضية: يستعمل لذلك جهاز الجاذبية الأكثر حساسية غرافيمتر Gravimeter فوق كل نوع من الطبقات الصخرية، لكي يقيس التغيرات الضئيلة في قوة الجاذبية الأرضية، وتختلف قوة الجاذبية

[1] ياسين مصطفاوي، **تأثير أسعار البترول على النفقات العمومية في الجزار خلال الفترة 1986-2016**، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تقنيات كمية، جامعة كالي محند اولحاج، البويرة، 2020/2019، ص 14.

[2] خالد أمين عبد الله، **محاسبة النفط**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص.ص 16-17.

[3] مختار علي أبو زريرة، **محاسبة النفط**، دار الفجر للطباعة والنشر والتوزيع، 1991، مصر، ص.ص 29-30.

من مكان لأخر، فمثلا تزيد درجة الجاذبية فوق الصخور الثقيلة عنها فوق الصخور الأقل كثافة وقرب الصخور من سطح الأرض يزيد من تأثيره على شدة الجاذبية عما لو كان نوع الصخور نفسه ولكن في عمق أكبر.

3-طريقة قياس الموجات الزلزالية: يستعمل لذلك جهاز يدعى سيزموغراف Seismograph، وهذه الطريقة تتم بإحداث هزات صناعية في الطبقات الأرضية تشبه هزات الزلازل عن طريق تفجير شحنة من الديناميت في حفرة قريبة من سطح الأرض، أو عن طريق إسقاط ثقل كبير فوق سطح الأرض، ثم يتم استقبال الهزات على مسافات متباعدة من مركز التفجير أو الإسقاط بواسطة سماعات يتم تثبيتها فوق الأرض لتنقل صدى الهزات التي تتلقاها إلى جهاز لتسجيل وقت وصولها.

4-طريقة التسجيل الكهربائي: في هذه الطريقة يتم الاعتماد على اختلاف قياسات المقاومة النوعية الكهربائية بين جميع أنواع صخور القاعدة بفضل ارتفاع قيم المقاومة النوعية لها، وإذا كانت التباينات في الخواص الكهربائية للصخور الرسوبية محدودة فإن الصخور الجيرية الكتلية والأنهيدريت تتميز بمقاومتها النوعية العالمية.

5-طريقة قياس الإشعاعات: هذه الطريقة تشبه الطريقة السابقة غير أن جهاز القياس يختلف، وإلى جانب الطرق السابقة يقوم خبير الحفر بدراسة العينات الأسطوانية لكي يتعرف على عمر الصخور.

وبالرغم من جميع هذه الدراسات الجيولوجية والجيوفزيائية فإن الخبراء لا يستطيعون التنبؤ بصورة نهائية عن وجود البترول فيها والطريقة الوحيدة للتأكد هي حفر آبار تجريبية[1].

ثانيا: مرحلة التنقيب والحفر:

بعد انتهاء الجيولوجي والجيوفيزيقي من تحديد المكان الذي يحتمل وجود البترول فيه، تبدأ الخطوة الموالية بالحصول على ترخيص بالقيام بعملية الحفر. وتشمل عملية الحفر المراكز والخطوات الفرعية التالية:

1-الإعداد: تشمل هذه العملية كل النشاطات الخاصة بتنظيف المكان وتسوية الأرض وشق الطرق اللازمة لنقل أجهزة ومعدات الحفر إلى الموقع المحدد سابقا بما في ذلك إقامة الحفارة أو البريمة Rig والمنشآت الأخرى اللازمة.

وتعد عملية الإعداد هامة وأساسية ومكلفة فقد لا تقل نفقاتها في أغلب الأحيان عن نفقات الحفر نفسها[2].

2-الحفر: تتم عملية الحفر إما بواسطة الشركة المنتجة صاحبة الامتياز نفسها عن طريق عمالها ومستخدميها أو قد تتعاقد مع شركات أخرى متخصصة بالحفر بموجب عقد بين الشركتين، ويبدأ الحفر مع اختراق آلة الحفر لطبقات الأرض حتى الوصول إلى قرار بوجود البترول من عدمه كما يشمل تغليف البئر وتدعيم حوافه وكل

[1] دينا علي احمد، **طرق وأساليب الكشف عن البترول**، مجلة اخبار النفط والصناعة، العدد 489، جويلية 2011، ص.ص 19-20.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 18.

الأعمال المتصلة بذلك. وعند انتهاء التفاصيل القانونية وتحديد موقع البئر التجريبي يقوم المهندسون باختيار إحدى الطرق التالية للحفر[1]:

أ-طريقة الحفر بالدق: تعد هذه الطريقة من أقدم طرق الحفر، وتعمل بالدق المتتالي على الأرض لإحداث ثقوب وذلك بواسطة رفع وإسقاط آلة القطع الثقيلة الوزن، ومن مكونات هذه الآلة مأسورة أو أنبوبة معدنية مجوفة ومركب أسفلها آلة قاطعة تسمى الفأس، ويوضع أسفل المأسورة صمام يسمح بتجميع الأتربة الناتجة عن عملية الحفر ولا يسمح بسقوطها داخل الحفرة، ويتم شد الأنبوبة من طرفها العلوي بحبل معدني متين ملفوف على عجلات ترفع هذه الأنبوبة إلى الأعلى وتسقطها إلى الأسفل، هذا يتطلب رفع الأنبوبة وتنظيف الأتربة المتجمعة بداخلها من حين إلى آخر[2].

ب-الحفر الدوار أو الدوراني: استخدمت هذه الطريقة منذ أوائل القرن العشرين، وتتكون من برج عالي للحفر يبلغ ارتفاعه حوالي 136قدم وفي وسطه الداخلي مثبت عمود الحفر وهو عمود مربع ومجوف طوله 40قدم وفي مقدمته يركب المثقاب من الفولاذ تكون له أسنان حادة ومدببة فعن طريق دورانها في باطن الأرض تحفر البئر والصخور والأتربة تخرج من داخل أنابيب الحفر ممزوجة بسائل طيني يتم ضخه مع عملية الحفر داخل أنبوب الحفر ليسهل خروج الصخور والأتربة المحفورة من جوف البئر، وتستخدم هذه الطريقة لحفر الآبار بصورة عمودية ولعمق يصل حتى25ألف قدم أو أكثر في باطن الأرض وترتبط مع عمود الحفر أنابيب بطول 30قدم تكون بمثابة جدران البئر تدخل مع عملية حفر البئر[3].

ت-الحفر التوجيهي: في أغلب الحفر الدوراني تحفر البئر بجهاز الحفر المطرقي رأسيا إلى أسفل أرضية البرج، ولكن في الحفر التوجيهي تحفر الحفرة مائلة بزاوية، وتستخدم أطقم الحفر أجهزة خاصة تسمى المثقاب الكهربائي والمثقاب التوربيني، وتقع المحركات التي تدير هذه المثاقيب أعلى اللقمة مباشرة، وتدير الجزء السفلي فقط من أنبوب المثقاب، وهذه المثاقيب تمكن رجال الحفر من توجيه اللقمة على مسار مائل، كما قد يستخدم أيضا رجال الحفر أدوات تعرف بمقابض السوط للحفر بزاوية، ومقبض السوط إسفين فولاذي طويل محدد على هيئة قرن الحذاء، بحيث يوضع الإسفين داخل الحفرة ورأسه المدبب إلى الأعلى، وينحرف مسار الحفر أثناء مرور اللقمة بأخدود مقبض السوط.

[1] خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص.ص 18-19.

[2] فياض حمزة رملي، **الرقابة الحكومية على شركات انتاج النفط: مدخل محاسبي معاصر في ضوء عقود المشاركة في الإنتاج**، الأباي للنشر والتوزيع، الخرطوم، 2011، ص 20.

[3] محمد احمد الدوري، **محاضرات في الاقتصاد البترولي**، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص 27.

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

الطرق التجريبية للحفر تشمل استعمال الكهرباء أو البرودة الشديدة أو الموجات الصوتية عالية التردد، صممت كل واحدة من هذه الطرق على أساس تحطيم الصخور في قاع الحفرة[1].

ثالثا: مرحلة الإنتاج والنقل:

تقسم هاته المرحلة إلى جزئين أساسيين ومكملين لبعضهما البعض، ويتمثل الجزء الأول في عملية استخراج البترول أو إنتاجه ليتمم بالجزء الثاني وهو عملية نقله إلى المصافي وتخزينه.

1-الإنتاج أو الاستخراج البترولي: هي كميات الثروة المعينة والمعلومة والمستخرجة من باطن الأرض خلال فترة زمنية معينة قد تكون يوم أو شهر أو أكثر...[2]، ويتم استخراج البترول بطريقتين مختلفتين وهما كما يلي:

أ-الاستخراج الابتدائي: الطاقة الطبيعية التي تستخدم في استخراج البترول بصورة رئيسية تأتي من الغاز والماء الموجودين في صخور المكامن، وقد يكون الغاز ذائبا في الزيت أو منفصلا فوقه في شكل غطاء غازي، أما الماء فيتجمع تحت البترول نظرا لكونه أثقل من الزيت.

وتسمى الطاقة الطبيعية المستخدمة في استخراجه حسب مصدرها ب:

-دفع الغاز المذاب؛

-دفع الغطاء الغازي؛

-دفع الماء[3].

ب-الاستخراج المعزز: تضم هذه الطريقة عددا من الطرق المصممة من أجل زيادة كمية البترول التي تتدفق باتجاه البئر المنتجة. وتصنف هذه الطرق عموما حسب مرحلة الإنتاج التي تستعمل أثنائها على أنها:

-استخراج ثانوي؛

-استخراج ثلاثي[4].

---

[1] عبد الخالق مطلك الراوي، **محاسبة النفط والغاز**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 30.

[2] سامي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 39.

[3] أسامة قديري وآخرون، **محاسبة تدهور الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة، 2019/2018، ص.ص 19-20.

[4] عبد الخالق مطلك الراوي، مرجع سابق، ص.ص 34-35.

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

ويتم نقل البترول عبر خطوط الأنابيب في جزء من رحلته على الأقل، وباستطاعة بعض خطوط الأنابيب نقل أكثر من مليون برميل من البترول يوميا، إلا أنها رخيصة نسبيا في التشغيل والصيانة، وهي عموما أفضل وسيلة لنقل البترول، كما يحصل البترول على الناقلات والبواخر المسطحة، وتستطيع الناقلات العملاقة احتواء ما يزيد على المليون برميل من البترول[1].

رابعا: مرحلة التكرير:

ليس بالإمكان استخدام الزيت الخام بالصورة التي يوجد بها في باطن الأرض بل لابد من تكريره حتى نتحصل على مشقاته المتعددة التي تحتاجها الحياة العصرية. والمقصود بالتكرير إعادة ترتيب الجزيئات المكونة من الهيدروجين والكربون لتكوين مجموعات مختلفة عن تلك الموجودة في الزيت الخام، ويتم ذلك بتسخين الزيت ومعالجته بطرق مختلفة[2].

[1] أسامة قديري وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

[2] أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 24.

المبحث الثاني: المعايير والمبادئ المحاسبية الخاصة بشركات البترول

إن طبيعة صناعة النفط تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي مشروع أخر فعامل عدم التأكد تتميز به هذه الصناعة دون غيرها، كذلك هناك اعتبارات عديدة وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على حسابات شركة النفط المعنية وثمة عامل أخر هو كبر حجم هذه الشركات وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية التي تسودها فلسفة العملية والسهولة

المطلب الأول: المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما، الخاصة بشركات البترول GAAPus

حسب الدراسات الحديثة للممارسات المحاسبية في شركات البترول العالمية، فإن هذه الأخيرة تتبع كلتا طريقتي المجهودات الناجحة SE والتكلفة الكلية FC. والدليل على ذلك هو أن أكبر عشرين شركة إنتاج نفط وغاز في الولايات المتحدة الامريكية، تستخدم طريقة المجهودات الناجحة، أما الشركات المئتان التالية: فنصفها يستخدم طريقة المجهودات الناجحة ونصفها الاخر يستخدم طريقة التكلفة الكلية[1].

أولا: لمحة تاريخية

فيما يلي نستعرض أهم المحطات التي مرت بها أهم الدراسات الأمريكية المتعلقة بالشركات البترولية:

قبل عام 1969 لم يكن هناك اتفاق بين الشركات والمنشأة البترولية حول توحيد الممارسة المحاسبية.

وفي عام 1972 صدر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في واشنطن (AICPA)، أول دراسة تحت الرقم 11في هذا المجال بعنوان "القوائم والتقارير المالية في الصناعات الاستخراجية، والتي أيدت بضرورة التزام الشركات والهيئات القائمة بعمليات البحث والاستكشاف بأسلوب" المجهودات الناجحة"، لكن هذه الدراسة لم تكن ملزمة للمحاسبين وهيئات المحاسبة المهيئة، بل أظهرت أهمية التوحيد المحاسبي ومزايا اتباع ذلك الأسلوب.

بعد ذلك حدث تطور هام سنة 1975، حيث بدأ مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB (الذي أنشأ عام 1973)، بدراسة موضوع توحيد الممارسة المحاسبية[2]، إلى أن توصلت سنة 1977 إلى إصدار بيان رقم SFAS19، بعنوان المحاسبة والتقارير المالية لشركات إنتاج النفط والغاز الذي تضمن الكيفية الواجب إتباعها في طريقة المجهودات الناجحة وتحديد التكاليف التي يجب رسملتها، بالإضافة إلى عدة أسس ومبادئ محاسبية أخرى تخص النشاط البترولي اعتبارا من بداية 1979.

لكن خلال سنة 1978، واجه ممثلو شركات إنتاج النفط والغاز، انتقادات من نفس البيان رقم 19، لدى لجنة بورصة الأوراق المالية، وفي نفس السنة أصدرت هذه الأخيرة سلسلة الدراسات المحاسبية، بيان رقم

[1] حسين قاضي، سمير الريشاني، مرجع سابق، ص 53.

[2] محمد عصام الدين زايد، **التنظيم المحاسبي في صناعة البترول**، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1995، ص.ص 23-24.

253، التي استنتجت فيها بأن كل من طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تقدم قوائم مالية لا معنى لها، لأن كلاهما لا يعترفا بقيمة إحتياطات النفط والغاز المكتشفة ولا تعكس الدخل الحقيقي لنشاطات الاستكشاف، وبالتالي اقترحت اللجنة طريقة جديدة سميت بمحاسبة الاعتراف بالاحتياطي RRA التي تقوم بتحديد قيمة الاحتياطات المبرهنة، وعكس التغيرات في قيمتها على الأرباح[1]كما سمحت هيئة البورصة للشركات النفطية، باستخدام طريقة SE الموصوفة بالبيان رقم 19، أم طريقة FC المحددة من قبل لجنة القوائم المالية، في انتظار تطوير طريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي، مع ضرورة تضمين هذه الأخيرة في القوائم المالية كمعلومات إضافية.

وفي ديسمبر 1978، أصدرت هيئة البورصة المالية دراستينا محاسبيتين رقم 257، 258 متعلقتين بقواعد تطبيق طريقتي SE وFC.

أصدر بعدها مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1979، بيان رقم SFAS25 الذي تضمن تعليق البيان رقم 19 لمدة غير محددة زمنيا.

ثم في فيفري 1981 أصدرت نفس الهيئة دراسة رقم 279 تنص على ان هيئة البورصة لم تعد تعتمد طريقة الاعتراف بالاحتياطي في إعداد القوائم المالية.

وعلى هذا الأساس أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في نوفمبر 1982 البيان رقم 69، تضمن متطلبات الإفصاح المطلوبة في قوائم شركات انتاج النفط والغاز، حيث تم تبني تلك القواعد في ديسمبر 1981 من قبل هيئة البورصة، مع اجراء تعديلات طفيفة حسب ما هو مطلوب في طريقة محاسبة الاعتراف بالاحتياطي. وفي مارس 1995 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية بيان رقم 121 خاص بالمعالجة المحاسبية في مجال انخفاض قيمة الأصول طويلة الاجل كتكاليف اقتناء واستكشاف وتطوير مناطق النفط والغاز المرسملة التي عرفت انخفاض القيمة.

حيث يطبق هذا المعيار على الشركات النفطية المستخدمة لطريقة SE المفصح عنها في هيئة بورصة الأوراق المالية، ولا يطبق بالضرورة على الشركات المستخدمة لطريقة FC[2].

ثانيا: تصنيف التكاليف المصروفة

تصنف لجنة بورصة الأوراق المالية التكاليف الناجمة على نشاطات النفط والغاز إلى أربعة أصناف، وهي كالتالي:

[1]فياض حمزة رملي، مرجع سابق، ص.ص 79-80.
[2]المرجع نفسه، ص.ص 80-82.

1-تكاليف الحصول على المناطق غير المبرهنة (الاقتناء): وتشمل التكاليف المتكبدة للحصول على المنطقة أو حق التنقيب (علامات ورسوم السماسرة، رسوم التسجيل، التكاليف القانونية، تكاليف أخرى متقيدة للحصول على الحقوق المنجمية)

وتسجل هذه التكاليف مبدئيا كتكاليف اقتناء للمنطقة غير المبرهنة، وتبقى ضمن الحساب الخاص بها إلى غاية تقييم المنطقة من خلال الاستكشاف والحفر أو بانتهاء مدة العقد.

2-تكاليف الاستكشاف: وهي تلك التكاليف المتكبدة عن:

-تحديد مناطق الاختبار والفحص؛

-حفر آبار الاستكشاف وآبار الاختبار الطبقي للمناطق المحددة.

وقد تصرف هذه التكاليف قبل الحصول على المنطقة لذا يشار إليها أحيانا على أنها تكاليف التنقيب.

3-تكاليف التطوير: وهي التكاليف المتكبدة عن:

-الوصول إلى الاحتياطات المبرهنة، تقديم التسهيلات لاستخراج النفط، معالجته، تجميعه وتخزينه؛

-تكاليف الآبار التطويرية لإنتاج الاحتياطات المبرهنة؛

-تكاليف تسهيلات الإنتاج كخطوط التدفق، آلات الفصل والمعالجة، التسخين وصهاريج التخزين، أنظمة الاستخراج المحسن، الغاز، ...[1].

4-تكاليف الإنتاج:

وهي تكاليف نشاطات رفع النفط والغاز إلى سطح الأرض، تجميعها، معالجتها وتخزينها في الحقل، والتي تتكبد من تشغيل، صيانة الآبار، بالإضافة للتجهيزات، والتسهيلات التي تعد مصروفا كجزء من تكلفة النفط والغاز المنتج.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بشركات البترول IAS/IFRS

على الرغم من أن المعايير المحاسبة الامريكية الخاصة بشركات انتاج البترول والغاز، تعتبر معايير مقبولة عموما ومستخدمة على مستوى العالم بشكل واسع، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بذل عدة محاولات لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج النفط والغاز.

[1] حسين قاضي، سمير الريشاني، مرجع سابق، ص.ص 59-60.

أولا: لمحة تاريخية:

في أفريل 1998، بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (قبل إعادة هيكلتها عام 2001) بوضع خطة لإصدار مشروع معيار محاسبة دولي خاص بالصناعات الاستخراجية بما فيها صناعة إنتاج النفط والغاز.

وبالتالي قامت بتعيين لجنة توجيه Steering commuter في جويلية من نفس السنة، حيث أصدرت هذه اللجنة وثيقة مناقشة في نهاية عام 1998، ثم وزعتها على كافة أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية والشركات والهيئات المختصة، وفي عام 2000، أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ورقة مناقشة (دراسة حوصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية)[1].

حيث تبنت لجنة التوجيه طريقة محاسبة أكثر توافقا مع مبادئ طريقة محاسبة المجهودات الناجحة ST، وقد تضمنت تلك الدراسة استبيانا حول الممارسات المحاسبية السائدة لمساعدة اللجنة في تحديد اهم القضايا في محاسبة الصناعات الاستخراجية.

إلى أن توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى اصدار مسودة المعيار ED6: استكشاف وتقييم المواد الطبيعية عام 2004.

وفي نهاية 2004 أصدر ذلك المجلس المعيار IFRS06: استكشاف المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها Exploration and Evaluation of mineral Resovrcos، هذا وقد تم اجراء تعديل طفيف على ذلك المعيار فيها يتعلق بالا فصاحات المقارنة.

وبالتالي فإن هذا المعيار يمثل المرحلة الأولى من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحقيق تقارب دولي في الممارسات المحاسبية المختلفة في مجال الصناعات الاستخراجية[2].

ثانيا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IRFS 06 "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها"

يسمح هذا المعيار للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الاستكشاف والتقييم بغض النظر عن متطلب المعيار IAS 08[3]:

[1] حسين قاضي، سمير الريشاني، مرجع سابق، ص.ص 62-63.

[2] المرجع نفسه، ص 63.

[3] محاضرات مقياس: **معايير المحاسبة الدولية 2**، السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة، محاسبة وتدقيق، دروس على الخط، موقع كلية جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2022/2021، ص 5-7.

1-هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية ويهدف بشكل أدق إلى ما يلي:

-إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم؛

-تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف؛

-إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المرسملة لتقييم التدني طبقاً للمعيار (IFRS6) في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS/36)؛

-بيان الافصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وتقييم المصادر الطبيعية.

2-نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية ولا يطبق هذا المعيار عن نفقات الاستكشاف:

-التي تدفع قبل حصول المؤسسة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، أو منجم أو ما شابهه؛

-التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية؛

3-متطلبات المعيار الرئيسية:

- لم يتضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (06) اية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل وإنما ترك للمؤسسة تطوير السياسة المحاسبية التي تلائم ذلك؛
- تعفى المؤسسة من الالتزام بمتطلبات الفقرتين 11 و12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 08 والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى؛
- يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة كأصل بالتكلفة؛
- تقوم المؤسسة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة باتساق من فترة لأخرى؛
- لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية ويتم اعتبارها مصاريف تطوير وتعالج حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 38؛
- في حالة التزام المؤسسة بترميم أو إزالة مخلفات عملية التنقيب والاستكشاف يتم الاعتراف بذلك كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 37؛

- القياس الأحق بعد الاعتراف بالمبدئ تقوم المؤسسة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل؛
- يمكن للمؤسسة التحول من سياسة محاسبية إلى أخرى للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب إذا كان التحول سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملائمة ودون التأثر على الموثوقية أو ستؤدي إلى معلومات أكثر موثوقية ولكن ليس أقل ملائمة؛
- يتم تصنيف تكاليف التقييم والاستكشاف والتنقيب كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقا لنوع الأصل؛
- يتم التوقف عن اثبات تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب عند ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج المصادر الطبيعية؛ ويجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما إذا تدنت قيمتها والاعتراف بخسارة التدني قبل إعادة التصنيف.
- يجب إخضاع الأصول المستكشفة والمرسملة من خلال تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب لتقييم التدني، فعندما يتبين أن هناك حقائق أو ظروف تشير إلى احتمالية أن تزيد تكلفة الأصل عن مقدار القيمة القابلة للاسترداد ففي هذه الحالة يجب على المؤسسة قياس وعرض والإفصاح عن خسارة التدني بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول؛
- يتم الاعتراف بخسارة التدني مباشرة في قائمة الدخل؛
- المؤشرات التي تشير إلى وجوب إجراء المؤسسة لاختيار التدني لتكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب والمعترف بها كأصل وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

-انتهاء حقوق الاستكشاف أو أنها على وشك الانتهاء ولا يتوقع تمديدها؛

-وجود تكاليف إضافية الاستكشاف والتنقيب لم يكن مخطط لها وغير واردة في موازنة الإنفاق؛

-كميات المصادر الطبيعية المتوقع استخراجها بناءا على عمليات التنقيب والاستكشاف لا تشير إلى وجود كميات تجارية ومجدية ويتوقع ايقاف التنقيب في هذه المنطقة؛

-إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أقل من تكلفة التنقيب والاستكشاف المرسملة كأصل.

- يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والاستكشاف عن المصادر الطبيعية، ما يلي:

-الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب، وكيفية الاعتراف الاعتراف بهذه التكاليف كأصول؛

-مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

المطلب الثالث: تكييف محاسبة الشركات البترولية في الجزائر وفق نظام المحاسبي المالي SCF

أولا: توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

نظرا لوجود شركات أجنبية من مختلف الجنسيات لصناعة البترول في الجزائر، فإن هذه الأخيرة اختارت التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والدليل على ذلك، هو أن الشركة الوطنية للمحروقات SONATRACH والتي تعتبر شركة محتكرة للصناعة البترولية في الجزائر، وضعت دليل المحاسبة العامة في جانفي 2010 يتماشى مع النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر، حيث يهدف الدليل إلى تقديم القواعد العامة للتقييم، التشغيل والتسجيلات المحاسبية.

بالإضافة إلى جداول مرفقة تسمح بعملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد[1].

ثانيا: أهم ما يميز النظام المحاسبي لشركة سوناطراك (الشركات البترولية في الجزائر) عن باقي الشركات الأخرى

1-الاحتياطات البترولية: لا يسجل الاحتياطي البترولي في شركة سوناطراك لأن قيمة وكمية الاحتياطات تقديرية وغير مضبوطة، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يخصص حساب للاحتياطات البترولية، وبالتالي لم نعترف بهذا السند رغم ضخامة قيمته وتأثيره على القوائم المالية واتخاذ القرارات[2].

2-تخصيص حساب رقم 24: خصص المخطط القطاعي لشركة سوناطراك الحساب رقم 24 (تثبيتات ومركبات الإنتاج) لتسجيل كل التثبيتات ومركبات الإنتاج المرتبطة مباشرة مع نشاط الشركة، حيث أن التثبيتات ومركبات الإنتاج للشركة تشمل الوحدات التقنية المخصصة لـ:

-إنتاج المحروقات الخاصة؛

-نقل المحروقات عبر القنوات؛

-تحويل المحروقات إلى منتجات تامة الصنع؛

-توزيع المنتجات التامة الصنع.

من بين الحسابات الفرعية للحساب 24 نجد.

[1] **دليل المحاسبة العام للفئة الأولى** - سوناطراك – الجزائر، 2010.

[2] سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 210.

-الحساب 240 (آبار وتركيبات للمستخرجات وتجميع المحروقات) حيث أن التركيبات تتمثل في: معدات الإنتاج، الآبار، معدات الضخ والضغط، ...

أما شـــبكات التجميع فتشـــمل في قنوات تقوم بتجميع إنتاج عدة آبار ونقلها لنقط مركزية معينة (مراكز التجميع الرئيسية)[1].

3-يتم إستنفاد البئر بطريقة عقلانية باستعمال معامل الاستخلاص.

4-لا يتم تسجيل البترول المنتج (المتدفق من الآبار) كإيراد لسببين:

-أخذ بالمبدأ المحاسبي "مبدأ الحيطة والحذر" الذي ينص على عدم المبالغة في تقديم الأصول وكذا تقديم الإيرادات.

-لأن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد الاحتياطي البترولي كأحد عناصر الايراد[2].

المبحث الثالث: التنظيم المحاسبي لأنشطة البترول

يعتمد التنظيم المحاسبي لأنشطة البترول على مجموعة من الفروض والمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية السائدة في مجال هذه الصناعة، بالإضافة إلى مجموعة من النشرات والتوصيات والدراسات أو المعايير المحاسبية (القياسية او المطوعة) الصادرة من قبل الجهات المهنية المختصة في شأن أنشطة البترول.

المطلب الأول: التنظيم المحاسبي لنشاط البحث والاستكشاف

أولا: خصائص نشاط البحث والاستكشاف

يتسم التنظيم المحاسبي لنشاط البحث والاستكشاف عن باقي الأنشطة الأخرى فيما يلي:

1-ضخامة تكلفة المهمات، المعدات والآلات

حيث تتميز المهمات، المعدات والآلات المستخدمة في أعمال البحث والاستكشاف للمكامن البترولية، بضخامة تكلفتها، خاصة وأن معظم تلك المعدات لا يمكن استخدامها في منطقة أخرى أو دولة أخرى، لضخامة تكلفة نقلها مثلا.

ضـــف إلى ذلك، فإن إهتلاك قيمة تلك المهمات والمعدات والآلات يتم تحميلها بالكامل على نشـــاط البحث والاستكشاف حتى لو تم خلال فترة أقل من سنة مالية وهذا راجع لخضوع أعمال البحث والاستكشاف لدرجة كبيرة من المخاطرة[3].

[1] دليل المحاسبة العام للفئة الثانية - سوناطراك – الجزائر، 2010.

[2] سالمي محمد دينوري، مرجع سابق، ص 215.

[3] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 78.

أما تلك المعدات والتجهيزات التي يمكن استخدامها فيما بعد في مرحلة الإنتاج، فإنه يتم تحويل جزء من إهتلاكها على نشاط الاستكشاف والقيمة الباقية ترحل إلى مرحلة التنمية استعدادا لمرحلة الإنتاج.

2-ضخامة قيمة النفقات الجارية لأعمال الاستكشاف:

إن الشركة صاحبة الامتياز بالتنقيب تحتاج إلى موارد بشرية ذات تخصصات علمية دقيقة، وبالتالي المرتبات والمكافئات المدفوعة لهم تكون مرتفعة بالإضافة إلى تكاليف إقامة معسكرات للعاملين والفنيين كون أن مناطق البحث والاستكشاف تتم في أماكن نائية. ناهيك عن نفقات المعيشة الترفيهية، التموين، الرعاية الصحية،.. ..

3-إرتفاع تكلفة الحصول على حق امتياز البحث والاستكشاف:

تقوم شركة إنتاج البترول للحصول على حق امتياز البحث والاستكشاف، بإبرام اتفاقية مع حكومة الدولة المصنعة التي تمنح الامتياز مقابل إتاوة تدفعها الشركة عند توقيع العقد، يضاف إليها كافة المصاريف الناتجة عن الحصول على ذلك الامتياز كالهدايا، الحفلات، الإكراميات....

4-خضوع أعمال الاستكشاف لعوامل المخاطرة وعدم التأكد لدرجة كبيرة

بعد أن تتم أعمال البحث والاستكشاف، قد تتأكد احتمالات تواجد البترول بكميات كبيرة، وقد تتنافى تلك الاحتمالات أو تشوبها عوامل عدم التأكد لأماكن اكتشاف البترول بكميات غير اقتصادية، الأمر الذي يؤكد خضوع أعمال البحث والاستكشاف لدرجة كبيرة من المخاطرة وعدم التأكد[1].

5-مواجهة صعوبات في التكييف المحاسبي لنفقات الاستكشاف وتحديد نتائج الاعمال:

حيث أن ضخامة تكاليف البحث والاستكشاف، تؤدي إلى عدم إمكانية إعداد حسابات ختامية لنتائج الأعمال يمكن فيها تطبيق عروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، خاصة عرض إستقلالية السنوات المالية، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

6-مواجهة صعوبات تصوير القوائم المالية:

من بينها مشاكل أسعار التحويل ومشاكل اختلاف المفاهيم المحاسبية عند تقديم الشركة صاحب الامتياز، قوائم مالية وفقا للنظم المحاسبية التابعة لبلدها، وكذا القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبية للدولة المضيفة.

[1] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 78-82.

7-عدم تحقق إيرادات مادية ملموسة:

ففي مرحلة البحث والاستكشاف يتم الانفاق ويكون العائد هو إمكانية اكتشاف البترول فقط، ولا يتحقق من وراء ذلك أية عائدات أو إيرادات إلا بعد تطوير الكشف البترولي والقيام بأعمال الاستخراج وتسويق المنتجات[1].

ثانيا: طرق معالجة مصروفات البحث والاستكشاف:

تتبع شركات النفط طرق متعددة في معالجة مصروفات البحث والاستكشاف، أهم هذه الطرق الثلاث التالية[2]:

1-إعتبارها إيرادية:

حيث يفتح حساب (أو عدة حسابات) خاص بهذه المصروفات، وتقفل في العام في حد أرباح وخسائر العام، من أسباب تضيفها لمصروفات ايرادية ما يلي:

- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات دورية Recurring في طبيعتها لازمة لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة ولذا فمن الأفضل اعتبارها إيرادية؛

-إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسمل منها حيث لا يمكن تحديد نسبتها بدقة إلى أصل معين دون غيره أو (أصول دون غيرها) ولذا فمن الأوفق اعتبارها ايرادية؛

-إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات سوف تخص مناطق غير منتجة (لا إيراد لها) حيث ثبت من التجربة الفعلية أن معظم المنطقة التي تشملها عمليات الاستكشاف تكون غير منتجة. ولذا فمن الأفضل تحميلها على ح/الأرباح والخسائر في عام إنفاقها؛

-إن تأثير هذه المصروفات على الأرباح والخسائر في نهاية عمر المشروع الانتاجي لن يختلف سواء تم تحميلها على ح/الأرباح والخسائر سنة فسنة أو تمت رسملتها في كل السنوات ثم أعيد تقسيمها وتحميلها للسنوات المختلفة من خلال عملية الاهلاك؛

-إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية أمر عملي Pragmatic أكثر من اعتبارها رأسمالية لأنه يقلل من حجم العمل المحاسبي بتحليلها وتوزيعها على المناطق المختلفة؛

-إن سياسة الحيطة والحذر Conservatism تقضي باعتبار هذه المصروفات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الانتاج، حيث أن عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.

---

[1] المرجع نفسه، ص 82-84.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ض 53.

2-إعتبارها رأسمالية: أي أن جميع مصروفات الاستكشاف تعتبر رأسمالية وتحمل على المناطق المنتجة فقط بغض النظر عما أنفق منها على مناطق منتجة أو غير منتجة وهذا يرجع إلى:

-أن مصروفات الاستكشاف تعتبر تكاليف غير مباشرة لابد من انفاقها على منطقة شاسعة من أجل العثور على حقول للنفط في جزء منها، فهذه المصروفات إذن جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسملتها واهلاكاها معا؛

-إن هذه الطريق تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي حيث تقلل من حجم العمل المحاسبي بالتحليل والتوزيع على المناطق المنتجة وغير المنتجة بالمقارنة مع الطريقة الثالثة.

-إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية سوف يظهر خسارة في بداية عمر الشركة لا سند لها لأنه ليس من المؤكد أن مناطق الاستكشاف ستكون غير منتجة، لذلك يجب رسملتها وإهلاكها ومن ثم في سنوات الإنتاج؛

-كذلك لإظهار نتيجة نشاط سنوي سليم للشركة يمكن استخدام معدل مصروفات معين وتحميل الفترات المالية بما يخصها مع استخدام سياسة الثبات لإظهار الربح الصحيح للشركة.

3-إعتبار الجزء المنفق على مناطق منتجة رأسمالها، والجزء المنفق على مناطق غير المنتجة إيرادي.

حيث أن هذه الطريقة هي الأكثر استنادا إلى مبادئ محاسبية سليمة، رغم أن طريقة الرأسمالية هي الأكثر شيوعا، ومن مبررات استخدامها ما يلي:

-إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي باعتبار المصروفات المنفقة لاقتناء أصل من الأصول جزءا من تكلفة ذلك الأصل، وهذه المصروفات إذن يجب أن توزع بمعدل معين بين الأصول (أي المناطق المنتجة وغير المنتجة) أو تحمل على إحداهما دون الأخرى حسبما تكون نتيجة الاستكشاف؛

-إن هذه الطريقة تتمشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات القاضي بأن تنسب الإيرادات في كل فترة محاسبية إلى المصروفات التي أدت إلى تحقيقها عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المعنية؛

-إن هدف المحاسبة هو بيان نتيجة عمل المشروع وتصوير مركزه المالي السليم قدر الإمكان بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي أو عبئه خاصة مع استخدامات الحاسبات الالكترونية؛

-إن الوضوح والدقة هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فان إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معينة أساس لا غنى عنه في المحاسبة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة أثناء حياة المشروع، ولذلك فإن التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون خلط بينهما أمر في منتهى الأهمية.

ثالثا: المعالجة المحاسبية لنشاط البحث والاستكشاف وفقا SCF

هناك بعض التثبيتات التي تحت سيطرة الكيان غير مملوك لها وإنما تحصل عليها على شكل امتياز هذه التثبيتات قد تكون على شكل أراضي أو مباني أو تهيئة أراضي أو تركيبات تقنية. إن الشركات البترولية تتحصل على الأراضي أو المناطق البحرية على شكل امتياز، قد يمنح هذا الامتياز بمقابل رمزي في حالة الشركات الوطنية أو في حالة تشجيع الاستثمارات، وقد يمنح بسعره السوقي.

1 – التسجيل المحاسبي للحصول على حق الامتياز

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتناء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.[1]

- **في حالة الحصول على حق الامتياز مجانا**

– عند الحصول على حق الامتياز

22		قيم ثابتة تحت التوكيل	X	
	229	حق مانح الامتياز (التوكيل)		X

– في نهاية كل سنة من مدة التوكيل(الامتياز) يسجل تسديد الإتاوات:

651		إتاوات مرتبطة بالامتيازات	X	
	512	بنوك الحسابات الجارية		X

– في نهاية مدة الامتياز المجاني فيسجل على النحو التالي:

229		حق مانح الامتياز (التوكيل)	X	
	22	قيم ثابتة تحت التوكيل		X

- **في حالة الحصول على هذا الامتياز بمقابل**

– عند الحصول على حق الامتياز بمقابل

22		قيم ثابتة تحت التوكيل	X	
	512	بنوك الحسابات الجارية		X
	53	صندوق		X

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة**، عدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 59.

- في نهاية يتم تسجيل الاهتلاك:

682		المخصص للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز	x	
	282	اهتلاك قيم ثابتة موضوعة تحت الامتياز		x

ملاحظة: في حالة شراء قيم ثابتة تحت التوكيل يتم تسجيل الاهتلاك المخصص لذلك.

2-المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف

تتمثل المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف باعتبارها مصروفات إيراديه:

21511		تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي	x	
	404	موردو التثبيتات		x

-في نهاية الدورة يتم تسجيل الاهتلاك

681		المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية	x	
	281511	اهتلاك تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي		x

- تسجيل مصاريف صيانة متعلقة بالاستكشاف

615		مصروفات صيانة مهمات استكشاف	x	
	401	مورد سلع وخدمات		x

- تسجيل عملية استخدام تموينات أخرى في الاستكشاف

602		تموينات أخرى مستهلكة	x	
	32	تموينات أخرى		X

- عند تسجيل المصاريف التعاقدية الاستكشافية

611		خدمات استكشاف تعاقدية (التقاول العام)	x	
	401	مورد سلع وخدمات		X

- عند تسجيل مصاريف العاملين

63		أعباء المستخدمين	x	
	421	مستخدمون أجور مستحقة		X

-عند الحصول على الخرائط المسحية

617		خرائط المسح والاستكشاف	x	
	401	موردو سلع وخدمات		X

- عند السديد

404		موردو سلع وخدمات	x	
421		مستخدمو أجور مستحقة	x	
	512	بنوك الحسابات الجارية		X

- في حالة الحصول على جزء من هذه التثبيتات أوكلها على شكل إيجارات يسجل كتكاليف تأجير ولا نسجل الاهتلاك[1]

613		إيجارات	x	
	401	موردو سلع وخدمات		x

المطلب الثاني: التنظيم المحاسبي لنشاط التنمية والتطوير

أولا: خصائص نشاط التنمية والتطوير: وتتلخص الخصائص العامة لنشاط التنمية فيما يلي[2]:

-ضخامة الأموال التي تمثل إنفاقا رأسماليا؛

-استخدام موارد بشرية على درجة عالية من الكفاءة العلمية والعملية؛

-ازدياد حجم الأموال المستثمرة نتيجة تباعد مواقع النشاط الإنتاجي (الحقول أو الآبار)؛

-تعرض نشاط الاستخراج إلى عنصر المخاطرة؛

-تعدد جنسيات الشركات العاملة في مجال الاستخراج.

كما تتخلص الخصائص المميزة لنشاط التنمية إلى:

-تتميز عناصر النفقات أو التكاليف في تلك المرحلة بأنها متصلة، بمعنى أنها تتأثر بتكاليف المرحلة السابقة، (البحث والاستكشاف) نتيجة تحميلها عليها، كما أنها تؤثر في تكاليف المرحلة اللاحقة-التشغيل والإنتاج-نظرا لتحميلها بكافة تكاليف مرحلة التنمية؛

-تتميز هذه المرحلة بالسهولة النسبية – قياسا بسابقتها-فيما يتعلق بالرقابة والتحكم في عناصر التكاليف والنفقات؛

[1] لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد،(المستمد من المعايير للمحاسبة)**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009، ص:199.

[2] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص.ص 132-133.

-يعتبر التنظيم المحاسبي لهذه المرحلة تنظيما وسيطا ينتهي الهدف منه بانتهاء أعمال المرحلة والنشاط.

ثانيا: عناصر النفقات الملموس / غير ملموس

وتنقسم المصرفات التي تنفقها الشركات على حفر الآبار وتطويرها واعدادها للإنتاج، إلى نوعين هما:

1-تكاليف الحفر والتطوير غير ملموس: وتسمى أيضا نفقات الحفر المهتلكة، وتشمل المصروفات التالية:

أ-المصروفات الجيولوجية والجيوفيزيائية لتحديد مكان الحفر؛

ب-مصروفات إعداد مكان الحفر، وتشمل ما يلي:

-تنظيم وتسوية الأرض ومعالجة نضح المياه إن وجدت؛

-تكاليف بناء الطرق وإرساء أساسات الحفر؛

-تكاليف نقل أجهزة الحفر وإقامتها على المنطقة.

ج-مصروفات أجهزة الحفر وعملية الحفر نفسها، وتشمل ما يلي:

-أجور عمال الحفر؛

-المواد والمهمات اللازمة للحفر؛

-صيانة وتصليح الآلات ومعدات الحفر؛

-الوقود والطاقة المحركة؛

-اهتلاك الآلات ومعدات الحفر؛

-تكاليف أخرى غير مباشر.

د-مصروفات عملية الاتمام وتشمل ما يلي:

-إجراء الاختبارات اللازمة؛

-تغليف البئر وإحاطته بالإسمنت؛

-تكلفة العوام والمواد الكيميائية المذيبة؛

-تثقيب البئر؛

-تركيب الصمامات وتجهيزات البئر الأخرى.

هـــــ-المصـــروفات الأخرى اللازمة للقيام بفك معدات الحفر وتنظيف المكان بعد انتهاء عملية الحفر وردم الآبار الجافة.

2-تكاليف التجهيزات والمعدات الملموسة الخاصة بالبئر أو العقد:

وتشـــمل كل ما ينفق على اقتناء الآلات والمعدات والتجهيزات الملموســـة اللازمة لإعداد البئر للإنتاج. وبوجه عام تكون هذه المعدات مركبة إما لخدمة بئر معين أو لعدد من الآبار في عقد امتياز واحد. ومن خصائصها أيضـــا أنه يمكن فكها ونقلها إلى مواقع أخرى. وبالطبع فهي تختلف عن تلك الآلات والمعدات الثابتة التي تمتلكها الشركة ولا تخص عقدا معينا او بئر معينة كالآلات ومعدات الحفر وسيارات النقل وما شابه ذلك.

وتنقسم التجهيزات والمعدات والآلات إلى ما يلي[1]:

1- تجهيزات مركبة داخل البئر: كأنابيب تغليق البئر الأولية والصـــمامات والأنابيب داخل البئر وغيرها، ماعدا تكاليف نقلها وتركيبها التي تدخل في تكاليف الحفر والاعداد الغير ملموسة؛

2-تجهيزات مركبة على البئر: أي التجهيزات الموجودة فوق ســـطح البئر كالهيكل المعدني المركب، أنابيب الاستخراج، أجهزة الضخ،.. وتشمل تكلفة شرائها ومصاريف النقل والتركيب؛

3-التجهيزات الخاصة بالعقد ككل: كأجهزة فصل الزيت عن الغاز، أجهزة القياس والمحركات، وتشمل تكلفة شرائها مضاف إليها تكاليف النقل والتركيب.

ثالثا: المعالجة المحاسبية لتكاليف التنمية والتطوير:

يجب تسجيل تكاليف مرحلة التنمية في السجلات المحاسبية حين حدوثها، وليس هناك تضارب بين هذا التسجيل المالي وبين قائمة تكاليف التنمية، حيث أن الإثبات المحاسبي يكون في دفاتر اليومية الخاصة بنظام المحاسبة المالية وذلك لجميع عناصر المصروفات، حتى يمكن فتح الحسابات المختصة بدفتر" أستاذ الأنصبة الخارجية ".

غالبا ما تكون القيود في دفتر اليومية مرتبطة إرتباطا وثيقا مع نظام الأمر بالصرف، وإقامة الأعمال والمباني اللازمة لتنمية وتطوير الكشف البترولي.

ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي[2]:

❖ **عند مرحلة الانجاز:**

- تسجيل المصاريف المتعلقة بالأشغال قيد الانجاز

6XX	401	مصاريف مورد سلع وخدمات	X	X

- تسجيل الفواتير أو حسابات أشغال من طرف الكيان متعلقة بالشغال قيد الانجاز

[1] عبد الخالق مطلك الراوي، مرجع سابق، ص.ص 90-91.

[2] **Manuel de Comptabilité Générale la Classe2**, Sonatrach, Janvier, 2010, p-p:169-170.

232		تثبيتات ملموسة قيد الانجاز	X	
	404	مورد التثبيتات		X

❖ **عند نهاية الدورة أو الانجاز:**

- تسجيل التثبيتات المتعلقة بالشغال قيد الانجاز[1]

232		تثبيتات ملموسة قيد الانجاز	X	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		X

- في حالة نقص القيمة للأشغال قيد الانجاز

681		المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	
	293	نقص القيمة على تثبيتات قيد الانجاز		X

- في حالة استرجاع نقص القيمة للأشغال قيد الانجاز

293		نقص القيمة على تثبيتات قيد الانجاز	X	
	781	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الغير جارية		X

❖ عندنهاية عمليات إعداد المنطقة بالتجهيزات والطرق والمباني يكون القيد اللازم لتسوية التكاليف المتعلقة بالأعمال الجارية كما يلي:

- في حالة إتمام تثبيتات قيد الإنجاز.

21XX		من ح/ تثبيتات ملموسة	X	
	232	إلى ح/ تثبيتات ملموسة قيد الانجاز		X

- في حالة إتمام التثبيت قيد الانجاز (هذه التثبيتات هي آبار)

2400		من ح/ آبار	X	
	232	إلى ح/ تثبيتات ملموسة قيد الانجاز		X

- في حالة إلغاء مشروع تثبيتات قيد الإنجاز (في حالة إلغاء المشروع، أو أن الآبار جافة)

681		من ح/ المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	
	293	إلى ح/ نقص القيمة على تثبيتات قيد الانجاز		X

ثم

293		من ح/ نقص القيمة على تثبيتات قيد الانجاز	X	
	232	إلى ح/ / تثبيتات ملموسة قيد الانجاز		X

[1] حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي IAS/IFRS) SCF)**، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 63.

❖ يتم فتح ثلاثة حسابات في دفتر أستاذ الأنصبة الخارجية وهي :

أ- حساب الأعمال الجارية (تحت التنفيذ)؛

ب- حساب التجهيزات؛

ت- حساب الممتلكات المنتجة.

ويتم الترحيل إلى الحسابات المذكورة من القيود السابق إتباعها في دفتر اليومية.

ونود أن نشير إلى أن النصيب الخارجي معناه توزيعات الأرباح التي يحصل عليها صاحب حق من خارج الشركة. وعادة ما يكون صاحب الحق هو الدول التي تمنح حق امتياز استغلال أراضيها و بترولها لشركة ما أجنبية متخصصة في نشاط الإنتاج البترولي مقابل حصة صافية في الأرباح. وقد يكون صاحب الحق شركة أخرى تمتلك أسهما في الشركة المنتجة أو التي تقوم بأعمال الإنتاج (وتسمى الشركة القابضة أو الشركة الأم).

المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي لنشاط التشغيل والإنتاج

إن صناعات استخراج البترول من الصناعات الإستراتيجية على المستوى المحلي والدولي، وهذا لما ينتج عنها من آثار على الصعيد الاقتصادي والسياسي والعسكري. أما على المستوى المحاسبي يتميز نشاط إنتاج واستخراج البترول بعدة خصائص التي تميز صناعات الاستخراج والتعدين بصفة عامة، إضافة إلى مجموعة من الخصائص التي تميز نشاط إنتاج واستخراج البترول بصفة خاصة.

