

**((تأثير المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول المحددة
لعقود التراخيص النفطية على احتساب كلفة انتاج**

برميل

النفط الخام في ضوء المعيار الدولي IFRS-6))

بحث تطبيقي في شركة نفط الجنوب

((بحث مستل))

أ.م.د. فاطمة جاسم السعد

قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة البصرة

فiras قاسم مجيد التميمي

قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة البصرة

The impact of accounting Procedure to the Specified contractors remuneration for the Oil licenses contracts upon the calculation of Production cost of crude oil barrel according to the international standard – IFRS 6

**Assist.Prof. Dr. Fatima Jasim Al-Saad
Firas Qasim Majeed**

Abstract

The research is focusing on the Accounting Processing for contractor fees (Remuneration Fees) due to Foreign companies which contracting with South Oil Company to implement oil licensing contracts (first round) fields (Rumaila, Zubair, and West Qurna field).

The research problem lies on the absence of specific accounting process of Remuneration Fees amount within these contracts, in addition to that there is no accounting legislation for licenses activity in general, so SOC considered the Remuneration Fees as operating expenses in the annual income list, where contracting companies (BP British, and Italian ENI, and Exxon.

American) provide expenses lists (recovery cost invoices) that reflect the activity of licenses and implementation of oil operations in the licensed fields and include due Remuneration Fees resulting from the increase in production volumes achieved from developing oil wells.

Among the most prominent objectives of research is to identify the current processing of these fees and classify them which adopted by South Oil Company according to Unified Accounting System and comparing them with the standards and principles of oil industry, especially those included in the IFRS (IFRS-6) and suggested the alternative accounting processing and stated their impact on the calculation of the barrel production cost a of crude oil.

The research concluded that there are justifications offered by the standards and principles of international accounting which considered Remuneration Fees as capitalizing costs because of their relation to costs of developing the oil wells, and it is recommended to Capitalize them in to five years according to the Accounting System of South Oil Company, in addition to the need of recommendation to issue a special Accounting Base concerning licenses activities.

● المجلد العاشر
● العدد عشرون
● أيار 2018
● استلام البحث: 2014/6/16
● قبول النشر: 2014/9/02

تأثير المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول المحددة لعقود

التراخيص النفطية على احتساب كلفة إنتاج

برميل النفط الخام في ضوء المعيار الدولي (IFRS-6)

بحث تطبيقي في شركة نفط الجنوب

أ.م.د. فاطمة جاسم
الطالبة: فراس قاسم مجيد

المستخلص

ركز البحث على المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول (اجور الربحية) المستحقة للشركات الاجنبية المتعاقدة مع شركة نفط الجنوب لتنفيذ عقود التراخيص النفطية (الجولة الاولى) لحقول (الرميلة النفطية، وحقل الزبير، وحقل غرب القرنة)

ومشكلة البحث تكمن في عدم وجود معالجة محاسبية محددة لمبلغ اجور الربحية ضمن هذه العقود اضافة الى انه لا يوجد تشريع محاسبي لنشاط التراخيص عموماً، لذا قامت شركة نفط الجنوب باعتبار مبلغ الاجور هذا كمصاريف تشغيلية ضمن قائمة الدخل السنوية، حيث تقدم الشركات المتعاقدة (Bp البريطانية، و ENI الايطالية، و Exxon الامريكية) قوائم مصاريفها (قوائم استرداد الكلف) التي تعكس نشاط التراخيص وتنفيذ العمليات النفطية في الحقول المرخصة وتتضمن مبلغ اجور الربحية المستحق عن الزيادة في كميات الانتاج التي تحققت من تطوير الابار النفطية.

ومن ابرز اهداف البحث التعرف على المعالجة الحالية لهذه الاجور وتبويبها والتي تعتمد على شركة نفط الجنوب وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ومقارنة ذلك مع المعايير والمبادئ الخاصة بصناعة النفط وخصوصاً ما تضمنه معيار التقارير المالية الدولية (IFRS-6) واقتراح المعالجة المحاسبية البديلة وبيان تأثيرها على احتساب كلفة انتاج البرميل من النفط الخام.

وقد خلص البحث الى وجود تبريرات تقدمها المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية على اعتبار مثل هذه الاجور كتكاليف راسمالية وذلك لأرتباطها بتكاليف تطوير الابار النفطية وتمت التوصية برسمتها على خمس سنوات حسب النظام المحاسبي لشركة نفط الجنوب، اضافة الى التوصية بضرورة اصدار قاعدة محاسبية خاصة بنشاط التراخيص.

المقدمة

تشكل صناعة النفط اهمية كبيرة للدول المنتجة لكونها تشكل المصدر الأساسي للدخل، وللدول المستهلكة للنفط حيث يمثل لها المصدر الأساسي للطاقة وتحريك عجلة الصناعات الأخرى وبذلك تعدُّ صناعة النفط من أهم الصناعات في العصر الحالي والتي تحتاج الى رؤوس أموال ضخمة لأدارتها وتمويلها. من هنا ظهرت الحاجة الملحة لبعض الدول الى التعاقد مع شركات عالمية معروفة في هذا المجال لتطوير صناعاتها النفطية، ومن هذه الدول العراق حيث اثرت الحروب والحصار الاقتصادي على تطوير قطاعه النفطي الغني بالثروة النفطية، لذا قامت الحكومة العراقية من خلال شركة نفط الجنوب بالتعاقد منذ اواخر عام 2009 مع شركات عالمية متخصصة مثل BP البريطانية و ENI الايطالية و EXXONMOBIL الأمريكية وغيرها من الشركات.

ان نوع التعاقد لجولات التراخيص هو (عقود خدمة فنية Technical Service Contracts) من اجل تطوير القطاع النفطي وادخال افضل الممارسات العالمية في مجال الصناعة النفطية فيه، حيث كان التعاقد ضمن جولة التراخيص الاولى ثلاثة عقود خدمة لتطوير الحقول النفطية المنتجة (حقل الرميلة و حقل الزبير، وحقل غرب القرنة مرحلة 1) في شركة نفط الجنوب.

اما جولة التراخيص الثانية فقد شملت ثلاثة عقود خدمة ايضاً مع نفط الجنوب لتطوير الحقول النفطية المكتشفة وغير المطورة وهي(حقل مجنون وحقل الغراف، وحقل غرب القرنة مرحلة 2).

اما الحقول الأخرى المتبقية (حقل نهرين عمر و حقل الطوبة و حقل اللحييس وحقل ارطاوي) فيتم تطويرها من قبل شركة نفط الجنوب بالجهد الوطني.

ان شركات التراخيص – بحسب عقود الخدمة – هي الممول للعمليات النفطية المختلفة للحقول النفطية تحت التطوير من اجل زيادة كميات النفط الخام المنتجة و المصدره، ويكون هذا التمويل مقابل رسوم او اجور تدفع للشركات المتعاقدة لكل زيادة في كميات الانتاج وتعتبر كإرباح لها، وتقدم هذه الشركات لشركة نفط الجنوب قوائم بكلف العمليات التي تمولها مع ما تستحقه من اجور ربحية (اجرة المقاول)، ومن خلال ما يتحقق من إيرادات ناتجة من هذه الزيادة في كميات انتاج النفط الخام ينص العقد بتخصيص 50% منها لتسديد قوائم كلف الشركات، وقد تم اعتماد آلية للتسديد من خلال التنسيق بين كل من شركة نفط الجنوب ووزارة النفط ووزارة المالية.

وعليه فإن شركة نفط الجنوب كطرف تعاقد أول تستلم تقارير كلف فصلية من الشركات الأجنبية كطرف ثاني وهذه التقارير تُعبر عن جميع المبالغ المنفقة على مختلف النشاطات التي قامت بها وفق برنامج عمل وموازنة سنوي وحسب ما نصت عليه عقود التراخيص.