أولا: الخصائص المحاسبية لنشاط استخراج البترول

تتخلص الخصائص المحاسبية لنشاط استخراج وإنتاج البترول فيما يلي[1]:

1-التكامل بين نشاط الإنتاج والأنشطة الأخرى

يعتمد نشاط إنتاج البترول أساسا على نشاطي البحث والاستكشاف والتنمية والتطوير، وبالتالي فإن تكاليف نشاط الإنتاج ستتأثر بعناصر الإنفاق والتكاليف التي حدثت أثناء مرحلتي البحث والاستكشاف والتنمية والتطوير. يتكامل نشاط إنتاج البترول مع نشاط التسويق ونقل البترول سواءا عن طريق خطوط الأنابيب الممتدة عبر أراضي مجموعة من الدول أو باستخدام الناقلات.

[1] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 162-166.

2-ضخامة حجم الإنفاق على التكوين الرأسمالي

إن نشـــاط إنتاج البترول يشـــبه نشـــاط التنمية والتطوير من حيث احتياجه إلى أموال طائلة الإنفاق على الأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة، والأصول الملموسة تتمثل في المعدات والآلات، أما الأصول غير الملموسة فتتمثل في الخدمات وأعمال التسوية والتمهيد بالإضافة إلى إمدادات المياه وخطوط الكابلات الكهربائية وغيرها.

3-تناقص المخزون البترولي:

تتميز صـناعة اسـتخراج المعادن بوجه عام والبترول بوجه خاص بخاصـية الاسـتنفاد، بمعنى أن المخزون من البترول والغاز الطبيعي يتناقص تدريجيا كلما تزايدت أعمال الاستخراج، ومن الصعب بل يستحيل استبدال ما تم استنفاده من البترول أو الغاز المستخرج.

4-الاكتشافات غير الاقتصادية:

قد يحدث في كثير من الأحيان أن يتم حفر آبار بترولية ولكن لا يمكن الاســتفادة منها لأســباب متعلقة بالحفر الذي يتطلب الوصول إلى أعماق صعبة الوصول لأسباب جيولوجية أو تكنولوجية أو فنية، أو أن الآبار التي تم حفرها غير مجدية اقتصـاديا إما لأن الكميات المخزونة قليلة بحيث لا تصـلح للاسـتغلال التجاري أو أن السـائل المكتشف يوجد به كثير من الشوائب التي تحتاج إلى معالجات كيميائية تتكلف أموالا كبيرة.

5-اختلاف حجم التكاليف بسبب الشوائب:

من مميزات الزيت البترولي وجود مواد مذابة به أو شـــوائب عالقة به مثل الكبريت والمواد الصـــلبة والمواد الشـــمعية. وقد تنخفض هذه الشـــوائب في بعض الآبار أو الحقول وتتزايد في البعض الآخر، وتؤثر هذه الشـــوائب على تكاليف الإنتاج نظرا لاحتياجها إلى وتجهيزات لفصل الشوائب عن الزيت البترول.

6-اختلاف حجم التكاليف بسبب مواقع الاستخراج:

يتفاوت حجم تكاليف اسـتخراج وإنتاج البترول بحسـب أماكن الاسـتخراج من حيث قربها أو بعدها عن المناطق المأهولة أو المدن أو قربها أو بعدها عن الطرق الدولية أو الموانئ، ونظرا لأن معظم الاكتشـــافات البترولية تكون في الصـحاري أو المناطق البحرية أو في مناطق شـديدة البرودة في الدول الباردة، فإن الشـركات المنتجة ملزمة بإنشـاء مدن سـكنية وإنشـاءات للعاملين بحقول الإنتاج، بالإضـافة إلى توفير جميع المزايا العينية للعاملين من إعاشـة وانتقالات من وإلى موقع العمل، وترفيه، والرعاية الطبية أيضا.

7-تميز نشاط الإنتاج بالمنتجات المشتركة:

في اغلب الأحيان يتم اكتشـــاف البترول ومعه الغاز الطبيعي الذي يكون مضـــغوطا داخل المكمن أو المسـتودع البترولي، ومنطقيا أن تكلفة الاسـتخراج ينبغي أن توزع على كلا المنتجين، إن عملية توزيع التكاليف بين

المنتجات المشتركة تعد من المشاكل المحاسبية التي تحتاج إلى أسس دقيقة في توزيعها لكي يمكن التوصيل إلى تكلفة كل منتج على حدى، وبالتالي ما يحققه من عائدات صافية.

8-التطور التكنولوجي السريع:

إن أعمال استخراج البترول تخضع للصراعات الدولية والمنافسة الشديدة، والحصول على أكبر عائد ممكن من إنتاج البترول يستدعي استعمال أحدث الإمكانيات المتاحة والمتطورة تكنولوجيا سواء في عمليات الحفر أو الاستخراج، كما أن وجود معدات حديثة يترتب عملية ظهوره مشكلة التقادم التي تستدعي إهلاك المعدات غير المتطورة.

9-خضوع الإنتاج لسوق المشترين:

يوجد منظمات دولية ينتهي لها منتجي البترول تعمل على التنسيق بين الدول المنتجة في حجم عمليات الاستخراج لكي تتمكن من منع تدهور أسعار البترول دوليا الذي يخفض من حجم عوائده، ومن بين هذه المنظمات نجد منظمة الأوبك الدولية ومنظمة الأوبك العربية، وفي المقابل تكونت وكالة الطاقة الدولية لمواجهة منظمات إنتاج البترول بواسطة خفض استهلاكه وتنظيم عمليات استيراده، وظهرت آثاره دوليا بانخفاض أسعار البترول، مما يعني أن سوق المشترين هو المتحكم في إنتاج البترول.

10-الاتفاقات الدولية:

غالبا ما يتم إنتاج البترول في دول العالم بين حكومات الدول التي يتواجد البترول في أراضيها وبين شركات متعددة الجنسية متخصصة في أعمال استخراج وإنتاج البترول، ويتم تحديد النسب في العائد لكل من الحكومات والشركات عند (منح حقوق الامتياز) إبرام عقود الاتفاق والتي تعد بمثابة اتفاقيات دولية، وتؤثر هذه الاتفاقيات على تكاليف الإنتاج.

ثانيا: وحدات القياس الدولية للمنتجات البترولية:

إن الإنتاج في منشآت إنتاج البترول يتم في شكل كميات مستخرجة، ويتم قياس هذه الكميات بواسطة الحجم وليس الوزن، وهذا راجع لان المنتجات البترولية تتحول إلى شكل غازي عند تعرضها للحرارة عند إنتاج الوقود. وانسب المقاييس لهذا الإنتاج هو القياس بالحجم. إن وحدات قياس البترول هي البرميل أو الطن[1]، حيث أن:

[1] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 175.

1 برميل = 158,984 لتر = 42 قالون (الولايات المتحدة الأمريكية) = 58 قالون (بريطانيا العظمى) 1 طن = 7,3 برميل[1].

ووفقا لما سبق فإنه يوجد لدينا منتجان رئيسيان من منتجات البترول وهما:

1–الزيت السائل: يتم قياس الإنتاج من الزيت البترولي بوحدة قياس معروفة دوليا وهي البرميل، وعلى أساسه يتم قياس حجم الإنتاج، وحجم المخزون البترولي بباطن الأرض، وعمليات البيع أيضا.

2–الغاز الطبيعي: يتم قياس الغاز الطبيعي دوليا في شـــكل مضـــغوط بوحدة القياس "الألف قدم مكعب" وهي وحدة التعامل الدولية عند الاستخراج والبيع، وتقدير حجم المخزون من باطن الأرض أيضا.

ثالثا: معالجة مصروفات وإيرادات التشغيل والإنتاج في ظل النظام المحاسبي المالي:

نظرا لتعدد الحسابات وتعدد التسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية التشغيل والإنتاج، سوف نقوم بعرض بعض العمليات المحاسبية التي تخص هذه المرحلة–مرحلة الإنتاج– كما يلي:

دراسة 355 المنتجات المصنعة

يقسم هذا الحساب إلى:

3550 مخزونات خام brutshydrocarbures

35501 مخزونات سائلة خام

نسجل في هذا الحساب مخزون منتجات تامة التالية : بترول خام وHR720

35502 محروقات غازية خام EXTRAIT

نسجل في هذا الحساب مخزون منتجات تامة التالية: مستخلص GPL (غاز البترول السائل) وغاز طبيعي مستخلص GAZ NATUREL EXTRAIT

3551 منتجات بترولية وغاز معالج Prodiuts petroliers et gaz traités

نسجل في هذا الحساب مخزون منتجات تامة التالية: بنزين ممتاز عادي، naphtalowd، kérosène، gaz– oil، fuelsBTS، fuelsHTS

35511غاز طبيعي سائل GNL

35512غاز البترول سائل GPL (بيتان، بروبان)

35514منتجات أخرى معالجة: نسجل في هذا الحساب

Naphtaléger, éthane, pentaane

ISO3552

[1] سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 104.

ARTICLESACCESSOIRES3556 نسجل في هذا الحساب مخزون منتجات تامة من fuelsHTS, bitune

التسجيلات المحاسبية:

1 – الدخول للمخازن منتجات تامة

355		منتجات مصنعة	×××	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		×××

2 – خروج منتجات تامة من المخازن

724		تغير المخزونات من المنتجات	×××	
	355	منتجات مصنعة		×××

3 – في نهاية الدورة في حالة نقص القيمة

أ – تسجيل نقص القيمة

685		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة–أصول جارية	×××	
	395	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات		×××

ب–استرجاع نقص القيمة:

395		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	×××	
	785	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات–أصول جارية		×××

خلاصة

إن طبيعة نشـاط البترول وأهميته الاقتصـادية والاجتماعية والسـياسـية، تجعل التعامل معه من كل الجوانب مميز مقارنة بالسـلع الأخرى المتواجدة على مسـتوى الأسـواق العالمية، السـبب الذي جعل المنظمات والجمعيات المحاسـبية الدولية تسـلط الضـوء على مجال الصـناعات الاسـتخراجية لوضـع قواعد ومعايير محاسـبية دولية تتماشـى وطبيعة نشـاط تلك الصـناعات بما فيها صـناعة البترول، وعلى الرغم من ذلك لم تتوصـل إلى حد السـاعة للتوافق المحاسبي بين مختلف الدول الذي أصبح من الضروري الوصول إليه خاصة وأن معظم الشركات البترولية هي شركات متعددة الجنسيات (الشركات العابرة للقارات).

الفصل الثاني

المشكلات المحاسبية المرتبطة بالشركات البترولية

تمهيد

إن التنظيم المحاسبي يشتمل عادة على مجموعة من الترتيبات والأساليب المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات المالية السليمة التي تتصل بأعمال المنشأة، ولذلك فإن التنظيم يرتكز دائما على هيكل مستندي يتناسب مع كبر حجم النشاط وأغراض المنشأة، ويشتمل أيضا على تصميم محاسبي يوفر أقصى قدر من الرقابة الداخلية بحيث يمكن من دقة البيانات المحاسبية وسلامتها، الأمر الذي يساعد على إمكانية عمل الحسابات الختامية وإعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بشكل يوضح حقيقة النشاط ونتائجه.

ومن بين ما يؤثر على التسجيل المحاسبي ودقة البيانات في منشآت البترول مجموعة من المعاملات التي تمثل مشكلات متميزة في النشاط البترولي تحتاج إلى معالجات محاسبية وفقا لقواعد خاصة.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

-المبحث الأول: التقييم المحاسبي للأصول القابلة للنفاد.

-المبحث الثاني: إهتلاك التثبيتات في شركات البترول.

-المبحث الثالث: مشكلات الإيرادات في شركات البترول.

المبحث الأول: التقييم المحاسبي للأصول القابلة للنفاد

الأصـول القابلة للنفاد هي عبارة عن الأصـول الطبيعية التي لا يمكن اسـترجاعها أو تعويض ما فقد منها والمكنونة في باطن الأرض، والتي لا تعرف قيمتها بالضـبط لا كما ولا نوعا إلا عند الاسـتخراج. ويتم الحصـول عليها عن طريق شـراء الأرض أو شـراء حق الحفر واسـتغلال الثروات الطبيعية الموجودة في باطنها من بترول وغاز وزيت ... إلخ . وتتلخص دورة إنتاجها في المدة التي يستنفد فيها الاحتياطي الموجود في باطن الأرض.

المطلب الأول: مفهوم الأصول القابلة للنفاد

سـنتطرق فيما يلي إلى مفهوم الأصـول القابلة للنفاد وذلك من خلال تعريفها محاسـبيا وذكر خصـائصـها ومقارنتها بين الأصول الثابتة.

أولا: التعريف المحاسبي للأصول القابلة للنفاد

لقد تعددت تعاريف الأصـــول القابلة للنفاد، والتي هي عبارة عن الثروة المعدنية الموجودة في باطن الأرض مثل: الزيت والفحم، النحاس والحديد، المحاجر والأخشاب في الغابات.

ونذكر فيما يلي البعض من هذه التعاريف:

فقد عرفها (KOHLER) بأنها: "الأصـــول التي تتناقص قيمتها عن طريق اســـتخراج المنتج وإزالته، مثل الخامات والزيت والأخشاب التي تحتوي عليها"

كما عرفها (Byron Baher Smith) على أنها "الأصـــول الطبيعية من منتجات الأرض وعند اســـتخراجها منها تعتبر أصولا متداولة"[1].

وفيما يلي نستخلص تعريف شـامل للأصـول القابلة للنفاد: هي عبارة عن الثروات الطبيعية التي وهبها الله للإنسان ومكنه من اكتشافها، أما محاسبيا هي تلك الأصول التي تتناقص قيمتها بسبب الاستخراج المستمر منها، والتناقص يكون بمقدار معادل للقيمة المســتخرجة، ويرجع هذا التناقص إلى أن المعادن بما فيها البترول هي هبة من هبات الله سـبحانه وتعالى كامنة في باطن الأرض، وبالتالي لا يمكن اسـتبدالها أو تعويض جزء منها بعد اكتشـافها واستخراجها، وهذا ما جعلها تخضع محاسبيا لما يسمى بالنفاد أو الاستنفاد[2].

ثانيا: خصائص الأصول القابلة للنفاد:

تتمتع الأصول القابلة للنفاد بعدة خصائص نذكر أهمها:

[1] محمد رؤوف مصطفى، **محاسبة انتاج البترول**، مطابع كويت تايمز، الكويت، 1980، ص.ص 25-26.

[2] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 54.

-الأصول القابلة للنفاد هي عبارة عن أحد أنواع أصول الصدفة LUCKYASSETS، بمعنى أن تكلفة الحصول عليها لا تتناسب مع قيمتها الاقتصادية؛

-للحصول على هذه الأصول يجب توفير استثمارات ضخمة وعمليات بحث وتطوير طويلة نسبيا، وتخضع هذه الاستثمارات وتلك العمليات لعوامل المخاطرة وعدم التأكد؛

- عدم وجود علاقة مباشرة بين كم الأصول القابلة للنفاد وتكاليف البحث والاستكشاف التي تتحملها المنشأة عند اقتنائها[1]؛

-تتناقص الأصول القابلة للنفاد باستمرار مع العملية الإنتاجية إلى حد التلاشي في النهاية؛

-تتحول الأصول القابلة للنفاد من أصل ثابت، وهي في باطن الأرض إلى أصل متداول عند استخراجها إلى سطح الأرض، بمعنى أنها تتحول مباشرة إلى منتوج نهائي عند استخراجها[2].

ثالثا: مقارنة بين الأصول القابلة للنفاد والأصول الثابتة:

اختلفت الآراء حول تحديد طبيعة الأصول القابلة للنفاد ما إذا كانت تعد من أنواع الأصول الثابتة في الصناعات الاستخراجية وذلك لأن استنفادها يتم على المدى البعيد، أو تعد من الأصول الطبيعية لما تتميز به من خصائص تجعلها مختلفة عن الأصول الأخرى.

وفي الجدول الموالي سيتم إجراء مقارنة أهم العناصر بين الأصول القابلة للنفاد والأصول الثابتة:

[1] أسامة قديري وآخرون، مرجع سابق، ص.ص 48-49.

[2] محمد رؤوف مصطفى، مرجع سابق، ص 28.

الجدول رقم (02-01): مقارنة لأهم العناصر بين الأصول القابلة للنفاد والأصول الثابتة

الأصول القابلة للنفاد		الأصول الثابتة
هي هبة من هبات الله ويتم الحصول عليها بالاكتشاف بعد إجراء عمليات البحث في مناطق الامتياز والتأكد من وجود البترول والغاز بكميات تجارية.	1	يتم الحصول عليها عن طريق الشراء، الامتلاك، التبرعات، الهبات.
تتميز بطبيعتها غير الدائمة فهي تنقص وتنعدم بالاستعمال.	2	تتميز بطبيعتها الدائمة وأنها تبقى على حالها ماديا مهما طال أمد استخدامها.
تعد إحدى المواد المنتجة التي يمكن استخدامها في عمليات وأنشطة اقتصادية أخرى.	3	تعد إحدى أدوات الإنتاج.
يحدد عمرها باحتياطي البترول أو بمعنى أخر بكميات الخزين في باطن الأرض والفترة الزمنية التي يستنفد فيها المخزون	4	يحدد عمرها بعدد السنين التي تكون فيها صالحة للاستخدام الاقتصادي
تقاس قيمته ومنافع الإنتاج المتولد عن استخدامها بمعدل الإنتاج سواء في اليوم أو في السنة.	5	تقاس قيمة ومنافع الإنتاج المتولد عن استخدامها بحجم الإنتاج أو أثرها على وحدة الزمن.
تعتبر طاقة مخزنة ومادة أولية يتم الاستفادة منها مباشرة أو القيام بتضييعها.	6	تعتبر وحدة إنتاجية أو جزءا من مكونات وحدة إنتاجية أو جزءا من مكونات وحدة خدمية تساهم في تصنيع المنتج.
تقتنى لغرض بيعها كمنتج نهائي بعد عمليات الاستخراج وإنتاج البترول.	7	تقتنى لغرض الاستخدام في الإنتاج ولا تباع كجزء من عملية المتاجرة.
تنعكس قيمتها على الوحدات المستخرجة وتصبح جزءا أساسيا من تكلفة الوحدات المباعة وتحسب على أساس حصة البرميل الواحد من قيمة الأصول القابلة للنفاد.	8	تتمثل قيمتها في تكاليف إنتاج مدفوعة مقدما توزع على عدد معين من السنين أو حجم الإنتاج المتوقع.
تتغير قيمتها كلما تمت عمليات خاصة باستنفاد الاحتياطي من البترول والغاز وتزداد كلما ازدادت الاحتياطات أو الاكتشافات الجديدة.	9	تتغير قيمة الموجودات الثابتة الدفترية تبعا لفترات الاستخدام والصيانة التي تحرى لها، وتزداد قيمتها عند إجراء عمليات الصيانة الكبيرة والجوهرية.
تحتاج الأصول القابلة للنفاد إلى فترة قصيرة نسبيا للتحول إلى أموال سائلة لذلك فهي تكون أقرب إلى الأصول المتداولة عن الأصول الثابتة.	10	تحتاج الأصول الثابتة إلى فترة زمنية طويلة كي تتحول إلى الأصول المتداولة.

المصدر: حازم محمد دايخ، محاضرات في محاسبة مصادر الطبيعة، كلية المستقبل الجامعة، العراق، د.ت، ص.ص 4-5.

المطلب الثاني: ماهية الاحتياطي البترولي

سنتطرق فيما إلى ماهية الاحتياطي البترولي وذلك من خلال ذكر نظم ملكية الاحتياطي البترولي وعرض مفهوم الاحتياطي البترول وذكر أنواعه.

أولا: نظم ملكية الاحتياطي البترولي:

قسم البعض من فقهاء القانون نظم ملكية الثورات الطبيعية إلى ثلاثة نظم رئيسية وهي[1]:

-**النظام الأول** هو نظام الالتصاق، ويعد مالك سطح الأرض طبقا لهذا النظام مالكا لما في باطنها من ثورات طبيعية، وهو النظام المعمول به في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة؛

-**النظام الثاني** هو نظام المال المباح، أن الثروات الطبيعية الكامنة في باطن الأرض طبقا لهذا النظام لا تكون ملكا لأحد إلى أن يتم اكتشافها ومن ثم تؤول ملكيتها إلى مكتشفتها، وهو النظام المعمول به أيضا في الولايات المتحدة الأمريكية؛

-**النظام الثالث** والأخير وهو نظام ملكية الدولة، فان ملكية الثورات الطبيعية الكامنة في باطن الأرض طبقا لهذا النظام تكون ملكا للدولة بغض النظر عن مالك سطح الأرض.

هناك اتجاهان رئيسيان بالنسبة لحق ملكية الاحتياطات البترولية، أحدهما نظام الملكية الخاصة لتلك الاحتياطات بمعنى أن مالك سطح الأرض له حق ملكية ما في باطنها من احتياطات بترولية، والولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هي من تأخذ بهذا النظام.

أما الاتجاه الثاني فهو أن الاحتياطات البترولية ملكية عامة للدولة وليس لمالك سطح الأرض حق في ملكيتها أو الأرباح الناتجة عن استغلال أرضه وإنما له حق التعويض فقط عن الأضرار التي لحقت به أو مقابل استعمالها وذلك طبقا للقوانين السائدة في الدولة، فهذا الاتجاه يقوم على أساس أن البترول من دعائم الثروة القومية التي يقوم عليها الاقتصاد القومي ويجب اعتباره من أموال الدولة ولها الحق في اتخاذ ما تراه مناسبا للمحافظة عليه واستغلاله، وهذا هو الاتجاه السائد في دول الشرق الأوسط وأمريكا اللاتينية وإفريقيا.

وينتقد بعض فقهاء القانون نظرية ملكية الدولة للمواد الطبيعية وقالوا أن هناك خلطا بين سيادة الدولة على المواد الطبيعية وملكية المواد الطبيعية، فإذا كانت الدولة بما لها من حق السيادة الإقليمية تستطيع أن تنتزع وتسيطر على الممتلكات في إقليمها فهذا لا يعني أنها تستطيع تجاهل الحقوق التي تنشأ طبقا لقواعد القانون، والسيادة لا تعني الملكية.

[1] علي عبد الرحيم طلبة حسانين، **نموذج محاسبي لتقييم الأصول القابلة للنفاد في شركات انتاج البترول**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة عين الشمس، مصر، 1992، ص 33.

ثانيا: تعريف الاحتياطي البترولي

حجم الاحتياطي البترولي العالمي يعتبر من المواضيع المثيرة للجدل فيما يخص الطاقة العالمية، حيث يتم تجديد بياناته في التقارير الصادرة عن منظمة الأوبك أو المجلة الإحصائية للطاقة العالمية الصادرة من شركة البترول الإنجليزية (British Petroleum) ونذكر فيما يلي تعاريف للاحتياطي:

عرف معهد البترول الأمريكي الاحتياطي البترولي بأنه "كمية الزيت الخام التي تشير البيانات الهندسية والجيولوجية المتوفرة على وجه لا يشوبه الشك إلى إمكان استخراجها مستقبلا من الحقل، وذلك بفرض استمرار الأوضاع التكنولوجية والاقتصادية السائدة في الوقت الحاضر"

وعرفت جمعية مهندسي البترول الأمريكية الاحتياطي البترولي بأنه "كميات الزيت الخام والمكثفات والغاز الطبيعي والغاز الطبيعي المسال المقدر إنتاجها اقتصاديا في ضوء الظروف الاقتصادية والتشغيلية السارية حاليا، ويتم حساب هذه الكميات على ضوء المعلومات الجيولوجية والهندسية الراهنة"[1].

وجاء في تعريف آخر: هي ذلك الجزء من الموارد القابلة للاسترجاع والاستخراج والتسويق في ظل الشروط الحالية للسوق، وبهذا فإن الاحتياطي لا يعني مجرد الكمية الموجودة في باطن الأرض وإنما يعني الأبعاد الأساسية للمعروض مستقبلا آخذا بعين الاعتبار تكلفة الاستخراج والعمر الاقتصادي الذي يأخذه الاحتياطي[2].

ويعرف أيضا بأنه: ذلك الجزء من كمية المحروقات المخزونة في باطن الأرض والذي يمكن استخلاصه بالوسائل التقنية المتاحة، كما تعرف الاحتياطات من الموارد المعدنية الأحفورية المتواجدة في باطن الأرض والتي كانت موضوع بعض الدراسات التقييمية والتي يمكن اعتبارها في الظروف السائدة محليا وقت تقييمها بالاحتياطات الممكن استخراجها بطرق ووسائل ومعدات الإنتاج المتوفرة بصورة اقتصادية[3].

كما يعرف أيضا على أنه: كمية وحجم البترول في باطن الأرض الذي لم يستخرج بعد، ويمكن استخراجه بالوسائل التقنية المعروفة والمتاحة في الوقت الذي يتم به الاستكشاف، ويتغير الاحتياطي عبر الزمن وحسب الظروف التقنية والاقتصادية السائدة في ذلك البلد، ويتم تقديم كمية الاحتياطي من حيث الحجم حسب سعة المكمن عرضا وطولا وسمكا[4].

---

[1] علي عبد الرحيم طلبة حسانين، مرجع سابق، ص 36.

[2] وحيد خير الدين، **أهمية الثروة النفطية في الاقتصاد الدولي والاستراتيجيات البديلة لقطاع المحروقات: دراسة حالة الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد دولي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص 25.

[3] محمد رفيق دو، **اثر انتاج وتصدير البترول على النمو الاقتصادي: دراسة حالة الجزائر 2000-2013**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، التخصص تجارة دولية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014، ص 11.

[4] ياسين مصطفاوي، مرجع سابق، ص 20

ثالثا: أنواع الاحتياطي البترولي:

اختلفت الآراء حول أنواع الاحتياطي البترولي الموجود في باطن الأرض نذكر أهم هذه الاحتياطات كما يلي:

1- الاحتياطي المؤكد(الثابت): هو كميات البترول والغاز المؤكد أو الثابت وجودها، والتي تؤكد المعلومات الهندسية والجيولوجية بإمكان استخراجها مستقبلا من الحقل، ويتم وفق الظروف الاقتصادية والتكنولوجية ومستويات الأسعار والتكاليف الإنتاجية السائدة في الوقت الحاضر، ويرمز لها بعض الصناعيين ب p90 وهذا يعني أن تنتج باحتمال 90%[1].

2- الاحتياطي المحتمل (الموقع): هو كمية البترول والغاز التي يمكن الحصول عليها مستقبلا من كميات المواد الهيدروكربونية المكتشفة مطروحا منها الاحتياطي المؤكد، بمعنى أن الاحتياطي المحتمل عبارة عن الكميات الإضافية التي يمكن استخراجها بعد استخراج كميات الاحتياطي المؤكد من البترول، كما يشمل أيضا الكميات الممكن الحصول عليها عن طريق تطوير حقول البترول إلى أقصى حدودها الإنتاجية، ومستوى التأكد لهذا النوع لا يقل عن 50% من ثبات الاحتياطات المحتمل وجودها[2].

3- الاحتياطي الممكن: هو الكمية المتوقع تواجدها لكن لم يحفر أي بئر لإثباتها، والتي يمكن الحصول عليها باستخدام وسائل الاستخلاص الثلاثي Tertiary Recovery متى ما كانت الظروف الاقتصادية مناسبة لذلك.

وتستند توقعات الإنتاج الممكنة على الخصائص الجيولوجية والجيوفيزيائية لمناطق أخرى مجاورة أو مشابهة معروفة بإنتاجها للبترول. واحتمال إنتاجها هو10%[3].

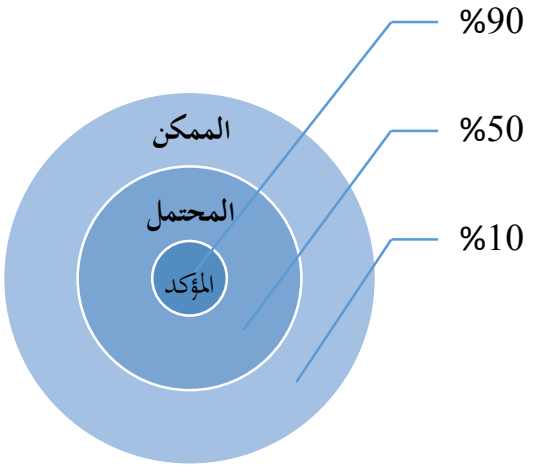
يمكن تلخيص أنواع الاحتياطي البترولي في الشكل الموالي:

[1] رحمة هامل، **نمذجة انتاج النفط في الجزائر باستخدام نماذج الانحدار غير الخطي: دراسة قياسية للفترة 1980-2017**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد كمي، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2019/2018، ص 31.

[2] محمد رفيق دو، مرجع سابق، ص 12.

[3] ياسين مصطفاوي، مرجع سابق، ص 22.

الشكل رقم (02-01): أنواع الاحتياطي البترولي



المصدر: ياسين مصطفاوي، **اثر تقلبات أسعار البترول على النفقات العمومية في الجزائر خلال الفترة (1986-2016)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تقنيات كمية، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2020/2019، ص 22

المطلب الثالث: محاسبة الاحتياطي البترولي

سنعرض في هذا المطلب أهم العوامل المحددة لكمية الاحتياطي البترولي وطرق حسابه.

أولا: العوامل المحددة لكمية الاحتياطي البترولي

هناك عدة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب كمية الاحتياطي البترولي، فيما يلي نذكرها باختصار:

1-سمك أو عمق الطبقة الحاملة للبترول: ويتم تقدير هذا الحجم من مقطع البئر وخاصة من القياسات الكهربائية، الإشعاعية والضوئية، ويتم أيضا حساب السمك الفعلي المشبع بالبترول، وكلما زاد سمك الطبقة الحاملة للبترول زاد حجمها وبالتالي يزداد حجم البترول الكامن فيها؛

2-المسامية الفعالة للصخور: هي نسبة حجم الفراغات في الصخور إلى الحجم الكلي للصخور، ويتم تقديم قيمتها من تحليل العينات الاسطوانية وكذلك بعض التسجيلات المختلفة عن طريق الحبس الكهربائي؛

3-نسبة الإشباع بالبترول: تعني أن ليست كل الفراغات مملوءة بالبترول قد تكون مشبعة بالماء، ويتم حساب هذه المعلومة من تحليل العينات الاسطوانية؛

4-معامل الاستخلاص: هو نسبة الزيت أو الغاز القابلة للاستخراج من الخزان البترولي، وسواء تم الإنتاج بالتدفق والرفع الآلي أو تم عن طريق وسائل الاستخلاص المقدمة، فان الكمية القابلة للاستخلاص على مدى عمر الحقل في ظل الفن التكنولوجي المعروف وفي ضوء الاعتبارات الاقتصادية السائدة ما زالت تقتصر على جانب محدود مما

هو موجود بالفعل في أي حقل بترولي، وهو معامل يختلف من حقل لآخر ومن منطقة لأخرى، إذ يتراوح مثلا بين 2% و80%، كما انه عرضة للتغير مع الوقت[1]؛

5-معامل الانكماش: هو حجم الزيت عند السطح مقسوما على حجم الزيت في قاع الخزان البترولي، ويلاحظ أن حجم الزيت داخل الخزان (برميل مثلا) لا يساوي حجم الزيت عند السطح أي بعد استخراجه إلى سطح الأرض، وذلك يرجع لان الضغط المرتفع داخل الخزان البترولي، وكلما زاد الضغط في الخزان زاد حجم الغازات المذابة في الزيت وينخفض بالتالي معامل الانكماش[2].

ثانيا: طرق حساب الاحتياطي البترولي:

توجد خمس طرق لحساب كمية الاحتياطي البترولي الكامن في الخزان البترولي، وتستخدم بدرجات متفاوتة، والأربع طرق الأولى هي الشائعة الاستخدام في صناعة إنتاج البترول، أما الطريقة الأخيرة فهي جديدة نسبيا، ونذكر فيما يلي هذه الطرق[3]:

-**الطريقة الأولى**: وتسمى بالطريقة الحجمية وهي تعتمد على تواجد الخرائط الجيولوجية التي تتوفر بعد حفر عدد كافي من الآبار تساعد على تحديد أبعاد الخزان أفقيا ورأسيا، وهي من أكثر الطرق شيوعا؛

-**الطريقة الثانية**: وهي تعتمد على مبدأ بقاء المادة القائل بان المادة لم تخلق من عدم ولا تفنى، وتتطلب توفير معلومات عن الضغط الجوفي للخزان البترولي والخواص الفيزيائية للزيت الخام المنتج وإنتاج هذا الخزان؛

-**الطريقة الثالثة**: وهي تستخدم بعد أن يستمر إنتاج الخزان لفترة معقولة، وهي تعتمد على تحليل معدلات الإنتاج خلال فترات زمنية محددة يتم خلالها حساب العوامل الخمسة المحددة لكمية الاحتياطي؛

-**الطريقة الرابعة**: وهي تعتمد على المقارنة مع البيانات الخاصة بتركيب الطبقات في الحقول الأخرى أو مقارنة الاحتياطات البترولية باحتياطات أخرى مشابهة لها؛

-**الطريقة الخامسة**: وهي تعتمد على تمثيل الخزان البترولي بعدد من الخلايا المتصلة ببعضها البعض، ويتم ترتيب هذه الخلايا هندسيا في بعد واحد أو إثنين أو ثلاثة أو أكثر أو اقل من ذلك، كما يتم حساب التدفق (بين الخلايا) في كل مره، وهي تحتاج أيضا إلى العوامل الخمسة المحددة لكمية الاحتياطي.

وفيما يلي سنوضح الطريقة الأولى (الحجمية):

---

[1] أمينة مخلفي، **محاضرات مدخل إلى الاقتصاد البترولي (اقتصاد النفط)**، ج1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص 42.

[2] علي عبد الرحيم حسانين، مرجع سابق، ص 44.

[3] سالمي محمد دينوري، مرجع سابق، ص 133.

فهي تعتمد في حســـاب كمية الزيت الخام والغاز على تحديد حجم الصـــخور التي تحتوي على البترول وتحديد حجم الفراغات في الصـــخور وتحديد النســـبة المئوية من الفراغات التي تحتوي على الزيت، وتحديد أيضـــا النسبة المئوية من هذا الزيت الممكن استخراجها إلى سطح البئر، ويعبر عن احتياطات الزيت الخام عند سطح البئر بالبرميل أما احتياطات الغاز فيعبر عنها بملايين الأقدام المكعبة، وعند احتواء الخزان البترولي على كل من الزيت والغاز فانه يجب حساب حجم كل منهما على انفراد.

ولحساب كمية الاحتياطي البترولي فإننا نستخدم المعادلة التالية:

ح = م × س × ع × ش

حيث أن:

ح: احتياطي البترول

م: مساحة الطبقة الحاملة للبترول

س: سمك او عمق الطبقة الحاملة للبترول

ع: المسامية الفعالة للصخور

ش: نسبة الإشباع بالبترول

ويلاحظ أن احتياطات البترول تتكون من احتياطات الزيت واحتياطات الغاز الطبيعي وعلى الرغم من ارتباطهما بصورة وثيقة إلا أنه يوجد اعتبارات أخرى تراعى عند تقدير احتياطات الغاز الطبيعي نذكر منها:

1- إن الغاز الطبيعي يخرج إما مختلطا بالزيت أو متدفقا بحيث لا يحتاج إلى اســـتخدام وســـائل الرفع الآلي أو الاستخلاص كما هو الحال بالنسبة للزيت؛

2- إن حجم الغاز يختلف اختلافا كبيرا من توقع لآخر، ومن وقعت لآخر وفقا لمستوى الضغط ودرجات الحرارة؛

3- في كثير من الأحيان يستخدم الغاز لاستخراج الزيت عن طريق إعادة حقنه في البئر[1].

ثالثا: التسجيل المحاسبي للاحتياطي البترولي.

1-التسجيل المحاسبي للآبار: لقد نص الدليل المحاسبي لSONATRACH[2] الحسابات الفرعية لحساب

24 تجهيزات ثابتة وتركيبات الإنتاج

240 آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية

2400 آبار للتطوير(للتنمية)

[1] أمينة مخلفي، مرجع سابق، ص.ص 41-42.

[2] Manuel de comptabilité générale de la classe 2، SNATRACH، 12janvier2010، p 180.

2403 تركيبات مستخلصة

2404 شبكات مجمعة

241 تركيبات النقل عن طريق قنوات

242 تركيبات للمعالجة والتحويل والتصنيع

244 تركيبات ملحقة بالإنتاج

245 تركيبات التعليب

246 تركيبات الاستقبال والتخزين

-اقتناء جاهز من عند المورد

240		آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية	x	
	404	موردو التثبيتات		x

- عند انجاز التثبيت

-دفع مصاريف متعلقة بتكوين الآبار

601		المواد الأولية	x	
602		التموينات الأخرى	x	
63		أعباء المستخدمين	x	
	31	المواد الأولية واللوازم		x
	32	تموينات أخرى		x
	512	حسابات لدى البنوك		x

- (عادة في نهاية الدورة)

23224		التثبيتات العينية الجاري انجازها آبار	x	
	73	الإنتاج المثبت للأصول العينية		x

-عند استلام الآبار

240		آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية	x	
	23224	التثبيتات العينية الجاري انجازها آبار		x

✓عند نهاية الدورة

- تسجيل قسط الإهتلاك

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	2840	إهتلاك آبار		x

- في حالة نقص القيمة

– تشكيل مؤونة نقص الآبار

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	2940	خسائر القيمة للآبار		x

– في حالة زيادة المؤونة

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	2940	خسائر القيمة للآبار		x

– في حالة استرجاع المؤونة

2940		خسائر القيمة للآبار	x	
	781	استرجاعات الاستغلال من خسائر القيمة والمؤونات–الأصول غير الجارية		x

✓ عند انتهاء صلاحية البئر

- في نهاية مدة الاستعمال حيث القيمة المحاسبية الصافية = 0

2840		إهتلاك آبار	x	
2940		خسائر القيمة للآبار	x	
	240	آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية		X

- في نهاية مدة الاستعمال حيث القيمة المحاسبية الصافية ≠0

–تسجيل قسط الإهتلاك

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	2840	إهتلاك آبار		x

– انتهاء مدة الاستعمال

2840		إهتلاك آبار	x	
2940		خسائر القيمة للآبار	x	
	240	آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية		x

- في نهاية مدة الاستعمال حيث قيمة التنازل> القيمة المحاسبية الصافية

2840		إهتلاك آبار	x	
2940		خسائر القيمة للآبار	x	
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	x	
462		الحسابات الدائنة من التنازل عن التثبيتات	x	

	240	آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية		x

-عند التسديد

512		حسابات لدى البنوك	x	
	462	الحسابات الدائنة من التنازل عن التثبيتات		x

-في نهاية مدة الاستعمال حيث قيمة التنازل> القيمة المحاسبية الصافية

2840		إهتلاك آبار	x	
2940		خسائر القيمة للآبار	x	
462		الحسابات الدائنة من التنازل عن التثبيتات	x	
	752	فائض القيمة الناتج عند التنازل عن أصول مثبتة غ مالية		x
	240	آبار تركيبات ومستخلصات ومركبات هيدروكربونية		x

- عند التسديد

512		حسابات لدى البنوك	x	
	462	الحسابات الدائنة من التنازل عن التثبيتات		x

المبحث الثاني: إهتلاك التثبيتات في شركات البترول

الإهتلاك هو النقص التدريجي في مقدار الأصـــل على تقديم منفعته في الغرض الذي أقتني من أجله كالسيارات والأثاث والمباني والآلات ...إلخ. أما النفاد فيطلق على الأصول المتناقصة الكمية والقابلة للنفاد نتيجة الاستغلال الاقتصادي لها كآبار البترول ومناجم الفحم والكبريت والغاز الطبيعي والمقالع والمحاجر وغيرها.

المطلب الأول: إهتلاك المعدات والآلات ووسائل النقل

يوجد العديد من الطرق المحاسبية المستخدمة في حساب الإهتلاك وذلك نظرا لأهميته بالنسبة للشركات والمؤسســات، وكذلك نظرا لاختلاف أنواع الأصــول الثابتة فكل نوع من أنواع الأصــول الثابتة له طريقة معاملة خاصة تميزه عن باقي الأنواع الأخرى.

إن التوصــل إلى التكلفة الحقيقية للبترول والغاز المســتخرج من باطن الأرض يتطلب من المحاســبين الأخذ بعين الاعتبار القيمة المستهلكة للأصول الثابتة، ومهما كانت نتيجة النشاط في منشآت البترول ربح أو خسارة، مؤقتة أو دائمة فانه يجب احتســاب قيمة مخصــصــات الإهتلاك للأصــول الثابتة مهما كانت طبيعتها أو نوعيتها

ويمكن تعريف الإهتلاك على انه: "انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو التقادم. أما النظام المحاسبي المالي في المادة 121-07 فقد عرف الإهتلاك كما يلي: "هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"[1].

ويعرف أيضا: "التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الإهتلاك مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة"[2].

كما يعرف: "هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية....الخ هي أموال مخصصة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس بغرض البيع وتتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا نتيجة لذلك، بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها، مما يضطر المؤسسة إلى تغييرها[3].

كما جاء في تعريف آخر: "هو النقص التدريجي على مدار العمر الإنتاجي، أو الأصول المتناقصة القابلة للنفاد كآبار الغاز والبترول ومناجم الفحم"[4].

حتى يتمكن من التوصل إلى حساب قيمة قسط الإهتلاك السنوي لأصول المؤسسة يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لقسط الإهتلاك وهي كالتالي[5]:

- **تكلفة الأصل أو تكلفة اقتناء الأصل:** وتشمل تكلفة الحصول على الأصل سواء عن طريق شرائه أو تصنيعه حتى يصبح جاهزا للاستخدام بالإضافة إلى النفقات التي تؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية في المستقبل.
- **العمر الخدمي أو الإنتاجي للأصول:** هو الفترة الزمنية المقدرة لاستخدام الأصول، فإذا كانت نية المؤسسة استخدام الأصول حتى يصبح غير قادر على الإنتاج فان عمره الإنتاجي يقدر بعمر الاستفادة من هذا الأصل وبانقضاء المدة يصبح عديم الفائدة.

---

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 2، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 13.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008**، عدد 19، مارس 2009، ص 81.

[3] زوقاغ صبرينة، جوهري مريم، **تقييم وتسجيل التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة اكلي امحند اولحاج، البويرة، 2018/2017، ص 43.

[4] بعداش شعيب، بروم طارق، **أثر تطبيق طرق الإهتلاك على التمويل الذاتي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة بالشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER(2013-2015)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016، ص 50.

[5] تاجي عمر، **انعكاسات طرق اهتلاك الأصول على مؤشرات تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك مديرية الصيانة ببسكرة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، ص 05.

– **قيمة الخردة أو النفاية:** وهي عبارة عن المبلغ المتوقع الحصول عليه عند الاستغناء على الأصل أو عند انتهاء عمره الإنتاجي أو الخدمي، والقيمة التي يجب إهتلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصل هي عبارة عن الفرق بين تكلفة الأصل والثمن المتوقع الحصول عليه عند بيع الأصل كخردة.

من البديهي أن يتم اهتلاك المعدات والآلات ووسائل النقل المستخدمة في مناطق استخراج البترول والغاز، ولمعالجة الإهتلاك محاسبيا يتم استخدام عدة طرق لاحتساب قسط الإهتلاك السنوي للأصول، وفي هذا الصدد حدد النظام المحاسبي المالي في المادة: 121-7 ثلاثة طرق لحساب أقساط الإهتلاك يمكن للمؤسسة الاختيار بينها:

وهذا الاختبار يتم على أساس أي من الطرق الثلاث تتماشى مع وتيرة الاستهلاك من طرف المؤسسة أو الشركة للمزايا الاقتصادية المتعلقة بالأصل، وسنكتفي بالإشارة لأهم الطرق المستعملة في الشركات البترولية وهي كالتالي:

أولا: طريقة القسط الثابت:

تعتمد هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية التي يتم فيها استخدام الأصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها، وتقتضي عملية إهتلاك الأصل الثابت توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات العمر الإنتاجي للأصول، وتعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق الإهتلاك[1].

ولحساب قسط الإهتلاك يتم استخدام المعادلة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{تكلفة الاصل الثابت} - \text{قيمة الخردة (النفاية)}}{\text{العمر الانتاجي للأصل}}$$

وتعطي هذه الطريقة نفس القسط لكل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

ويتم تسجيل القيد المحاسبي السنوي التالي طيلة سنوات العمر الإنتاجي للأصل:

68x		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	28xx	إهتلاك التثبيتات		x

من مزايا طريقة الإهتلاك الثابت:

-السهولة في التطبيق؛

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 73.

-إذا كانت الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل متساوية خلال سنوات العمر الإنتاجي كالمباني مثلا فإنها تعتبر طريقة ملائمة.

ومن عيوب الإهتلاك الثابت:

-يقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من الأصول الثابتة؛

-تجاهل عامل الاستخدام والإنتاج والذي قد يختلف من فترة إلى أخرى عند تحديد قسط الإهتلاك فهو يعتبر طريقة غير موضوعية؛

-لا تراعي عامل التقادم أو ظهور اختراعات تكنولوجية بديلة أفضل من الأصل[1].

ثانيا: طريقة القسط المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على استهلاك المنافع الاقتصادية بصفة تنازلية، بحيث تقوم على تحديد قسط الإهتلاك بصفة متناقصة حتى يصبح قسط الإهتلاك المتناقض اقل من قسط الإهتلاك الثابت، فبعد تحديد قسط الإهتلاك للسنة الأولى تصبح القيمة الباقية (القيمة المحاسبية الصافية) هي قاعدة الإهتلاك بالنسبة للسنوات المتبقية[2].

هناك شروط لاستعمال هذه الطريقة وهي:

- إرسال طلب لمصلحة الضرائب مرفق بالمستندات الثبوتية التي تبرر سبب اختيار المؤسسة لاستعمال هذه الطريقة.

-أن تكون مده استعماله أو عمره الإنتاجي اقل من ثلاثة سنوات[3].

- إن الاستثمارات التي يطبق عليها الإهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج (استثمارات منتجة) وهذه القائمة تحدد عن طريق القانون.

-يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب[4].

ويوجد أسلوبين لطريقة الإهتلاك المتناقص وهما كما يلي:

1- أسلوب الرصيد المتناقص: ويسمى أيضا بطريقة المعدل الثابت القيمة الدفترية، بحيث يتم احتساب قسط الإهتلاك السنوي كنسبة ثابتة من القيمة الدفترية للأصل من سنة لأخرى نتيجة الإهتلاك، ويتناقص قسط

[1] سعدي خديجة، **دور اعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية في الإفصاح المحاسبية: دراسة حالة مؤسسة مطحنة الاخوة حو**حو، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 27

[2] صلاح ربيعة، **محاضرات في مقياس المحاسبة العامة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016، ص 103.

[3] حواس صلاح، مرجع سابق، ص 187.

[4] بعداش شعيب، بروم طارق، مرجع سابق، ص 58

الإهتلاك السنوي كل سنة بحيث يكون قسط الإهتلاك في السنوات الأولى من العمر الإنتاجي للأصل أكبر من قسط إهتلاك السنوات الأخيرة[1]، ويتم استخدام المعادلة التالية لحساب معدل الإهتلاك:

$$\text{معدل الإهتلاك} = 1 - \sqrt[\text{عمر الاصل}]{\frac{\text{قيمة النفاية}}{\text{تكلفة الاصل}}}$$

$$\text{معدل الإهتلاك} = 1 - \sqrt[\text{ن}]{\frac{\text{ف}}{\text{ت}}}$$

بحيث:

ن: عمر الأصل الإنتاجي

ف: قيمة النفاية

ت: تكلفة الأصل

ويتم تسجيل القيد المحاسبي السنوي التالي طيلة سنوات العمر الإنتاجي للأصل:

68x		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	28xx	إهتلاك التثبيتات		x

2- أسلوب الكسر المتناقص: وهو عبارة عن ضرب قيمة تكلفة الأصل بعد خصم قيمة النفاية منه في كسر يتناقص تدريجيا سنة بعد سنة، أما بسط الكسر فهو عدد سنوات عمر الأصل الإنتاجي المتناقصة تدريجيا ومقامه عبارة عن مجموع أرقام السنوات ابتداء من نهاية عمر الأصل الإنتاجي حتى السنة الأولى لهذا العمر.