ومن أهداف الدراسة الحالية تسليط الضوء على كيفية المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول المحتسبة حسب عقود الخدمة ومدى اختلاف هذه المعالجة مقارنة بالمعايير والمبادئ الدولية وتأثير ذلك على كلفة إنتاج البرميل من النفط الخام لشركة نفط الجنوب. ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تضمنت ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول منهجية الدراسة ودراسات سابقة، أما المبحث الثاني فقد تناول الإطار النظري للبحث الذي تضمن نبذة عن معايير المحاسبة الدولية وإصدار المعيار الخاص بصناعة النفط (IFRS-6) وطبيعة عقود التراخيص النفطية وملامحها الأساسية، وتناول المبحث الثالث المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول وتأثير ذلك على احتساب كلفة البرميل. وأخيراً فقد تناول البحث الاستنتاجات التي تم التوصل لها والتوصيات المبنيه على أساسها، ويأمل الباحث ان يسهم هذا البحث ولو بجزء يسير في حل مشكلات التنفيذ من الناحية المحاسبية لعقود التراخيص النفطية التي تم التوجه لها بشكل واسع في العراق.

المبحث الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : مشكلة البحث

تعد عقود التراخيص النفطية حالة جديدة طرأت على القطاع النفطي عموماً وشركة نفط الجنوب خصوصاً لتطوير هذا القطاع المهم والحيوي. وتكمن مشكلة البحث في كيفية المعالجة المحاسبية لمبلغ أجرة الربحية المستحق للشركات الاجنبية المتعاقدة ضمن عقود الخدمة الفنية لجولة التراخيص الأولى، حيث حددت هذه العقود طريقة احتساب اجرة الربح (اجرة المقاول) او رسم التعويض (Remuneration Fee) على وفق المادة (19-5-ج) من عقد الخدمة وبلا تحديد لطريقة معالجتها محاسبياً او تصنيفها كتكاليف نفطيه، لذا قامت شركة نفط الجنوب باعتبار مبلغ هذه الاجور الذي يستحق للشركات خلال السنة كتكاليف نفطيه تشغيلية ويتم تبويبه على حساب مستلزمات خدمية اخرى ضمن قائمة الدخل او كشف العمليات الجارية حسب النظام المحاسبي الموحد المتبع في شركة نفط الجنوب. ومن اجل التعامل مع مشكلة الدراسة تم وضع التساؤل الرئيس التالي:

هل تتلائم المعالجة المحاسبية لأجرة المقاول(اجور الربحية) المستحقة بموجب عقود التراخيص مع معيار التقارير المالية الدولية رقم (6) وان وجد اختلاف في المعالجة ما تأثيره على كلفة إنتاج البرميل من النفط الخام؟

ثانياً : أهداف البحث

التعرف على كيفية معالجة شركة نفط الجنوب لمبلغ أجرة المقاول المحددة ضمن عقود التراخيص على وفق النظام المحاسبي الموحد ومقارنة ذلك مع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS-6) واقتراح المعالجة البديلة، وبيان تأثير هذا الاختلاف في المعالجة الحالية والمقترحة لهذه الاجور على كلفة إنتاج برميل النفط الخام.

ثالثاً : أهمية البحث

يعد القطاع النفطي عموماً من أهم القطاعات الحيوية لكل من البلدان المتطورة (Developed Countries) والبلدان النامية (Developing Countries) على حد سواء. وفي العراق على وجه الخصوص، يعد أحد أهم القطاعات الحيوية الذي يمثل عصب الاقتصاد العراقي والمورد الرئيسي له. كما وتسهم شركة نفط الجنوب مساهمة كبيرة في تغطية موارد الموازنة العامة للدولة. وعليه تبرز أهمية الدراسة الحالية في تركيزها على مدى تأثير الاختلاف في المعالجة المحاسبية لمبلغ اجرة المقاول على كلفة انتاج برميل النفط الخام، حيث يعد هذا المبلغ حالة جديدة طرأت على النظام المحاسبي الموحد المتبع في شركة نفط الجنوب ويتطلب الرجوع الى المعايير الدولية للاسترشاد في كيفية معالجة مثل هذه الحالة وفقها.