ويتم تسجيل القيد المحاسبي السنوي التالي طيلة سنوات العمر الإنتاجي[2]:

68x		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	x	
	28xx	إهتلاك التثبيتات		x

من مزايا طريقة الإهتلاك المتناقص:

-تعتبر هذه الطريقة أكثر واقعية من الإهتلاك الثابت لأن الإنتاجية تكون أكثر في بداية مدة الاستخدام وتقل تدريجيا عند قرب انتهاء مدة استخدامه.

ومن عيوب الإهتلاك المتناقص:

-تعتبر طريقة صعبة في الحساب.

[1] بعداش شعيب، بروم طارق، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[2] أبو الفتوح علي فضالة، **محاسبة البترول**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1993، ص.ص 151-152.

-لا تمثل الاستخدام السليم للأصل الثابت[1].

ثالثا: طريقة الحياة الإنتاجية للأصل الثابت:

إن إتباع الطريقتين السابقتين لا يلائم الأصول المتناقصة كآبار البترول والمناجم والمحاجر والغابات...الخ لان هذه الأصول تتناقص قيمتها تبعا للثروة المستخرجة منها وليس لعدد سنوات عمرها الإنتاجي، ويحسب الإهتلاك هنا على أساس قيمة الثروة التي يحتويها الأصل ومقدار ما يستنفد منها كل سنة[2].

ولتطبيق هذه الطريقة يتم استخدام المعادلات التالية[3]:

$$\text{معدل إهتلاك الساعة الواحدة} = \frac{\text{تكلفة الآلة القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد ساعات تشغيل الالة}}$$

$$\text{قسط الإهتلاك} = \frac{\text{تكلفة الاصل} - \text{قيمة الخردة (النفاية)}}{\text{عدد ساعات التشغيل}} \times \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

وعاد ما يتم ربط القدرة الإنتاجية للأصل والمتمثلة في وحدات قياس زمنية (ساعات) أو متمثلة في وحدات قياس إنتاج (سلع أو خدمات) بأحد الأسلوبين التاليين:

1- أسلوب وحدات الزمن (ساعات إنتاجية): ويتم احتساب الإهتلاك حسب هذا الأسلوب على أساس ساعات الإنتاج التي أسهم فيها الأصل خلال السنة منسوبا إلى ساعات إنتاجه المقدرة.

ويتم تسجيل القيد المحاسبي السنوي التالي طيلة سنوات العمر الإنتاجي[4]:

	x	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		68x
x		إهتلاك التثبيتات	28xx	

ويتميز هذا الأسلوب بربط قيمة قسط الإهتلاك بعدد ساعات الإنتاج بغض النظر عن الوحدات التي ينتجها.

2-أسلوب وحدات الإنتاج: قيمة تكلفة الأصل حسب الأسلوب هي عبارة عن مجموعة من وحدات الإنتاج التي يقدمها الأصل خلال حياته الإنتاجية.

ويتم تسجيل القيد المحاسبي السنوي التالي طيلة سنوات العمر الإنتاجي:

[1] ناجي عمر، مرجع سابق، ص 14.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 109.

[3] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 84.

[4] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 109-111.

	x	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		68x	
x		اهتلاك التثبيتات	28xx		

من مميزات طريقة الحياة الإنتاجية للأصل الثابت:

. تتميز هاته الطريقة بالدقة والواقعية بحيث تحمل كل فترة مالية بالعبء المناسب وفقا لدرجة استعمال الأصل.

أما أهم عيوب هذه الطريقة فهي:

-كثرة العمليات الحسابية وزيادة التكاليف بحيث لا يمكن استخدامها إلا في المنشآت الكبيرة.

-يتم تطبيق هاته الطريقة على الآلات والمعدات الثقيلة في الشركات الكبيرة[1].

المطلب الثاني: نفاد الآبار المنتجة

أولا: مفهوم النفاد

تعريف النفاد: هو ذلك الانخفاض التدريجي في الموارد الطبيعية والناتج عن استغلال ذلك المورد باستخراجه من مكمنه الذي يتوافر فيه، وأن استغلال آبار النفط يعني استنفاد أصول تفنى باستخراجها، إذ يتطلب الأمر احتسابا مخصصا لمقابلة ذلك النقص في الموجودات والإفصاح عنه في حسابات المنشأة، ويعد جزء منه إستردادا لرأس المال المدفوع.

وتتوقف المعالجة المحاسبية للاستنفاد على ربط تكاليف المسح والاستكشاف وتكاليف الحفر التطويري برقم الاحتياطي المقدر علما أن هذا الرقم يخضع للتغير من فترة لأخرى طبقا للمعلومات المتوفرة، فتترتب على ذلك مشكلة من أهم مشكلات المقابلة المحاسبية في صناعة النفط إذ لا يظهر رقم الاحتياطي في الميزانية(قائمة المركز المالي).[2]

الفرق بين الاهتلاك والنفاد:

- الاهتلاك هو توزيع تكلفة خدمات الأصل على مدار عمره الإنتاجي، أما النفاد فينصب على الاستنزاف الكمي للموارد الطبيعية؛
- الاهتلاك مرتبط بأصول يمكن استبدالها أو إحلال غيرها مكانها بعد انتهاء مدة استهلاكها أو تقاعدها أو إبعادها من النشاط، بينما الاستنفاد فهو يتعلق بأصول متناقصة لا يمكن استبدالها؛
- تطبق الطرق المعروفة للاهتلاك على الأصول الثابتة والمهمات، لكن يعتمد النفاد على طرق مرتبطة بمدة الاستغلال للأصل المتناقص أو بتقديرات العناصر من التكاليف غير الملموسة[3].

[1] موقع منتدى المحاسب العربي، https://accdiscussion.com، 7:10، 2023/05/18.

[2] تمارة عامر أمين كيسو، **طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2005، ص.ص 23-24.

[3] إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص.ص 213-214.

ثانيا: طرق تحديد معدل النفاد ومعالجته محاسبيا

تقدر قيمة الأصول المتناقصة (حقول البترول المنتجة) بإجمالي التكاليف المنفقة (تكاليف البحث الكشفي المبدئي، تكاليف التعاقد، تكاليف البحث والاستكشاف، تكاليف الحفر الغير ملموسة) التي تم رسملتها طبقا لطريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة، بمعنى آخر لا يمكن التعبير عن قيمة الأصول المتناقصة في صورة احتياطات مؤكدة مقدر تواجدها في حقول البترول المنتجة وتقدير قميتها وإظهارها في الميزانية (قائمة المركز المالي).

ومع ذلك يتم الربط بين قيمة الأصول المتناقصة (التكاليف المرسملة غير الملموسة) وبين الاحتياطات المؤكدة المقدر تواجدها في حقل البترول المنتج من خلال معدل النفاد[1].

ومنه نستنتج أن معدل نفاد الآبار المنتجة يرتبط بعنصرين، الأول هو قيمة تكاليف الإنتاج حتى تاريخ حساب معدل النفاد، مما يستدعي خصم أي قسط نفاد سابق، أما العنصر الثاني فهو الاحتياطي البترولي المقدر في أول العام[2].

هناك عدة طرق لاحتساب معدل النفاد، أهمها طريقتين:

-الطريقة الأولى: تستخدم في حالة أن الحقل تم تطويره بالكامل، بمعنى أن تكاليف العقد وتكاليف الحفر والاعداد تخص أو تشمل الاحتياطي المتوقع إستخراجه من الحقل كله.

أي أن معدل نفاد الحقل يساوي:

$$\text{معدل نفاد الحقل} = \frac{\text{المبلغ المستثمر (التكلفة الاجمالية المرسملة للحقل)}}{\text{كمية الاحتياطي المتوقع إستخراجها}}$$

وبالتالي فان[3]:

قسط النفاد = معدل النفادxالكمية المستخرجة خلال العام

مما يوضح أن قسط النفاد هو نصيب السنة من التكاليف حسب نوعها[4].

[1] محمد عبد العظيم حماد واخرون، **دراسات في محاسبة شركات انتاج البترول**، مطابع الاهرام التجارية، مصر، د.س، ص.ص 269-270.

[2] أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق، ص 168

[3] شوقي طارق سعيد، **محاسبة الشركات**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 155

[4] أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق، ص 169

-الطريقة الثانية: وتســـتخدم في حالة التطوير الجزئي للحقل (أي جزء به آبار منتجة وجزء ما زال تحت التطوير).بالتالي يتم تقسيم تكلفة الإنتاج(التكلفة الاجمالية المرسملة للحقل)، إلى جزئين: تكلفة العقد وتكلفة الحفر والاعداد. وفي ظل هذه الطريقة يتم إيجاد معدلين للنفاد،

المعادلة الأولى:

$$\frac{\text{تكلفة العقد}}{\text{كمية الاحتياطي المتوقع استخرجها من الآبار المنتجة + الاحتياطي المتوقع انتاجه من بقية اجزاء الحقل}}$$

المعادلة الثانية: بما أن تكلفة العقد تخص فقط الآبار المنتجة فان:

$$\text{معدل نفاد تكلفة الحفر والاعداد} = \frac{\text{تكلفة الحفر والاعداد}}{\text{كمية الاحتياطي التوقع استخراجها من الآبار المنتجة}}$$

ملاحظة: قسط النفاد في هذه الطريقة يحسب لكل معدل نفاد على حدى (معدل نفاد تكلفة العقد ومعدل نفاد تكلفة الحفر والاعداد) وبنفس قانون الطريقة الأولى، أي[1]:

قسط النفاد = معدل النفادxالكمية المستخرجة خلال العام

ومنه يسجل قسط النفاد محاسبيا، وخلال كل سنة حسب القيد الاتي[2]:

القيود المحاسبية :

681		من ح/ المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	XXX	
	2840	اهتلاك آبار		XXX

وقد يحدث تغير في قيمة تكاليف الإنتاج مع ثبات قيمة الاحتياطي البترولي المقدر أو تغير في قيمة الاحتياطي المقدر مع ثبات قيمة تكاليف الإنتاج أو تغير في العنصـــرين معا زيادة أو نقصـــان فإن الأمر في هذه الحالة يستدعي إتباع الخطوات التالية[3]:

-تحديد تكاليف الإنتاج (كل نوع على حدى أو معا)؛

-تحديد مجمع النفاد عن المدة السابقة (إن وجد)؛

[1] شوقي طارق سعيد، مرجع سابق، ص.ص 157-158

[2] سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص.ص 158-159

[3] المرجع نفسه، ص 159.

حساب معدل النفاد = $\frac{(\text{تكاليف الانتاج} - \text{مجمع النفاد السابق})}{\text{الاحتياطي البترولي اول العام}}$

حساب قسط النفاد = معدل النفاد × إنتاج العام من البترول الخام أو الغاز الطبيعي.

المبحث الثالث: مشكلات الإيرادات في شركات البترول

تعتبر مشكلة تحقق الإيراد بمثابة المشكلة الجوهرية للإيرادات، والتي لا تزال إلى يومنا هذا مثار جدل بين المحاسبين

المطلب الأول: مفهوم الايراد وكيفية تحديده في شركات البترول

سنتطرق فيما يلي إلى مفهوم الايراد وكيفية تحديده في شركات البترول من خلال تعريف الايراد وأسس تحققه وطرق تحديد الإيرادات الجارية في الشركات البترولية.

أولا: تعريف الايراد وأسس تحققه

1-تعريف الايراد وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS15) الإيرادات من عقود العملاء ": الإيرادات عبارة عن مستحقات الدخل والمنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، التي تكون على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في حقوق الملكية بخلاف الزيادات من مساهمات المشاركين في الأسهم[1].

2-مبدأ تحقق الايراد كمبدأ من مبادئ المحاسبة

إنطلاقا من التعريف السابق للإيرادات، على أنها كل ما ينتج عن نشاط منشأة خلال فترة زمنية معينة، أثيرت العديد من الإشكالات بين المحاسبين فيما يتعلق بفترة تحقيق الايراد أو إمكانية تسجيله بالقوائم المالية وقد توصلوا إلى وضع مجموعة من العناصر التي إتباعها لتسجيل الإيرادات بالقوائم المالية وهي: أن تضيف المنشأة قيمة اقتصادية لمنتجاتها، القدرة على قياس مقدار الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها، مع إمكانية التحقق من ذلك القياس.

لكن بالمقابل وجد هناك حالات لا يمكن أن يطبق فيها هذا المبدأ منها: حالة البيع بالتقسيط؛ حيث لا يعتبر الايراد محقق إلا بعد تحصيل ثمن البيع، وكذا حالة المقاولات طويلة الأجل فالإيراد هنا يتحقق على أساس

[1] WWW.IFRS.ORG / IFRS 15 produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients page 25 / 12-05-2023 a 11.28

نسبة الإنجاز. وبتطور الحياة الاقتصادية احتاج هذا المبدأ إلى إعادة تقييم حتى يصبح أكثر ملائمة خاصة بعد أن أصبحت العديد من الصفقات تتم عبر الأنترانت [1].

3-أسس تحقق الايراد:

تتعدد أسس تحقق الإيرادات، وفقا لنوعية نشاط المنشأة، والظروف القائمة، حيث يلاحظ أن أهم أسس تحقق الايرادات، تتمثل في: أساس البيع؛ الأساس النقدي؛ أساس الانتاج، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

أ-تحقيق الإيراد على أساس البيع

ويعتبر هذا الأساس هو أكثر الأسس شيوعاً، وبمقتضاه يتحقق الإيراد (أي يتم الاعتراف به في الدفاتر) عند بيع السلعة أو أداء الخدمة. وهنا تواجهنا مشكلة عملية تتمثل في: متى يتم اعتبار عملية البيع قد تمت؟ فهل تتم بمجرد إتمام صفقة البيع؟، أم تتم عند شحن البضاعة للعميل؟، أم عند استلام العميل لهذه البضاعة؟ فمن الناحية القانونية: تتم عملية البيع بعد انتقال ملكية الشيء المباع من البائع إلى المشتري، وهي مسألة تتوقف على اعتبارات قانونية واعتبارات عملية، منها طبيعة الشيء المباع، وشروط التسليم، وهي مسألة تخرج عن نطاق اهتمام المحاسبين، إلا أن بعض المحاسبين يعتقدون أن نقطة الشحن تصلح كأساس لاعتبار أن عملية البيع قد تمت، وبالتالي الاعتراف بالإيراد في الدفاتر.

ب-تحقق الايراد على أساس القبض (الأساس النقدي)

وطبقا لهذا المبدأ، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عند قبضه فقط، وبالتالي فإن أي إيراد لم يتم قبضه في صورة نقدية، فإنه لا يعد إيرادا ولا يسجل بالدفاتر[2].

حيث إنه يستند في تسجيل الإيراد على واقعة حقيقية، غير قابلة للشك أو التأويل وهي واقعة قبض القيمة، وهي لا تخضع للتقدير الشخصي، كما أن واقعة قبض القيمة تنهي العلاقة بين المنشأة وعملائها، مما يجعل هذا الايراد غير معرض للتعديل بالمرة بعد إثباته بالدفاتر، إلا أن هذا الأساس لا يصلح للتطبيق إلا في بعض المنشآت فقط وهي المنشآت التي تقدم خدمات في الغالب وليس لديها مخزونا سلميا آخر المدة، كما أنه يصلح للتطبيق في الوحدات الحكومية، حيث تسجل الإيرادات عند تحصيلها نقدا.

ويجد هذا الأساس ما يبرر إتباعه في إثبات الإيرادات، في كل منشأة من هذه المنشآت على النحو التالي:

(أ)**المنشآت التي تقدم الخدمات الشخصية:** مثل عبادات الأطباء، ومكاتب المحامين، فمثل تلك المنشآت لا يعتبر إيرادها إيرادا نهائيا إلا بتحصيله، فلا يجوز للطبيب مثلاً أن يعتبر أن إتمام العملية الجراحية يعني تحقق الإيراد

[1] شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، **شركات المساهمة في اطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2020، ص 21

[2] عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، **قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات**، د.د، مصر، 2023، ص 13-15.

عنها، فقد يتوفى المريض بعد العملية ولا يستطيع استيفاء أتعابه عنها، وبالتالي فإن هذه المنشآت يفضل ألا تعترف بالإيراد إلا عند قبض قيمته نقدا فعلاً

(ب) منشآت البيع بالتقسيط: تقوم بعض المنشآت ببيع سلعها بالتقسيط أي تحصل قيمة السلعة على أقساط، وتخضع هذه المشروعات لقانون البيع بالتقسيط والذي يقضي بأن ملكية الشيء لا تنتقل من البائع إلى المشتري إلا بإتمام سداد جميع الأقساط ويطلق على هذه المبيعات أحيانا البيع التأجيري؛ حيث تعتبر أن السلعة مؤجرة من البائع إلى المشتري، إلى أن يتم سداد جميع الأقساط، وفي هذه الحالة فقط تنتقل ملكيتها إلى المشتري.

ومن المنطقي بالنسبة لهذه المنشآت، ألا تعتبر قيمة مبيعاتها خلال السنة بالكامل إيراداً للسنة. حيث أن هذا الإيراد غير نهائي، فقد يتوقف أحد المشترين عن السداد، مما يلغي العقد الخاص بالبيع، ومن ثم فإنه يفضل بالنسبة لهذه المنشآت أن تعترف بالإيراد النقدي فقط، أي بما يتم تحصيله من أقساط خلال السنة فقط هذا ويجب ملاحظة أن الأساس النقدي لإثبات الإيراد، لا يعني بالضرورة وجوب قياس التكلفة بما تم إنفاقه فعلا خلال المدة؛ بل تقاس التكاليف الدورية على أساس الاستحقاق المتعارف عليه، مهما كان الأساس المتبع لقياس الإيراد والاعتراف به.

ج–تحقق الإيراد على أساس الانتاج

ويقوم هذا المبدأ على أساس أن الإيراد يتولد أو يتحقق فعلا بمجرد إتمام صنع المنتج أو جزء منه، وأنه يجب الاعتراف به عند هذه المرحلة، وعدم تأجيل الاعتراف به حتى بيعه أو قبض قيمته، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ تولد الإيراد بمجرد الإنتاج. ويصلح هذا الأساس للتطبيق في بعض المنشآت فقط وعند تطبيق هذا المبدأ فإن سعر أو قيمة المخزون السلعي الموجود لدى المنشآت التي تطبقه، يمثل سعر السوق أو سعر البيع أو السعر المماثل لهما طبقا لطبيعة نشاط المنشأة. وفي حقيقة الأمر فإن هذا الأساس يجد ما يبرره في المنشآت التي تتبعه، حيث يتطلب الأمر بالنسبة لهذه المنشآت، ضرورة الاعتراف بالإيراد على أساس مدى تقدم العملية الإنتاجية[1].

ويتم إتباع هذا المبدأ، في العديد من المنشآت، ومن أهم أمثلتها:

(أ) شركات المقاولات طويلة الأجل:

وتقوم هذه الشركات بإتمام بعض الأعمال التي يستغرق إنشائها أكثر من فترة مالية واحدة، فإذا ما اتبعت هذه المنشآت أساس تحقق الإيراد بالبيع أو بالقبض، فإن هذا من شأنه أن يشوه نتيجة أعمالها، أي يؤدي إلى عدم إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية لها. ويلاحظ هنا أن الرأي السليم بالنسبة لهذه النوعية من

[1] عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، مرجع سبق ذكره، ص.ص 15-16.

المنشآت، يتمثل في ضرورة الاعتراف بتولد الإيراد على أساس الإنتاج، وذلك عن طريق المقارنة تحت التنفيذ (يكون بسعر الاتفاق أي بسعر البيع).[1]

(ب) المنشآت التي تتعرض أصولها للزيادة الطبيعية:

ومثل تلك المنشآت التي تقوم بتربية الثروة الحيوانية أو باستزراع الحدائق أو المحاصيل. فمن المعلوم أن الأصول الحيوانية والأشجار والمحاصيل تتزايد باستمرار بفعل عوامل النمو الطبيعية، ومن ثم فإنه يجب الاعتراف بالزيادة الطبيعية في تلك الأصول كإيراد حتى وإن لم يتم بيعها خلال نفس السنة، وبالتالي فإن المخزون آخر المدة من تلك الأصول، يجب أن يتم تقويمه على أساس قيمته السوقية وليس بتكلفته، وبالتالي تظهر أرباح أو خسائر الفترة بمقدار الفرق بين: تكاليف كل فترة، وقيمة الزيادة التي طرأت على المخزون السلعي خلالها .

(ج) المنشآت التي تنتج مسلما ذات طلب مستمر: تتسم بعض السلع بأن الطلب عليها يزيد دائما عن المعروض منها في السوق، ومن ثم فيصبح كل الإنتاج مطلوبا ومحققا بيعه، ومن هذه السلع: الشاي، والمطاط والقصدير والبترول، ويطلق على هذه السلع: السلع ذات الطلب المستمر. وهنا نجد أن كل ما تنتجه المنشآت من هذه الأصناف يكون بيعه مؤكدا، وتكون أسعاره ثابتة، ومستقرة، ومحددة في السوق العالمية، وبالتالي فإن الإيراد بالنسبة المنشآت التي تنتج مثل هذه السلع يمكن الاعتراف به فور إتمام عملية الانتاج، دون انتظار واقعة البيع والتي تعد مؤكدة.

ويمكن الوصول إلى هذه النتيجة عن طريق تقويم المخزون السلعي من هذه السلع بصافي القيمة البيعية التي تساوي سعر البيع المتوقع مخصوما منه المصروفات البيعية المنتظرة.

(د) المنشآت التي تنتج سلعا حسب الطلب: قد تنتج بعض المنشآت سلعاً بناء على طلب مسبق من المشترين، وفي مثل هذه المنشآت، فإننا نجد أنه نظراً لأن البيع في هذه المنشآت يعتبر مضمونا ومؤكدا، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد بنسبة ما يتم من الإنتاج، وبالتالي فإذا وجد لدي هذا النوع من المنشآت مخزون من السلع متعاقداً على بيعه، سواء كانت تامة أو غير تامة، فإنه يجب أن يعترف بجزء من الإيراد، يتناسب مع ما تم إنتاجه منها، وبالتالي فيتم تقويم المخزون بسعر السوق، أي بصافي القيمة التعاقدية.

ثانيا: تحقق الايراد في شركات البترول

تتمثل الإيرادات في شركات البترول في مبيعات الزيت الخام والغاز الطبيعي في حالة بيع المنتجات المستخرجة من الحقول المنتجة بصورتها الخام أو في مبيعات المنتجات البترولية في حالة تكرير خام البترول لاستخراج

[1] ق عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، مرجع سبق ذكره، ص.ص 17-16.

المنتجات البترولية المتعددة، بالإضـــافة إلى إيرادات أخرى ثانوية متأتية من تأجير خطوط أنابيب نقل البترول الخام أو تأجير موانئ وأرصـفة الشـحن، وحسـب ما ذكرنا سـابقا في أسـس تحقق الايراد، يمكن اتخاذ واقعة إنتاج أو اسـتخراج الزيت الخام والغاز من الحقول المنتجة كواقعة منشـئة للإيراد حيث تسـجل قيمة الإنتاج المسـتخرج من الحقول المنتجة في حساب المخزونات ويقابلها حساب الإيرادات [1].

ومنه نستنتج أن البترول يقيم محاسبيا كأصل عند تواجده في باطن الأرض، وبمجرد استخراجه في عملية الإنتاج يتحول إلى مخزون.

ثانيا: طرق تحديد الإيرادات الجارية في الشركات البترولية:

هناك طريقتين لتحديد الإيرادات في شركات البترول

الأولى: طريقة تحديد الإيرادات في الحسـابات التي تمسـكها الشـركة لأغراضـها الخاصـة، سـواء للأغراض الإدارية للشركة أو لأغراض التقارير المقدمة إلى مساهمي الشركة ومموليها، وهذه الطريقة تستخدم الأسعار الفعلية المحققة من بيع النفط الخام أو أسـعار التحويل إلى الفروع والشـركات التابعة. فهي لا تحتاج منا إلى مزيد من التفاصـيل، لأنها تتحدد على أساس القيم الفعلية المحققة.

أما **الثانية:** فتتمثل في طريقة تحديد الإيرادات التي تحتسب على أساسها الضرائب المستحقة للدولة، وهي تستخدم الأسعار المعلنة أساسا لها[2].

- **تحديد قيمة مبيعات البترول الخام المحسوبة بالسعر المعلن:**

تشـــمل قيمة مبيعات البترول الخام، تلك المصـــدرة من قبل الشـــركة خلال الفترة بالإضـــافة إلى مبيعات البترول الخام للشركات المحلية.

ولتحديد قيمة مبيعات البترول الخام لابد من تحديد الكميات المنتجة وأسعارها[3].

1-تحديد الكميات المنتجة:

يتم تحديد كميات النفط المنتجة عن طريق عدادات خاصـــة يتم تركيبها على فوهة كل بئر لمعرفة الكمية المنتجة من كل بئر، كما تزود مســـتودعات أو صـــهاريج التخزين بمقاييس خاصـــة لمعرفة الكميات الموجودة بها والمنقولة منها عبر خطوط الأنابيب إلى موانئ الشـحن. أما كميات النفط المصـدرة، فيتم كيلها عن طريق عدادات

[1] محمد عبد العظيم حماد، مرجع سابق ص.ص 282-283.
[2] مختار علي أبو زريرة، مرجع سابق ص.ص 199-200.
[3] سالمي محمد دينوري، مرجع سابق ص 164.

مركبة في نهاية خطوط الأنابيب إلى موانئ الشحن، حتى يتم التوصل إلى تحديد كمية النفط المشحونة بالبرميل باستخدام معاملات تحويل خاصة، تأخذ بعين الاعتبار درجة كثافة البترول ودرجة حرارته بالمستودعات.

ولابد من معايرة أجهزة القياس والتأكد من صلاحيتها بشكل دوري، وذلك عن طريق لجنة تمثل أطراف التعاقد ويرأسها شخص مستقل يمثل الوزارة المختصة[1].

2-تحديد أسعار الكمية المنتجة:

تعريف سعر النفط: هو قيمة السلعة البترولية معبر عنها بالنقود، أو بعبارة أخرى هو القيمة النقدية لبرميل النفط الخام المقاس بالدولار الأمريكي. ويخضع هذا السعر لتقلبات مستمرة بسبب سوق النفط التي تتميز بالديناميكية وعدم الاستقرار، مما يجعل سعر النفط غير مستقر ويخضع للتقلبات المستمرة[2].

ترجع العوامل المحددة لأسعار البترول إلى عدة عوامل مختلفة من أبرزها الاقتصادية، الذي يبقى الطلب والعرض فيها هما المحددان الأساسيان لسعر البترول شأنه في ذلك شأن أي سلعة أخرى، ومن أبرز هذه العوامل: الاستقرار السياسي في العالم، النمو الاقتصادي العالمي، المناخ، النمو السكاني، أسعار السلع البديلة، الاحتياطات والطاقة الإنتاجية، المستوى التكنولوجي والتقني لأدوات الإنتاج، الحروب والأحداث السياسية، السياسات النفطية للدول المتقدمة[3]،

بالتالي فليس من اختصاص الإدارة الضريبية التدخل لتحديد سعر البترول طالما كان تحديد السعر يتم وفقا لقواعد موضوعية لا تثير شبهة تهرب ضريبي وطالما أنها في حدود السعر المحايد.

وباعتبار أن أسعار البترول تشكل أحد مواضيع الساعة، يبدو من الضروري أن نبين أهم أنواع الأسعار البترولية التي برزت في السوق البترولية وهي: السعر المعلن، السعر المتحقق، السعر المعول عليه أو سعر الإشارة، السعر الفوري أو الآني[4].

أ-السعر المعلن: وهو سعر البرميل المعلن من قبل الشركات في الكارتل النفطي محسوبا بالدولار الامريكي. وقد بدأ العمل بهذا النوع من الأسعار عام 1880 عندما أعلنت شركة "ستاندرداويل نيوجرسي" سعر برميلها النفطي عند فوهة البئر النفطي[5].

---

[1] حسين القاضي، مرجع سابق، ص.ص 189-190.

[2] عميروش بو شلاغم، منصف شرفي، انعكاسات **تقلب أسعار النفط على الاقتصاد العالمي والسياسات المتخذة لمواجهتها**، المؤتمر الدولي الثالث حول الاقتصاديات النفطية العربية في ظل تحديات تقلبات الأسواق النفطية العالمية، يومي 24-25 مارس 2020، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ميلة، ص 50.

[3] حينوني سلمى، مومو عافية، **دراسة قياسية لأثر تقلبات أسعار البترول على معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة 1990-2016**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة أحمد دراية، ادرار، 2018/2017، ص 9.

[4] بلواني عبد المالك، **أثر تغيرات أسعار البترول على سياسية الانفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1971-2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة وهران 2، 2020/2019، ص54.

[5] علي مهدي البيرماني واخرون، **دروس في اقتصاديات النفط**، من موقع جامعة المستنصرية قسم الاقتصاد، بغداد العراق www.uomustansiriyah.edu.iq

ورغم أن السعر المعلن يمتاز بالاستقرار والدوام النسبي حيث لا يتعرض للتغيرات والتقلبات الوقتية أو الموسمية، إلا أنه سعر نظري لا يساوي في حقيقته سعر البترول بل تقوم بفرضها الشركات لكي يتم احتساب وتحديد ضرائب الدول المنتجة للبترول.

ب-السعر المتحقق: وهو القيمة الحقيقية للسعر الرسمي المتحقق لقاء تسهيلات أو حسومات متنوعة يوافق عليها الطرفان البائع والمشتري كنسبة مئوية تخصم من السعر المعلن أو التسهيلات في شروط الدفع.

وهو عبارة عن السعر المعلن مخصوم منه الحسومات أو التسهيلات المختلفة الممنوحة من طرف البائع للمشتري[1].

وينتقد هذا النظام من حيث أنه لا يلائم ظروف الدولة المضيفة، فقد لا تستطيع الإدارة الضريبية في الدول النامية تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة تحديدا سليما عن طريق رقابة الأسعار الحقيقية التي تبيع بها الشركات الاستراتيجية، وخاصة في الحالات التي تكون عقود البيع بين الشركات الاستراتيجية والأطراف التابعة لها أو عندما تضطر هذه الشركات حسب ظروف السوق إلى منح خصومات تنقص من ثمن البيع[2].

ج-سعر الاشارة: هذا النوع من الأسعار ظهر في فترة السيتينيات بعد ظهور الأسعار المتحققة إلى جانب المعلنة، أخذ و إعتمد سعر الإشارة أو المعول عليه في إحتساب قيمة البترول بين بعض الدول البترولية المنتجة والشركات البترولية الأجنبية من أجل توزيع أو قسمة العوائد المالية البترولية بين الطرفين.

وهو عبارة عن سعر النفط الخام الذي يقل عن السعر المعلن ويزيد عن السعر المتحقق أي أنه سعر متوسطبين السعرالمعلن والسعر المتحقق، ومن ثم يكون السعر تقديريا ولا يعبر عن حقيقة الأسعار التي يباع بها البترول فعلا

د-السعر الفوري أو الآني: هو السعر المعبر عن قيمة الوحدة البترولية نقديا المتبادلة آنيا، أو فوريا في السوق البترولية الحرة بين الأطراف العارضة والمشترية، ظهر هذا السعر مع ظهور السوق الحرة أو المفتوحة بين الأطراف المعنية بعرض وطلب السلعة البترولية، نتيجة لعدم التوازن بين الكميات المعروضة والمطلوبة من السلعة البترولية، وهذا ما أدى إلى كون هذا السعر هو سعر غير ثابت وغير مستقر[3].

من الواضح أن هناك أكثر من سعر يمكن أن يقيم به كميات البترول المنتج، ولكن لكل سعر تحفظات معينة يعيب استخدامه. الأمر الذي يتطلب تحديد السعر الذي يمكن استخدامه لأغراض الضريبة وفي الحسابات

[1] رحات حميدة العيد، ضيف الله حمزة، مرجع سابق، ص 27

[2] سالمي محمد دينوري، مرجع سابق، ص 166.

[3] **دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك** الصنف -7- 2010

التي تمسكها الشركة لأغراضها الخاصة. وهذا يعتبر مشكل من المشاكل المحاسبية التي تعاني منها الشركات البترولية إلى حد الساعة.

المطلب الثاني: التسجيلات المحاسبية للإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي SCF:

عرّف المشرع الجزائري المنتوجات (الإيرادات) وفق نظام SCF على أنها مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم يكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقديم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.

لا تختلف مدونة الحسابات التي جاء بها المشرع الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي الخاصة بالصنف7 " حسابات المنتوجات" (بما في ذلك الحسابات الفرعية ذو رقمين أو ثلاثة أرقام)، عن مدونة حسابات دليل سوناطراك الخاص بالشركات البترولية في الجزائر. لكن أضاف هذا الأخير حسابات فرعية (تتكون من أربعة إلى ستة أرقام) بصفة قانونية، تتلاءم مع طبيعة نشاط الشركات البترولية.

وفيما يلي نستعرض الحسابات الفرعية للإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي ووفق دليل المحاسبة العامة لشركة سوناطراك (الصنف 7)[1]

❖ الحسابات الفرعية لحساب 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

700 المبيعات من البضائع

701 المبيعات من المنتجات التامة المصنعة

702 المبيعات من المنتجات الوسيطة

703 المبيعات من المنتجات المتبقية

704 مبيعات من الأشغال

705 مبيعات من الدراسات

706 تقديم الخدمات الأخرى

708 منتجات الأنشطة الملحقة

709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة.

[1] دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

الحسابات الفرعية لكل حساب من هذه الحسابات

- الحسابات الفرعية المبيعات من البضائع ويمكن تقسيم حساب 700 المبيعات من البضائع إلى الحسابات الفرعية التالية[1]:

7000 هيدرو كربون

7001 منتجات بترولية وغاز معالج

7002 منتجات مستهلكة (مثل ملونات المحروقات....الخ)

7003 منتجات صناعية كيميائية ومركبات (مثل المتفجرات...الخ)

7004 منتجات اجتماعية (المأكولات والمشروبات)

7005 الأغلفة

7006 المواد الاستهلاكية (مثل مواد البناء والإصلاح...الخ)

- التسجيل المحاسبي لحساب 700 المبيعات من البضائع

- التسجيل المحاسبي لعملية البيع خلال الدورة

411		الزبائن	x	
	700	المبيعات من البضائع		x

- التسجيل المحاسبي للمنتجات المعاينة مسبقا: هي إيرادات مستقبلية مؤكدة يمكن تسجيلها[2]

  - – في نهاية الدورة N

700		المبيعات من البضائع	x	
	487	منتجات معاينة مسبقا		x

  - – في بداية الدورة المقبلة N+1

487		منتجات معاينة مسبقا	x	
	700	المبيعات من البضائع		x

- الزبائن –المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد: وهنا تسجل المبيعات من البترول أو المشتقات دون أن تتم عملية الفوترة

  - – في نهاية الدورة N:

418		الزبائن–المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	x	
	700	المبيعات من البضائع		x

  - – في بداية الدورة المقبلة N+1

[1] دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

[2] دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

411		الزبائن	x	
	418	الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد		x

- زبائن دائنون التسبيقات المستلمة[1]

○ – حالة الفوترة

411		الزبائن	x	
709		التخفيضات والتنزيلات والحسومات	x	
	700	المبيعات من البضائع		x
	419	زبائن دائنون التسبيقات المستلمة		x

دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

○ – حالة التحصيل

512		حسابات لدى البنوك	x	
419		زبائن دائنون التسبيقات المستلمة	x	
	411	الزبائن		x

○ – في حالة استلام تسبيقات

53		الصندوق	x	
512		حسابات لدى البنوك	x	
	419	زبائن دائنون التسبيقات المستلمة		x

○ – حالة تسليم البضاعة والفاتورة دون تحصيل المتبقي

411		الزبائن–المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	x	
419		زبائن دائنون التسبيقات المستلمة	x	
	700	المبيعات من البضائع		x

○ – حالة تسليم البضاعة والفاتورة وتحصيل المتبقي

53		الصندوق	x	
512		حسابات لدى البنوك	x	
	700	المبيعات من البضائع		x

❖ – الحسابات الفرعية لحساب 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

723 تغير المخزونات الجارية

724 تغير المخزونات من المنتجات

- – التسجيل المحاسبي لحساب 723 تغير المخزونات الجارية

[1] دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

○ – في نهاية الدورة N

331		المنتجات الجاري إنجازها	x	
335		الأشغال الجاري إنجازها	x	
341		الدراسات الجاري إنجازها	X	
345		الخدمات الجاري تقديمها	X	
	237	تغير المخزونات الجارية		x

○ – في بداية الدورة N+1

723		تغير المخزونات الجارية	x	
	331	المنتجات الجاري إنجازها		X
	335	الأشغال الجاري إنجازها		X
	341	الدراسات الجاري إنجازها		X
	345	الخدمات الجاري تقديمها		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 724 تغير المخزونات من المنتجات[1]

الحسابات الفرعية لحساب 724 تغير المخزونات من المنتجات

7243 منتج وسيط

7245 منتج نهائي (الكربون الهيدروجيني الخام، غاز البترول السائل GPL، الغاز الطبيعي السائل GNL)

7246 فضلات ومهملات

○ – التسجيل المحاسبي للدخول للمخازن

35X		مخزون المنتجات	x	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		x

○ –التسجيل المحاسبي للخروج من المخازن

724		تغير المخزونات من المنتجات	x	
	35X	مخزون المنتجات		x

❖ الحسابات الفرعية لحساب 73 الإنتاج المثبت

731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

- التسجيل المحاسبي لحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

[1] دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

○ – خلال الدورة المحاسبية

6X		المصاريف حسب طبيعتها	x	
	401	مورد		x

○ – في نهاية الدورة المحاسبية

237		التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها	x	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		x

- – التسجيل المحاسبي لحساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

○ – خلال الدورة المحاسبية

6X		المصاريف حسب طبيعتها	x	
	401	مورد		x

○ – في نهاية الدورة المحاسبية

232		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	x	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		x

❖ الحسابات الفرعية لحساب 74 إعانات الاستغلال: يقصد بهذا الحساب جميع الإيرادات التي يستفيد منها الكيان وعادة ما تكون من الدولة أو أحد فروعها خلال دورة الاستغلال ويتفرع عن هذا الحساب:

741 إعانات التوازن

748 إعانات أخرى للاستغلال

- – التسجيل المحاسبي لحساب 741 إعانات التوازن تمنح هذه الإعانة بقصد تغطية خسارة في الميزانية بسبب مشروع معين كحفر بئر ارتوازي في منطقة معزولة

○ – مرحلة الوعد بالإعانة

441		الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها	x	
	741	إعانات التوازن		x

○ – مرحلة قبض الإعانة

512		حسابات لدى البنوك	x	
	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها		x

- – التسجيل المحاسبي لحساب 748 إعانات أخرى للاستغلال نسجل في هذا الحساب جميع الإعانات الممنوحة لتشجيعه على الاستثمار في مناطق أو مشاريع معينة

○ – مرحلة الوعد بالإعانة

441		الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها	x	
	748	748 إعانات أخرى للاستغلال		x

○ – مرحلة قبض الإعانة

512		حسابات لدى البنوك	x	
	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها		x

❖ الحسابات الفرعية لحساب 75 المنتجات العملياتية الأخرى: ويقصد به جميع الإيرادات عن عمليات الاستغلال التي لم تذكر سابقا ويتفرع عن هذا الحساب

751 الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة

752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية

753 أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين والمسير

754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

756 المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة (الملغاة)

757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير

758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

- التسجيل المحاسبي لحساب 751 الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة: نسجل في هذا الحساب قيمة الإيرادات المتأتية من التثبيتات الملموسة والغير ملموسة الممنوحة في إطار توكيل تسييرها للغير كامتيازات العلامة التجارية ومنح براءات الاختراع ورخص إنتاج بعض المنتجات..الخ

-التسجيل المحاسبي لتحصيل الاتأوى

512		حسابات لدى البنوك	x	
	751	الاتأوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة		x

- – التسجيل المحاسبي لحساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتمثلة في القيم الزائدة الناتجة عن التنازل التثبيتات

-التسجيل المحاسبي لفائض القيمة

512		حسابات لدى البنوك	x	
28		اهتلاك قيم ثابتة	x	
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		x
	2x	تثبيتات غير مالية		x

- – التسجيل المحاسبي لحساب 753 أتعاب الحضور وأتعابالإداريين والمسير: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتعلقة بحضور اجتماعات أو جلسات أو دورات

-التسجيل المحاسبي لأتعاب الحضور

512		حسابات لدى البنوك	x	
	753	أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين والمسير		x

- – التسجيل المحاسبي لحساب 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية: نسجل في هذا الحساب القسط السنوي من إعانات الاستثمار المستلمة دفعة واحدة لكنها تعني عدة دورات مستقبلية ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي.

  - – الوعد بالإعانة

441		الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها	x	
	132/131	إعانات التجهيز/إعانات أخرى للاستثمار		X

  - – قبض الإعانة

512		حسابات لدى البنوك	x	
	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإعانات المطلوب استلامها		x

  - – اهتلاك الإعانة (القسط السنوي)

132/131		إعانات التجهيز/إعانات أخرى للاستثمار	x	
	754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية		X

- التسجيل المحاسبي لحساب 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة: يسجل في هذا الحساب الأرباح التي يتحصل عليها الكيان من عمليات خارجة عن نشاط الكيان في شكل شراكة مع كيان أخر دون أن تتم العملية باسمه فيعتبر المبلغ المتحصل عليه كربح إيراد يضاف إلى إيرادات نشاط الكيان العادية

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	755	قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 756 المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة (الملغاة): نسجل في هذا الحساب المبالغ المحصلة من المديونيات الميئوس منها كذلك التبرعات المحصلة من الغير.

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	756	المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة (الملغاة)		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات الاستثنائية خلال عملية التسيير أي مداخيل إيرادات غير متوقعة لكنها ضمن نشاط الكيان ونسجل محاسبيا

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	757	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري: نسجل في هذا الحساب جميع مبالغ الإيرادات الناتجة عن عمليات التسيير الأخرى خلال دورة الاستغلال للكيان.

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	758	المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري		x

❖ الحسابات الفرعية لحساب 76 المنتجات المالية: ويقصد به جميع الإيرادات المتأتية من حركة الأموال سواء في شكلها السائل أو في شكلها الثابت كالتثبيتات المالية ويتفرع عن هذا الحساب

761منتوجات المساهمات

762 عائدات الأصول المالية

763 عائدات الحسابات الدائنة

765 فارق التقييم عن الأصول المالية –فوائض القيمة

766 أرباح الصرف

767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية

768 المنتوجات المالية الأخرى

- التسجيل المحاسبي لحساب 761 منتوجات المساهمات: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتأتية من مساهمة الكيان في شركات أخرى وتمثل أيضا أرباح الأسهم

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	761	منتوجات المساهمات		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 762 عائدات الأصول المالية: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتأتية من الأصول المالية من سندات وقروض وودائع

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	762	عائدات الأصول المالية		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 763 عائدات الحسابات الدائنة: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتأتية من إقراضه للغير في إطار عقود الإيجار التمويلي

-التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	763	عائدات الحسابات الدائنة		x

- التسجيل المحاسبي لحساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية –فوائض القيمة: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتأتية من القيم الزائدة التي تنتج عن عملية تقييم أو إعادة تقييم الأصول المالية التي يملكها الكيان.

-التسجيل المحاسبي

27/26		أحد الأصول المالية	x	
	765	فارق التقييم عن الأصول المالية –فوائض القيمة		X

- التسجيل المحاسبي لحساب 766 أرباح الصرف: نسجل في هذا الحساب الفروقات الزائدة بين مبالغ الشراء بالعملة الصعبة بتاريخ الشراء وتاريخ التسديد ويكون هنا نتيجة انخفاض العملة الصعبة مقارنة بالعملة الوطنية

-التسجيل المحاسبي

27/26		أحد الأصول المالية	x	
	766	أرباح الصرف		X

● – التسجيل المحاسبي لحساب 767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات المتأتية من مبالغ الفروق الزائدة بين القيمة المحاسبية للأصل المالي وقيمة التنازل على اعتبار أنها ربح صافي ناتج عن عملية التنازل ويسجل محاسبيا كما يلي

–التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	26/27	حسابات الأصول الماليةأحد		x
	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		x

● – التسجيل المحاسبي لحساب 768 المنتوجات المالية الأخرى: نسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات ذات الصبغة المالية ولم يسبق ذكرها ضمن الحسابات السابقة كمراجعة أسعار للسلع والخدمات المباعة بسبب التضخم مثلا ويسجل كما يلي

–التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	768	المنتوجات المالية الأخرى		x

❖ حساب 77 العناصر غير العادية –المنتجات: نسجل في هذا الحساب الإيرادات الغير عادية أي خارج النشاط الاستغلالي للكيان

–التسجيل المحاسبي

512		حسابات لدى البنوك	x	
	77	العناصر غير العادية –المنتجات		x

❖ الحسابات الفرعية لحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: يمثل الاسترجاعات المالية لمبالغ اعتبرت سابقا كأعباء متوقعة الحصول وحملت على ميزانية الكيان لفترات سابقة وعند التأكد أن الخسارة لم تقع فيتم استرجاعها وتعتبر العملية كإيراد شكلي وإنما تسجل للتوازن بين الخسارة والإيراد ويتفرع عن هذا الحساب

781– استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول غير الجارية

785– استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول الجارية

786– الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات

● حساب 781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول غير الجارية: نسجل في هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول الثابتة ويسجل محاسبيا

–التسجيل المحاسبي

29	781	خسائر في القيم عن الأصول الثابتة استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول غير الجارية	x	x

- حساب 785- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول الجارية: نسجل في هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول الجارية ويسجل محاسبيا

-التسجيل المحاسبي

39/49	785	خسائر في القيم عن الأصول الجارية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول الجارية	x	x

- حساب 786- الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات: نسجل في هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على المالية ويسجل محاسبيا

-التسجيل المحاسبي

59	786	خسائر القيم عن الأصول الجارية الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات	x	x

أو التسجيل المحاسبي

296	786	خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات	x	x

أو التسجيل المحاسبي

297	786	خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات	x	x

أو التسجيل المحاسبي

298	786	خسائر القيمة عن الصول المالية الأخرى المثبتة الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات	x	X

دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -72010

خلاصة

إن الصناعة البترولية تخلق عدد من المشاكل المحاسبية، مما يجعلها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي صناعة أخرى، وذلك للمراحل التي تمر بها صناعة النفط أو النفقات المصاحبة لكل مرحلة بالإضافة لطول الفترة الزمنية لكل مرحلة واختلاف الطرق والمفاهيم المحاسبية من جهة.

ومن جهة أخرى تعدد العوامل والجهات التي تتدخل في هذا المجال، يجعل من الصعب تحديد بعض النقاط المهمة كتحديد الاحتياطي البترولي، تحديد سعر البترول، . . . ..

الفصل الثالث

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد

تستمر صناعة النفط والغاز في الجزائر في تحقيق نمو كبير، حيث تتطور المقاطعات الهيدروكربونية الجديدة بوتيرة كبيرة، إذ تعد الشركة الوطنية للمحروقات (SONATRACH) الشركة المحتكرة للصناعة البترولية في الجزائر التي تقوم بكل مراحل إنتاج البترول من الاستغلال والإنتاج، النقل عبر القنوات، التسييل والفصل، التكرير والبتروكيماويات،...ولهذا الغرض تملك المؤسسة SONATRACH وحدات موزعة عبر التراب الوطني، منها عشرة وطنية والأخرى مع متعاملين أجانب وهي ذات تنظيم مميز وتتكون كل وحدة من عدة أقسام ومصالح تخضع بدورها إلى مديريات عامة تابعة إلى مركز المؤسسات نفسه.

سنتناول في هذا الفصل دراسة ميدانية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP الذي يمثل واحد من أهم المجمعات الفرعية لشركة سوناطراك.

- **المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP**
- **المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمجمع ENSP**

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP

إن الهدف الرئيسي الذي تتمحور حوله السياسة العامة للمجمع. يتلخص في بحث كل الكيفيات الممكنة التي من خلالها يستطيع المجمع تلبية رغبات ومتطلبات زبائنه بصفة دائمة وناجعة، على أساس أنها تمثل انشغاله المحوري، سعيا وراء هذه الغاية، فلقد أثبت مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار التزامه ببلوغ مستوى عال الأهمية من حيث حسن الأداء في مجال نشاطه.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

أولا: نشأة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

أنشأت المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار (ENSP) بموجب المرسوم رقم 81-174 الصادر في الفاتح أوت 1981 المتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروكيميائية 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 مؤسسة سوناطراك بنسبة 100% وهي مجمع بترولي له رأس مال كبير من الخبرة والمهارة المتراكمة منذ أكثر من 30سنة في مجال خدمات الآبار يبلغ تعداد عمالها أكثر من 3000 عامل يقع المقر الاجتماعي للمؤسسة بمدينة حاسي مسعود البترولية ولاية ورقلة ص.ب 831[1].

ثانيا: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

نتطرق فيما يلي إلى أهم المديريات للمؤسسة والهيكل التنظيمي لها.

1. المديريات 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؛

[1] اعتمادا على موقع المؤسسة www.enspgroue.com

✓ مديرية الإمداد واللوجستيك؛

2. المديريات العملية:وتتمثل في:

- **مديرية الزجر** (**SNUBBING**): ومهمتها الرئيسية إخراج الأنابيب غير الصالحة وتغييرها بأخرى جديدة (DESCENTE-REMONTEECONCENTRIQUE)،كما تملك وسائل لاسترجاع الأدوات العالقة داخل الآبار، وصيانة الآبار عن طريق إعادة الحفر عند تسرب الرمال والأتربة فيها.

- **مديرية اختبار الآبار وخط الأسلاك(WIRELINEWELLTESTING):** 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 البترول واستخراج نماذج للبترول الخام لمعرفة تركيبة مكوناته الأساسية.

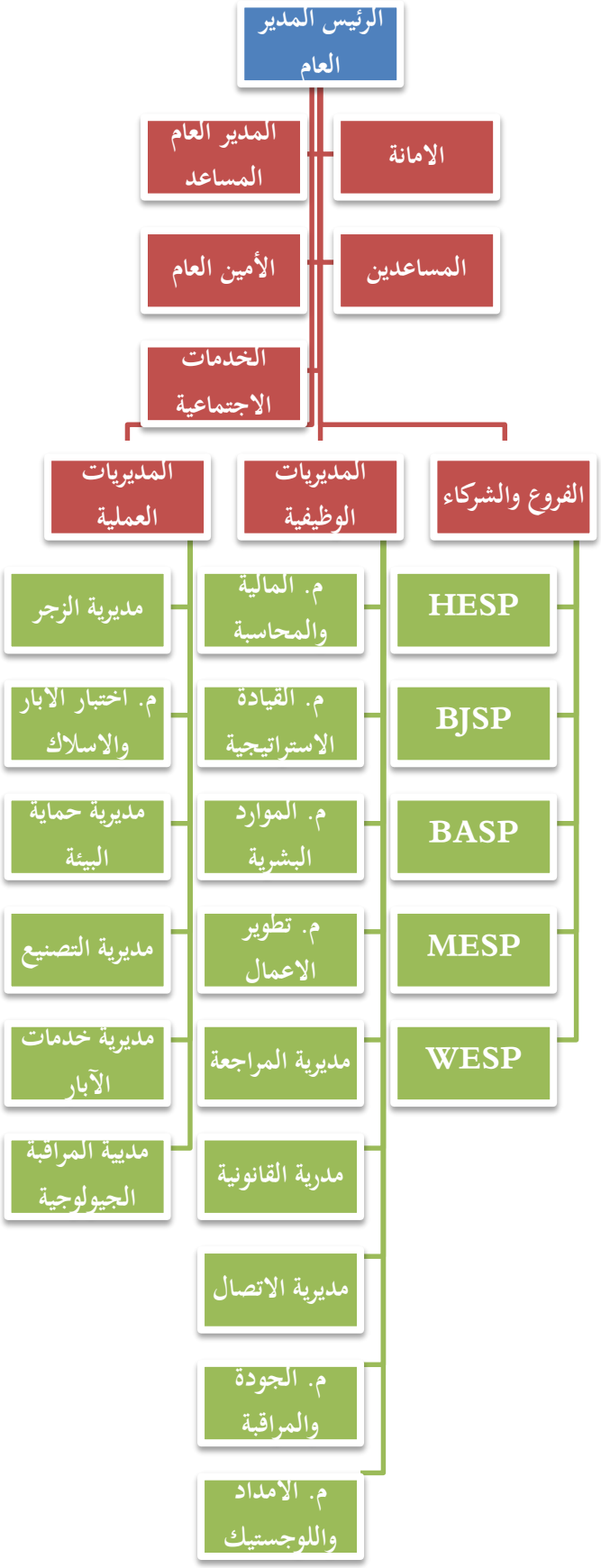
- **مديرية حماية البيئة** (**DPE**):تهتم بتنظيف وإعادة طلاء أحواض تخزين المحروقات، نقل البترول في شاحنات ذات صهريج في حالة الزوابع الرملية.

- **مديرية تصنيع أدوات الحفر** (**FABRICATION**): متخصصة في صنع وتصليح أدوات الحفر والتنقيب الموجهة للصناعة المنجمية البترولية.

- **مديرية خدمات الآبار(WELLService):** في إطار البحث المتواصل لعصرنة وتنويع النشاطات، أنشأ مجمع ENSPمديرية جديدة تتمثل في مديرية خدمات الآبار مهامها الأساسية هي: صيانة مصانع ومراكز الإنتاج، مراقبة تآكل الأدوات، تفتيش وصيانة المنشآت.

- **مديرية المراقبة الجيولوجية** (**MUDLOGGIND**): متخصصة في دراسة الطبقات الصخرية لمعرفة مكوناتها وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم المديريات السابقة الذكر في الهيكل التنظيمي الآتي:

الشكل رقم (03-01): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار



المصدر: الموقع الرسمي للمؤسسة wwwgroupensp.com

وبما أننا قمنا بالدراسة الميدانية على مستوى مديرية المالية والمحاسبة، سوف نتطرق إلى تنظيم وكفاءة هذه الأخيرة.

أ–التنظيم:

يتكون الهيكل المكلف بالمحاسبة والمالية في شركة ENSP من احدى عشرة (11) وحدة، مقسمة كالتالي:

- ثمانية (8) وحدات محاسبية مكلفة بمسك المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية وتسيير الخزينة، مقسمة بدورها كالتالي:
  - ستة وحدات محاسبية مستقلة خاصة بالهياكل العملية؛
  - وحدة محاسبية مستقلة خاصة بهيكل التموين واللوجستية؛
  - وحدة محاسبية مستقلة خاصة بهيكل المقر.
- وحدة محاسبية مستقلة للهيكل المركزي للمحاسبة والمالية (وحدة محاسبية مختصة في العمليات المتعلقة بحافظة الشركة: أموال خاصة، أنشطة وعمليات مالية متعلقة بالشراكة).مسؤولة عن مسك المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، وتسيير الخزينة؛
- وحدة تجميع الحسابات الفردية لشركة ENSP، مسؤولة عن اقفل الحسابات الفردية (الكشوف المالية للشركة)؛
- وحدة تجميع حسابات المجمع (حسابات الشركة + حسابات الفروع والمساهمين)، مسؤولة عن اقفال حسابات التجميع (القوائم المالية لمجمع ENSP).

ب–الكفاءة:

- التمكن من تقنيات المحاسبة؛
- التمكن من النظام المحاسبي المالي؛
- التمكن من المعايير IAS/IFRS؛
- التمكن من تقنيات التجميع؛
- التمكن من جباية المؤسسات؛
- التمكن من القانون التجاري؛
- التواصل وقيادة الفريق.

المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

سنتناول في هذا المطلب أهم المعلومات لمجمع ENSP حول الفروع وقطاع النشاط عند نهاية سنة 2019.

أولا: فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

يمكننا تقديم فروع وشركاء المؤسسة ضمن الجدول الآتي:

الجدول رقم (03– 01): يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

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

المصدر: من وثائق المؤسسة

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

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

- **الفرع BJSP**: تأسس هذا الفرع سنة 1986 بالشراكة بين مجمع ENSP وشركة BJ SERVICE وهي شركة أمريكية متعددة الجنسيات متخصصة في الخدمات البترولية ويقدم هذا الفرع العديد من النشاطات وهي وضع الإسمنت في الآبار cementation، تنشيط الآبارstimulation، عمليات الضخ pompage، لف الأنابيب coledtubing، وللمجمع نسبة 51% من الفرع.

- **الفرع MESP**: وهو نتيجة لعقد شراكة بين مجمع ENSPوشركة MEDESالإيطالية والمتخصصة في حماية البيئة أبرم في سنة 1998 وهو مكلف بمعالجة النفايات المترتبة عن عملية استخراج البترول وتطهير المحيط من مخلفات الناجمة عن عملية استغلال الآبار وللمجمع نسبة 49% من الفرع.

ثانيا: قطاع نشاط المؤسسة وسوقها

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 تطورا ايجابيا بسبب التوسع المستمر 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 زائدة 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 , Weathfrofd.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية في مجمع ENSP

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف التسجيلات المحاسبية وكذلك بعض الطرق التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة، الخاصة بموضوع دراستنا.

المطلب الأول: طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة

1-التثبيات:

- يتم تقييم جميع فئات التثبيتات بالتكلفة التاريخية أو تكلفة الإنجاز بحسب الحالة.
- تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الخطي مبدئيا على جميع فئات التثبيتات.
- يطبق معدل الإهتلاك المقبول جبائيا بصورة عامة على جميع التثبيتات وفي بعض الأحيان هناك تمايز طفيف ما بين معدل الإهتلاك المطبق على التثبيتات الموجهة للعمل في الشمال والجنوب.كما يجب الأخذ بعين الاعتبار القيمة القصوى القابلة للإهتلاك جبائيا والمحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالسيارات السياحية والمقدرة بعتبة 1.000.000.00 دج.
- نلاحظ أن أحد فروع المجمع والمتمثل في MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية بعكس الفروع الأخرى والتي تسجل وفقا للتكلفة التاريخية.

2-المخزونات:

- تسيير جميع المخزونات مهما كانت طبيعتها عن طريق الجرد الدائم.
- تقييم المخزونات بتكلفة شرائها متضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة.
- يقيم المخزون المصنع (منتجات نهائية، منتجات وأشغال جاري إنجازها) بتكلفة الإنتاج.
- يسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند كل خروج.
- تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سنة للأخذ في الحسبان الفروقات الموجودة والمخزونات المهملة والمتقادمة والبطيئة في الدوران.

3-الحقوق:

- تقييم الحقوق عند نهاية كل دورة وتصنف بحسب درجة السيولة والتحصيل.
- يتم تسجيل مؤونة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق التي تجاوزت مدة تحصيلها 100% وتكون هذه المؤونة على جزء من المبلغ غير المحصل أو على كل المبلغ بحسب الحالة.

4-الديون:

- يتم التسجيل المحاسبي للديون بحسب التكلفة التاريخية بالنسبة للديون المسجلة بعملة أجنبية، يتم تعديلها في نهاية كل سنة على أساس سعر التحويل في البنك المركزي والمغلق يوم 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية.
- تسجيل مؤونات الخسارة في سعر الصرف عندما يكون سعر الصرف لعملة الأجنبية في تاريخ التسجيل المحاسبي للعملية أقل من السعر عند تاريخ 31ديسمبر من الدورة المحاسبية.
- تعدل هذه المؤونة سواء بالزيادة أو النقصان بحسب الحالة بالسعر الحقيقي عند تاريخ دفع الديون.

5-الأجور والسياسة الأجرية للمستخدمين:

تحدد العلاوات والمنح والتعويضات وفقا للاتفاقيات الجماعية المبرمة ما بين المؤسسة والعمال وفقا للتشريع الجزائري. وبالنسبة لمجمع ENSP فإن هناك استقلالية لفروع المجمع في تحديد هذه الأخيرة حيث نجد اختلاف ما بين اتفاقيات فروع المجمع ومنه تفاوت في تحديد أجور العمال.

المطلب الثاني: مختلف التسجيلات المحاسبية على مستوى مجمع ENSP

سنتطرق فيما يلي الى اهم التسجيلات المحاسبية على مستوى مجمع ENSP.

أولا: عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج

كما سبق وأن ذكرنا في المبحث الأول، أن مؤسسة ENSP، عبارة عن مجمع لعدة فروع، وعلى هذا الأساس تكون القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج المجمعة بنفس شكل ومحتوى القوائم المالية الفردية لكل فرع وحسب المعطيات التي أتيحت لنا خلال الدراسة الميدانية، نقدم فيما يلي الميزانية الأولية للمجمع وكذا جدول حسابات النتائج لسنة 2020 (بالإضافة إلى صافي الحسابات لسنة 2019 كأساس للمقارنة)، الذي سوف نقوم بتسجيل مختلف العمليات المحاسبية على أساسه:

1-الميزانية المجمعة الشاملة:

أ-الأصول:

الجدول (03-02): الأصول

الأصول	2019	2020		
		الإجمالي	إهتلاكاتومؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء -Goodwill				
تثبيات معنوية	173670475,18	375383108,57	274899337,88	100483770,69
تثبيتات مادية	14885635702,86	44760196110,72	26050920076,59	1870927603413
أراضي	4592456150,00	4694466150,00		4694466150,00
مباني	1143846874,18	4121499738,06	2899818420,41	122168117,65
تثبيتات مادية أخرى	9149332678,68	35944230222,66	23151101656,18	12793128566,48
تثبيتات قيد التنفيذ	73576677,34	676846459,27		676846459,27
تثبيتات مالية	3567060060,33	1376700828,02		1376700828,02
سندات المعادلة	2791627230,89	1231733099,45		1231733099,45
المساهمات والحقوق الأخرى				
سندات إستثمارأخرى				
سلفيات والاصول المالية الاخرى الغير جارية	91448542,48	174967728,57	931250,76	174036477,81
ضرائب مؤجلة أصول	683984286,96	1443176520,56		1443176520,56
مجموع الأصول غير الجارية	18699942915,71	48662303027,14	26326750665,23	22335552361,91
الأصول الجارية				
المخزونات	2610471249,23	6216323413,40	346474386,54	5869876026,86
الحقوق والعمليات المشابهة	10608684086,76			
الزبائن	9564821335,87	11416305059,27	880750061,50	10535554997,77
المدينون الاخرون	285751628,12	691732522,18	2249101,35	689483420,83
الضرائب	758111122,80	1324673930,79	13294512,88	1311379417,91
الحقوق الأخرى				
السيولة	7302298034,16			
التوظيفات والأصول المالية الجارية الأخرى	2500000000,00	2500000000,00		2500000000,00
الخزينة	4802298034,16	81606333277,86		81606333277,86
مجموع الاصول الجارية	20521453370,18	30315368203,50	242741062,27	29072627141,23
المجموع الإجمالي للأصول	39221396285,89	78977671230,64	27569491727,50	51408179503,14

المصدر: من وثائق المؤسسة، الملحق رقم 03.

ب-الخصوم:

الجدول (03-03): الخصوم

الخصوم	2019	2020
الأموال الخاصة		
راس المال الصادر	8000000000,00	8000000000,00
راس المال غير الصادر		
علاوات واحتياطات مجمعة	15055653956,15	26899510196,11
فارق التقييم		
فارق المعادلة	2394672534,20	
النتيجة الصافية—النتيجة الصافية للمجمع	2871220379,07	836372017,62
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد	485559949,12	3274241279,98
حصة المؤسسة المدمجة	28807106818,53	35205988855,54
حصة الأقلية	2747524571,73	3804134638,17
المجموع I	31554631390,26	39010123493,71
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب (مؤجلة ومؤونات)		120313098,00
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا	2361793768,26	2838698002,01
مجموع الخصوم غير الجارية II	2361793768,26	2959011100,01
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات المرتبطة	2133810499,44	4490543279,60
ضرائب	1346361014,83	1669272573,56
ديون أخرى	1824799613,10	3244085276,04
ديون.مالية أخرى	/	30000000,00
خزينة الخصوم	/	5143780,22
مجموع الخصوم الجارية III	5304971127,37	9439044909,42
مجموع الخصوم	39221396285,89	51408179503,14

المصدر: من وثائق المؤسسة، الملحق رقم 03.

2-جدول النتيجة:

الجدول (03-04): جدول النتيجة

البيان	2019	2020
رقم الاعمال	19340104718,98	25875481888,76
التغير في المنتجات النهائية وقيد التنفيذ	-3490811,46	144673792,52
تثبيتات منجزة	72773260,76	
إعانات الاستغلال		
I- إنتاج الدورة	19409387168,28	26020155681,28
II - مشتريات مستهلكة	1146966795,51	256284373,61
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	4002826222,82	5215425101,53
استهلاك الدورة	5149793018,33	7779709475,14
III- القيمة المضافة للاستغلال (I-II)	14259594149,95	18240446206,14
مصاريف المستخدمين	7997356442,08	10837860803,61
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	490406757,77	639377063,85
IV - الفائض الإجمالي للاستغلال	5771830950,10	6763208338,68
منتجات العملياتية الأخرى	463168987,65	443717119,24
أعباء العملياتية الأخرى	27117070,86	234667593,84
مخصصات الإهلاكات والمؤونات	3092718823,46	3474917090,79
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	943392789,61	917576108,20
V - النتيجة العملياتية	4058556833,04	4414916881,79
ايرادات مالية	92397860,52	81615199,78
مصاريف مالية	7135877,46	133477504,16
VI- النتيجة المالية	85261983,06	51862304,38 -
VII-النتيجة العادية قبل الضريبة (V+VI)	4143818816,10	4363054577,11
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	1034916802,61	1255357730,87
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	-150798282,66	333483351,91-
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	20908346806,06	27463064108,50
مجموع أعباء الأنشطة العادية	17648646509,91	24021883910,35
VIII-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3259700296,15	3441180198,15
العناصر غير العادية – إيرادات-		
العناصر غير العادية – أعباء-		
XI- النتيجة غير العادية		
X - النتيجة الصافية للدورة	3259700296,15	3441180198,15
الحصة في النتيجة الصافية لمؤسسات طريقة المعادلة	-334692903,31	166938918,17-
XI-النتيجة الصافية للمجمع	2925007392,84	3274241279,98
حصة الأقلية	53787013,77	28887279,54-
حصة المجمع	2871220379,07	3303128559,52

المصدر: من وثائق المؤسسة، الملحق رقم 03.

ثانيا: التسجيلات المحاسبية الخاصة بنشاط شركة ENSP:

1- التسجيل المحاسبي للحصول على حق الامتياز بمقابل:

- عند الحصول على حق الامتياز بمقابل

2020/01/10

22		قيم ثابتة تحت التوكيل	2.278.928.484.53	
	512	فرع حاسي مسعودBEA		2.278.928.484.53
		(الحصول على حق الإمتياز)		

- في نهاية يتم تسجيل الإهتلاك:

2020/12/31

682		المخصص للإهتلاكات و المؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز	227.892.848.45	
	282	اهتلاك قيم ثابتة موضوعة تحت الامتياز		227.892.848.45
		(قسط إهتلاك القيم الثابتة تحت التوكيل لسنة 2020)		

2-المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف

2020/02/02

21511		تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي	12.242.453.000.00	
	404	موردو التثبيتات		12.242.453.000.00
		(اقتناء آلات التنقيب)		

-في نهاية الدورة يتم تسجيل الإهتلاك

2020/12/31

681		المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية	1.224.245.300.00	
	281511	اهتلاك تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي		1.224.245.300.00
		(قسط اهتلاك الالات البترولية لسنة 2020)		

حيث أن قسط الإهتلاك السنوي للآلة= $\frac{\text{تكلفة اقتناء الآلة}}{\text{العمر الانتاجي للآلة}}$(خمس 10سنوات)

قسط اهتلاك سنة 2020= $\frac{12X242.453.000}{10}$=1.224.245.300.00دج

ملاحظة: يتم اهتلاك المعدات والآلات على مستوى شركة ENSPوفق طريقة الإهتلاك الثابت، لكن الطريقة الأنسب لنشاط الشركات البترولية هي طريقة الإهتلاك المتناقص لأن معظم تلك المعدات لا يمكن استخدامها في منطقة أخرى أو دولة أخرى لضخامة تكلفة نقلها مثلا وبالتالي يمكن الاستغناء عنها بعد الانتهاء من استعمالها.

وبالتالي قسط الإهتلاك المتناقص يكون كالآتي:

نأخذ مدة الإهتلاك عبارة عن ثلاث سنوات حسب العمر الإنتاجي للمعدات والآلات.

أي مجموع أرقام السنوات : 1+2+3=6

قسط السنة الأولى 2020= $\frac{3X12.242.453.000}{6}$ =6.121.226.499,99دج

-في نهاية الدورة يتم تسجيل الإهتلاك

2020/12/31

681	281511	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي (قسط اهتلاك الالات البترولية لسنة 2020)	6.121.226.499.99	6.121.226.499.99

قسط السنة الثانية2021= $\frac{2X12.242.453.000}{6}$ =4.080.817.666,66 دج

2021/12/31

681	281511	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي (قسط اهتلاك الآلات البترولية لسنة 2021)	4.080.817.666.66	4.080.817.666.66

قسط السنة الثالثة 2022= $\frac{1X12.242.453.000}{6}$=2.040.408.833,33دج

2022/12/31

681	281511	المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية اهتلاك تجهيزات التنقيب الجيولوجي والجيوفيزيائي (قسط اهتلاك الآلات البترولية لسنة 2022)	2.040.408.833.33	2.040.408.833.33

- تسجيل مصاريف صيانة متعلقة بالاستكشاف

2020/04/15

615	401	مصروفات صيانة مهمات استكشاف مورد سلع وخدمات (مصاريف صيانة)	4.021.000.910.35	4.021.000.910.35

- تسجيل عملية استخدام تموينات أخرى في الاستكشاف

2020/05/12

602	32	تموينات أخرى مستهلكة تموينات أخرى (تموينات أخرى للاستكشاف)	70.000.00	70.000.00

- عند تسجيل المصاريف التعاقدية الاستكشافية

2020/05/20

611	401	خدمات استكشاف تعاقدية(التقاول العام) مورد سلع وخدمات (مصاريف التقاول العام)	6.383.285.00	6.383.285.00

- عند تسجيل مصاريف العاملين

2020/06/04

63	421	أعباء المستخدمين مستخدمون أجور مستحقة (مصاريف المستخدمين)	40.504.361.43	40.504.361.43

- عند الحصول على الخرائط المسحية

2020/06/11

617		خرائط المسح والاستكشاف	200.100.000.00	
	401	موردو سلع وخدمات		200.100.000.00
		(الحصول على الخرائط المسحية)		

- عند التسديد

2020/08/24

401		موردو سلع وخدمات	200.100.000.00	
421		مستخدمو أجور مستحقة	40.504.361.43	
	512	BEA فرع حاسي مسعود		240.604.361.43
		(تسديد مستحقات موردو سلع وخدمات مصاريف المستخدمين)		

- في حالة الحصول على جزء من هذه التثبيتات أوكلها على شكل إيجارات يسجل كتكاليف تأجير ولا نسجل الإهتلاك

2020/07/03

613		إيجارات	200.100.000.00	
	401	موردو سلع وخدمات		200.100.000.00
		(مصاريف الإيجار)		

المعالجة المحاسبية لتكاليف التنمية والتطوير:

❖ **عند مرحلة الانجاز:**

2020/03/31

6XX		مصاريف	126.425.632.00	
	401	مورد سلع وخدمات		126.425.632.00
		(مصاريف مختلفة متعلقة بمرحلة الانجاز)		

- تسجيل المصاريف المتعلقة بالأشغال قيد الانجاز

2020/04/20

232		تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز	1.000.265.487.00	
	404	مورد التثبيتات		1.000.265.487.00
		(تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز)		

❖ **عند نهاية الدورة أو الانجاز:**

- تسجيل التثبيتات المتعلقة بالشغال قيد الانجاز

2020/12/31

232	تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز		1.000.265.487.00	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية (تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز)		1.000.265.487.00

❖ عند نهاية عمليات إعداد المنطقة بالتجهيزات والطرق والمباني يكون القيد اللازم لتسوية التكاليف المتعلقة بالأعمال الجارية كما يلي:

- في حالة إتمام تثبيتات قيد الإنجاز.

2020/12/31

21XX	تثبيتات ملموسة		200.000.000.00	
	232	تثبيتات ملموسة قيد الانجاز (تثبيتات منجزة)		200.000.000.00

- في حالة إتمام التثبيت قيد الانجاز (هذه التثبيتات هي آبار)

2020/12/31

2400	آبار		200.000.000.00	
	232	تثبيتات ملموسة قيد الانجاز (إنجاز بئر بترولي)		200.000.000.00

ملاحظة:

- لا يمكن التطرق إلى مشكل الإيراد (مشكل سعر بيع البترول خاصة)، وكذا مشكل الاحتياطي البترولي ونفاده، لأنهما ليسا من اختصاص شركة ENSP بل يتم تسييرها من طرف شركة SONATRACH.

- بعد دراستنا التطبيقية للمجمع ENSP، لاحظنا أنها لا تنتهج ولا تتبع طريقة إعادة التقييم لأصولها (رغم أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يسمح للكيانات الاقتصادية بانتهاج طريقة إعادة تقييم أصولها بالقيمة الحالية)، هذا ما يعكس عدم ظهور حساب 105 فارق إعادة التقييم وحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات في سجلاتها

المحاسبية. وهذا راجع للبحث الدائم والمتواصل على الآلات والمعدات الحديثة والجديدة متطورة بالإضافة إلى عدم إمكانية تقييم أصولها حسب القيمة السوقية لعدم توفر السوق المناسبة لذلك.

خلاصة

تطرقانا في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP حتى يتسنى لنا معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لمختلف نشاطاتها في المجال البترولي وكذا إبراز بعض الطرق المحاسبية المتبعة في تلك المؤسسة.

حيث قمنا بعرض مختلف التسجيلات المحاسبية والطرق المتبعة من طرف الشركة كإتباعها طريقة الإهتلاك الثابت على تثبيتاتها المادية، لكن لاحظنا أن هذه الطريقة لا تناسب التثبيتات التي تمتلكها الشركة كالمعدات والأدوات المخصصة لحفر الآبار، فهي معدات تتميز بضخامة تكلفتها وقصر مدة استخدامها، وبالتالي قمنا باقتراح طريقة الإهتلاك المتناقص التي نراها الأنسب لطبيعة تلك التثبيتات، نظرا للحركة الكبيرة والتغير في أصول المؤسسة من اقتناء وتجديد للمعدات والآلات وحتى التنازل على بعض منها قصد التجديد أو التلف أو لعدم نجاعتها في العملية الإنتاجية، الأمر الذي جعل المؤسسة أيضا لا تطبق طريقة إعادة التقييم على أصولها.

خاتمة

الخاتمة

يعتبر البترول في وقتنا الراهن مصدرا طاقويا هاما وموردا للكثير من الدول بما فيها الجزائر. وتدخل المحاسبة في شركات البترول تحت نوعية محاسبة المنشآت المتخصصة نتيجة أن شركات البترول تتسم بمميزات وخصائص تجعل المعالجات المحاسبية لنشاط هذه الشركات مختلف نوعا ما مقارنة بالشركات الأخرى، بالإضافة إلى أن طبيعة صناعة البترول تخلق مشاكل محاسبية تدفع بالجهات المختصة في مجال المحاسبة تبحث عن حلول للتأقلم مع تلك المشاكل. كما تتميز صناعة البترول بعدة عوامل منها عامل عدم التأكد، كبر حجم الشركات وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية التي تسودها فلسفة العملية والسهولة هذا من جهة.

ومن جهة أخرى هناك اعتبارات الضرائب وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على حسابات شركة البترول المعنية.

❖اختبار الفرضيات :

– البترول عبارة عن وقود أحفوري تم تشـــكيله من خلال خلايا الأرض وبقايا الكائنات الحية أو البحرية القديمة التي ماتت منذ آلاف السنين. ويمر البترول قبل استخراجه بالعديد من المراحل الهامة، بحيث أن عملية استخراجه من قاع البحار أو المحيطات أو حتى الصحاري لا تعتبر من العمليات السهلة، ويتم تسجيلها محاسبيا بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

– تمتاز الشركات البترولية بكبر حجمها وتنوع نشاطها مما يخلق صعوبات محاسبية، وبما أن نظرية المحاسبة تمتاز بالمرونة فانه من السهل وجود حلول لهذه المشكلات المحاسبية، وعلى هذا الأساس لابد من النظام المحاسبي المالي أن يضع حلولا لهذه الصعوبات المحاسبية مادام أنه لا يخرج في الإطار العام عن المبادئ المحاسبية الدولية،

– مؤسسة ENSP لا تقوم بجميع مراحل إنتاج البترول وبالتالي لا يمكننا القيام بالدراسة التطبيقية لمشكل الإيراد وكذا مشـــكل الاحتياطي البترولي ونفاده، لكن بإمكاننا دراســـة مشـــكل الإهتلاك للأصـــول، حيث لاحظنا أن مؤسسة ENSP تطبق طريقة الإهتلاك الثابت للأصل وفق للنظام المحاسبي المالي، وقمنا باستنتاج أن هذه الطريقة لا تناسب طبيعة نشاط الشركة خاصة وأن معدات الحفر تتميز بضخامة تكلفة إقتنائه وقصر مدة استخدامها .

❖النتائج المتوصل إليها :

بعد دراستنا هذه توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

✓ **النتائج النظرية :**

بعد دراستنا للفصلين الأول والثاني المتعلقين بالجانب النظري توصلنا إلى أهم النتائج التالية:

– للشركات البترولية ميزة خاصة من حيث طبيعة النشاط وعدد الأنشطة التي تقوم بها .

– النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى محاسبة الشركات البترولية، بل الشركة الوطنية المحتكرة لسوق البترول في الجزائر SONATRACH هي من وضعت دليل محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ويتلاءم مع النظام المحاسبي المالي ومع محاسبة الشركات البترولية.

– تعتبر النفقات المصروفة في مراحل استخراج البترول عديدة ومتنوعة وتصنف حسب كل حالة وفي كل مرحلة على حدى، ففي مرحلة البحث والاستكشاف مثلا تصنف النفقات إلى:أ – نفقات إيرادية؛ ب – نفقات رأسمالية؛ ج – اعتبار الجزء المنفق على المناطق المنتجة نفقات رأسمالية والجزء المنفق على المناطق الغير منتجة نفقات إيرادية.

– على الرغم من أهمية الاحتياطي البترولي بالنسبة للشركات البترولية إلا أن الجزائر لا تأخذه بعين الاعتبار ولا يتم تسجيله محاسبيا.

– يعتبر إهتلاك الأصول محور مهم وأساسي لاستمرارية المؤسسة وذلك يعتمد على قرار إتباع الطريقة المناسبة للإهتلاك التي تتلاءم وطبيعة الأصل.

✓ **النتائج العملية:**

يمكن إيجاز أهم نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها فيما يلي:

– إعتماد مؤسسة ENSP عند حساب قسط الإهتلاك السنوي على طريقة الإهتلاك الثابت وإهمالها لباقي الطرق.

– من بين أهم المشاكل التي تواجه مؤسسة ENSP نجد مشكل تقييم الأصول وإظهارها في ميزانية المؤسسة وذلك لوجود اختلاف في طرق التقييم، فللمؤسسة الحرية التامة في اختيار تقييم أصولها وفق القيمة السوقية أو استعمال التكلفة التاريخية مما يلحق الضرر بمصداقية الميزانية نتيجة اختلاف طرق التقييم المتبعة.

❖**التوصيات والاقتراحات:**

على ضوء دراستنا لموضوع البحث، وبناءا على ما تقدم من النتائج المتوصل إليها، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا لمؤسسة ENSP:

– على المؤسسة اتباع طريقة الاهتلاك المتناقص التي قمنا باقتراحها في دراستنا التطبيقية بدلا من طريقة الاهتلاك الثابت لأصولها، خاصة وأنها تقوم بتغيير دائم في أصولها من اقتناء وتجديد للمعدات والآلات وحتى التنازل على بعض منها قصد التجديد أو التلف أو لعدم نجاعتها في العملية الإنتاجية،

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

– على الجهات المختصة في مجال التقنين المحاسبي، وضع نظام محاسبي خاص بقطاع المحروقات مثل محاسبة البنوك ومحاسبة القطاع الفلاحي،...

– تكوين أساتذة المحاسبة على مستوى الجامعات، في مجال المحاسبة البترولية حتى يتسنى لهم تدريس الطلبة المقبلين على التخرج في هذا المجال.

– الإفصاح عن فارق الإقتناء كما نص عليه النظام المحاسبي المالي لأن مؤسسة ENSPلها شهرة محل لا يستهان بها إلا أن الكشوف المحاسبية لا تفصح عنها، فكان من المفترض أن تعرض هذه القوائم كما نص عليها القانون بالإضافة إلى التوضيحات المتعلقة بها من حيث تبرير المبالغ والسياسات التي انتهجت في تكوينها .

– زيادة الشفافية على الكشوف المالية، لأن مؤسسة ENSP لا تقوم بنشر قوائمها المالية وفي حالة ما إذا قامت بالنشر تكون المعلومات المقدمة سطحية ولا تتصف بالجودة والمصداقية.

❖ **آفاق الدراسة :**

وفي النهاية نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

– معايير التنبؤ بأسعار البترول في الفترات المستقبلية التي من شأنها التخفيف من حدة الأزمة البترولية المفاجئة .

– إعداد القوائم المالية للشركات البترولية حسب المعايير المحاسبية الدولية.

– السياسات المحاسبية المتعلقة بالاحتياطات البترولية.

وفي الأخير فإننا لا ندعي الكمال لعملنا ولا ننفي قصـــورا في جهدنا، وأملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في معالجة هذا الموضوع، وأن تكون مساهمتنا مفيدة وأن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية، وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

قائمة المراجع

والمصادر

أولا: المراجع العربية

I-الكتب

1-إبراهيم طه عبد الوهاب، **محاســـبة البترول وفقا للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة الدولية**، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

2-أبو الفتوح علي فضالة، **محاسبة البترول**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1993.

3-بيوار خنسي، **البترول: أهميته، مخاطره وتحدياته**، دار ناراس للطباعة والنشر، أربيل، 2006.

4-حسين قاضي، سمير الربشاني، **محاسبة البترول**، دار الثقافة، عمان، 2010.

5-حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي IAS/IFRS) SCF)**، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

6-خالد أمين عبد الله، **محاسبة النفط**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001.

7-شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، **شركات المساهمة في اطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2020.

8-شوقي طارق سعيد، **محاسبة الشركات**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2018.

9-عبد الخالق مطلك الراوي، **محاسبة النفط والغاز**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011،.

10-عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 2، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

11-عبد الله عبد السلام أحمد، خالد عبد المنعم زكي لبيب، **قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات**، د.د، مصر، 2023.

12-عبد المالك إسماعيل حجر، **محاسبة النفط**، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2014.

13-فياض حمزة رملي، **الرقابة الحكومية على شركات انتاج النفط: مدخل محاسبي معاصر في ضوء عقود المشاركة في الإنتاج**، الأباي للنشر والتوزيع، الخرطوم، 2011.

14-لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد،(المستمد من المعايير للمحاسبة)**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزائر، 2009، ص:199.

15-محمد احمد الدوري، **محاضرات في الاقتصاد البترولي**، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.

16-محمد رؤوف مصطفى، **محاسبة انتاج البترول**، مطابع كويت تايمز، الكويت، 1980.

17-محمد عبد العظيم حماد واخرون، **دراسات في محاسبة شركات انتاج البترول**، مطابع الاهرام التجارية، مصر، د.س.

18-محمد عصام الدين زايد، **التنظيم المحاسبي في صناعة البترول**، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1995.

19-مختار علي أبو زريرة، **محاسبة النفط**، دار الفجر للطباعة والنشر والتوزيع، 1991، مصر.

20-وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 2، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

II-المذكرات

21-أسامة قديري وآخرون، **محاسبة تدهور الأصول غير القابلة للنفاد في الشركات البترولية وفق النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة، 2019/2018.

22-بعداش شعيب، بروم طارق، **أثر تطبيق طرق الإهتلاك على التمويل الذاتي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة بالشركة الإفريقية للزجاج AFRICAVER(2013-2015)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2017/2016.

23-بلوافي عبد المالك، **أثر تغيرات أسعار البترول على سياسية الانفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1971-2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة وهران 2، 2020/2019.

24-تمارة عامر أمين كيسو، **طرائق المعالجة المحاسبية لتكاليف المسح والاستكشاف وأثرها في القوائم المالية لصناعة النفط**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2005.

25-حينوني سلمى، مومو عافية، **دراسة قياسية لأثر تقلبات أسعار البترول على معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة 1990-2016**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة أحمد دراية، ادرار، 2018/2017.

26-رحمة هامل، **نمذجة انتاج النفط في الجزائر باستخدام نماذج الانحدار غير الخطي: دراسة قياسية للفترة 1980-2017**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد كمي، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2019/2018.

27-زوقاغ صبرينة، جوهري مريم، **تقييم وتسجيل التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة اكلي امحند اولحاج، البويرة، 2018/2017.

28-سعدي خديجة، **دور اعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية في الإفصاح المحاسبية: دراسة حالة مؤسسة مطحنة الاخوة حو**حو، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

29-علي عبد الرحيم طلبة حسانين، **تطوير الأساليب المحاسبية لتحديد الربحية التجارية للاكتشاف البترولي**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عين الشمس، مصر، 1983.

30-علي عبد الرحيم طلبة حسانين، **نموذج محاسبي لتقييم الأصول القابلة للنفاد في شركات انتاج البترول**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عين الشمس، مصر، 1992.

31-فرحات حميد العيد، ضيف الله حمزة، **نمذجة قياسية لدراسة أسعار البترول في الجزائر خلال الفترة (02 جانفي 2012–08 مارس 2017)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد قياسي مالي وبنكي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2016.

32-محمد رفيق دو، **اثر انتاج وتصدير البترول على النمو الاقتصادي: دراسة حالة الجزائر 2000–2013**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، التخصص تجارة دولية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.

33-ناجي عمر، **انعكاسات طرق اهتلاك الأصول على مؤشرات تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سوناطراك مديرية الصيانة ببسكرة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018.

34-وحيد خير الدين، **أهمية الثروة النفطية في الاقتصاد الدولي والاستراتيجيات البديلة لقطاع المحروقات: دراسة حالة الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد دولي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.

35-ياسين مصطفاوي، **تأثير أسعار البترول على النفقات العمومية في الجزار خلال الفترة 1986–2016**، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تقنيات كمية، جامعة كالي محند اولحاج، البويرة، 2020/2019.

III-المجلات

36-حواس صلاح، سالمي محمد دينوري، **إنتاج البترول: الأهمية الاقتصادية وضخامة التكلفة**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2013.

37-دينا علي احمد، **طرق وأساليب الكشف عن البترول**، مجلة اخبار النفط والصناعة، العدد 489، جويلية 2011.

IV-المحاضرات

38-أمينة مخلفي، **محاضرات مدخل إلى الاقتصاد البترولي (اقتصاد النفط)**، ج1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

39-صلاح ربيعة، **محاضرات في مقياس المحاسبة العامة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016.

40-محاضرات مقياس: **معايير المحاسبة الدولية 2**، السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة، محاسبة وتدقيق، دروس على الخط، موقع كلية جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2022/2021.

V-المؤتمرات

41-عميروش بو شلاغم، منصف شرفي، انعكاسات **تقلب أسعار النفط على الاقتصاد العالمي والسياسات المتخذة لمواجهتها**، المؤتمر الدولي الثالث حول الاقتصاديات النفطية العربية في ظل تحديات تقلبات الأسواق النفطية العالمية، يومي 24-25 مارس 2020، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ميلة.

VI-القوانين

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

43-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة**، عدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

44-دليل المحاسبة العام للفئة الأولى - سوناطراك – الجزائر، 2010.

45-دليل المحاسبة العام للفئة الثانية - سوناطراك – الجزائر، 2010.

46-دليل المحاسبة العامة لشركة سونطراك الصنف -7- 2010

VII-الموقع الالكترونية

47-موقع منتدى المحاسب العربي، https://accdiscussion.com.

48-علي مهدي البيرماني واخرون، **دروس في اقتصاديات النفط**، من موقع جامعة المستنصرية قسم الاقتصاد، بغداد العراق www.uomustansiriyah.edu.iq

49-موقع المؤسسة www.enspgroue.com

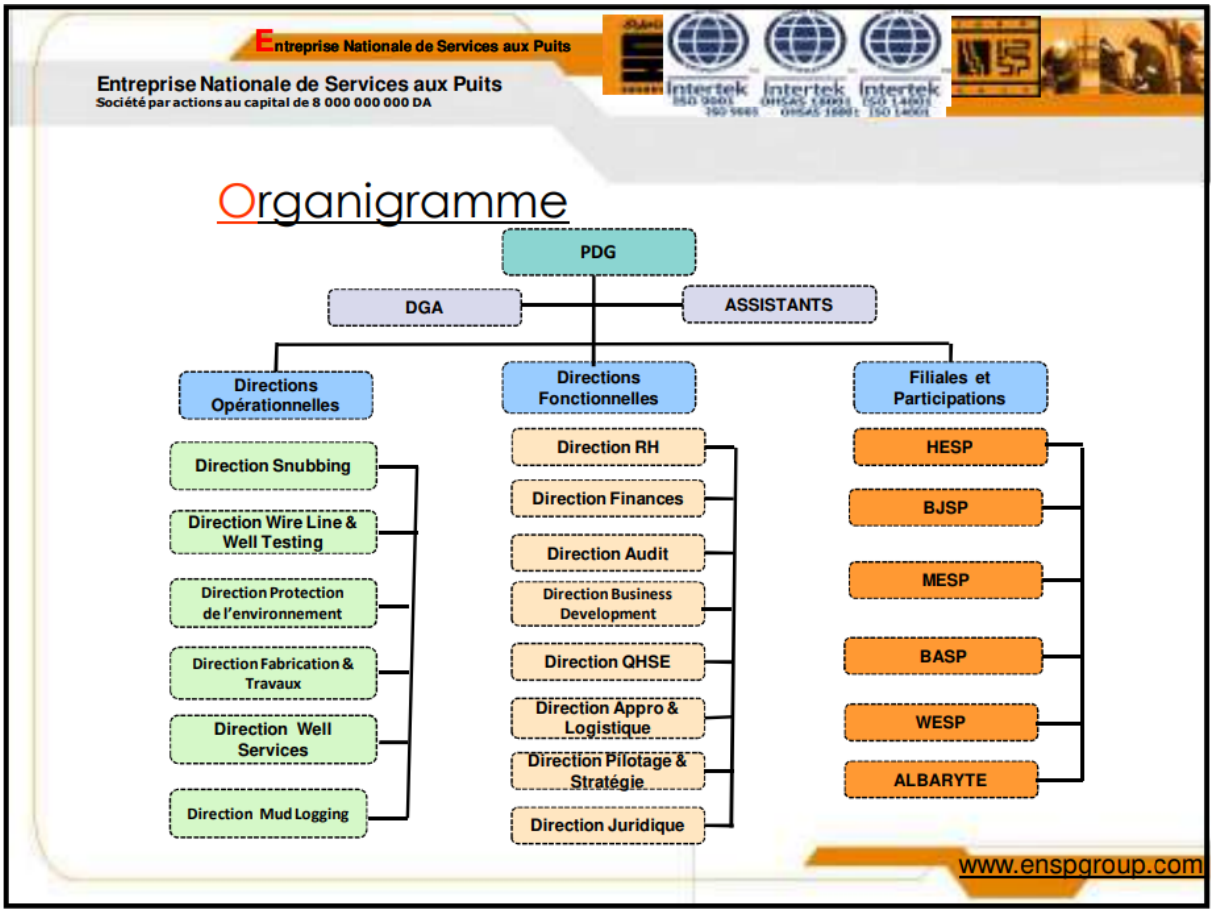
ثانيا: المراجع الاجنبية

50-Manuel de comptabilité générale de la classe 2، SNATRACH، 12 janvier 2010.

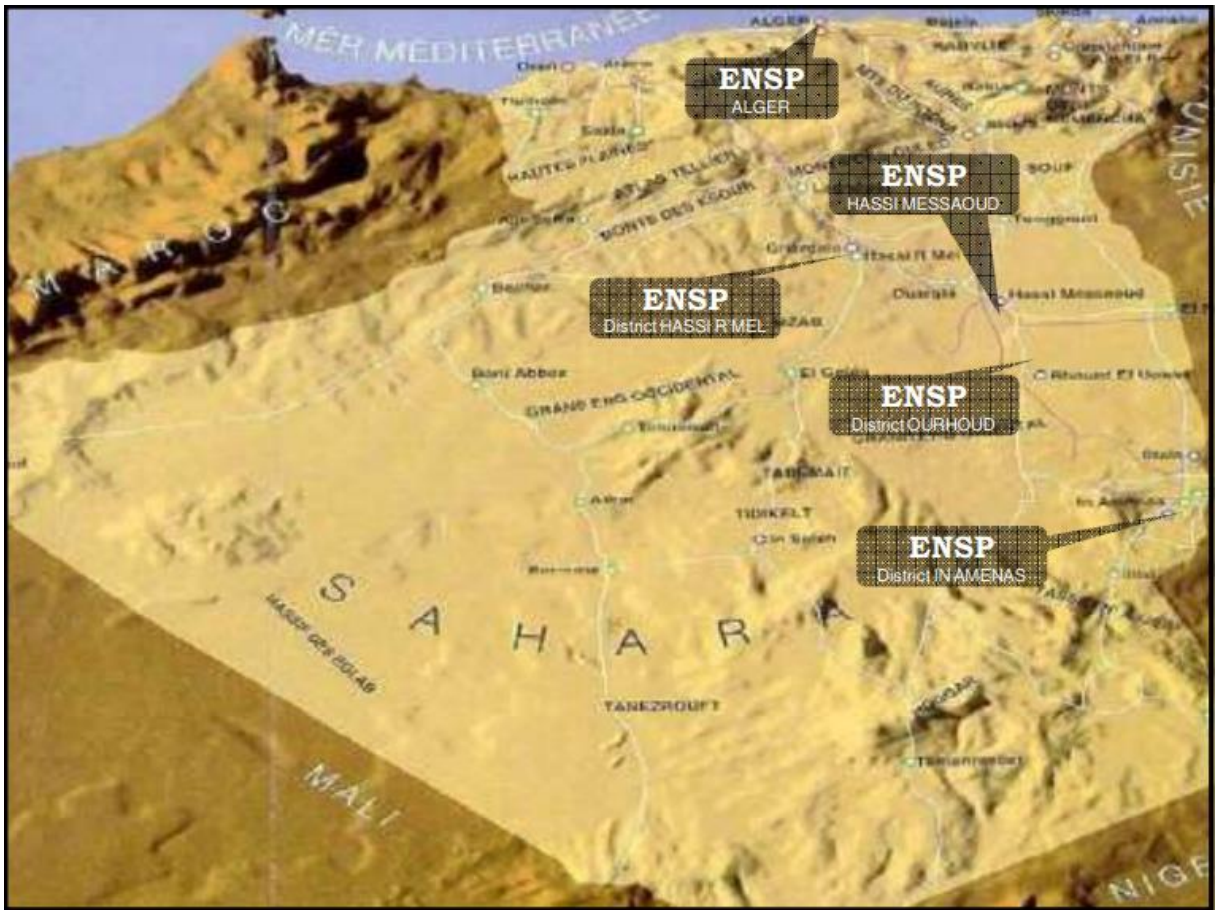
51-WWW.IFRS.ORG / IFRS 15 produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients page 25.

الملاحق

الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي للشركة



الملحق 02: مواقع شركة ENSP



الملحق 03: الميزانيات

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
CONSOLIDATION E.N.S.P

HEURE: 08:01
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : 3ème Arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Net	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		26 698 432 601,60	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		745 055 436,22		745 055 436,22	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		338 656 114,23	670 940,35	338 165 173,88	453 657 072,36
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

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
CONSOLIDATION E.N.S.P

HEURE: 08:01
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Provisoire >
Identifient 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 part 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		2 232 129 788.81	2 392 867 123,66
Impôts		1 531 846 662.37	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			