رابعاً : فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات التالية:

1. يوجد اختلاف في معالجة شركة نفط الجنوب لأجرة المقاول عن معالجتها وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية.
2. هناك تأثير للاختلاف في المعالجة على احتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام.

خامساً : منهجية الدراسة

سيعتمد البحث المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لتحديد الاطار النظري والمفاهيمي للدراسة، حيث سيتم دراسة الادبيات المتاحة المتعلقة بموضوع البحث مع الدراسة التطبيقية وتحليل واختبار البيانات للتوصل الى نتائج قابلة للتطبيق.

سادساً : حدود الدراسة

تشمل القوائم المالية لشركة نفط الجنوب لعام 2012.

المبحث الثاني**دراسات سابقة**

يتناول هذا المبحث بعض الدراسات السابقة العراقية منها والعربية والأجنبية التي أمكن للباحث الحصول عليها في ظروف شحة الدراسات في مجال محاسبة النفط في ظل عقود التراخيص، وقد تمت الاستفادة منها للدراسة الحالية في إعداد إطارها العام.

أولاً: الدراسات العراقية:**1-المستوفي (2005) :**

أطروحة دكتوراه بعنوان ((تقويم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية العراقية والدولية))، جامعة البصرة.

ومن أهداف البحث:

إجراء تقويم علمي وعملي للنظام المحاسبي الموحد ومدى مساهمته في تلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات ومدى الحاجة إلى استمراره في التطبيق أو التخلي عنه إلى بديل أفضل.

وكانت أهم الاستنتاجات:

- أ- إن البحث في التوحيد المحاسبي يجب ان يحتل أولوية قبل البحث عن النظام المحاسبي الموحد.
- ب- إن النظام المحاسبي الموحد قد تم وضعه حيث ان مؤسسات الدولة هي أهم المستخدمين لمخرجاته وإنها قادرة على فهم آلية عمله.
- ج- إن لوجود معايير محاسبية محلية ملزمة تحكم العمل المحاسبي أهمية كبيرة ويمكن اعتمادها كأرشادات توجيهية في إعداد التقارير المالية.
- د- أهمية إصدار لوائح تنظم عمليتي القياس والأفصاح المحاسبي بشكل تفصيلي ملائمة للبيئة العراقية.
- هـ- إعداد القواعد المحاسبية العراقية، أنسب من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

ومن اهم التوصيات:

- أ- إجراء عملية مراجعة لأهداف النظام المحاسبي الموحد وإعادة النظر فيها لتأخذ بنظر الاعتبار مصالح الأطر افكافة المعنية بتطبيقه والإفادة من مخرجاته.
- ب- دراسة وتحليل أثر قواعد وإجراءات النظام المحاسبي الموحد على خصائص المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستخدمون.
- ج- إعداد تصنيف على أساس أهداف المستخدمين للكشوفات التحليلية المرفقة مثل (كشوفات لأغراض الإدارة، والدولة، والمستثمرين).
- د- ضرورة بذل الجهود لتضييق الفجوات بين دول العالم والحد من التنوع والاختلاف في المعايير والطرانق والتطبيقات المحاسبية المعتمدة في دول العالم.

2- العبد الله(2011):

بحث مقدم الى جامعة بغداد/مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ((كلفة النفط الخام المنتج وأثرها في الموازنة الاتحادية للدولة العراقية – بحث تطبيقي في عينة من شركات النفط الأستخراجية -)).

ومن أهداف البحث:

تحليل كلفة إنتاج النفط الخام وأسباب الزيادة في الكلف التشغيلية، وأثرها على الموازنة العامة للدولة.

وكانت أهم الأستنتاجات:

- أ- عدم وضوح عملية توزيع التكاليف على الفعاليات الإنتاجية لبيان نشوء التكاليف ومدى انعكاسها على تخصيص الموارد للأنشطة المختلفة في الشركة.
- ب- عدم وضوح قياس نتائج فعاليات الإنتاج للمقارنة بين المخططة والفعالية.
- ج- عدم وضوح التغييرات الحاصلة بالتكاليف التشغيلية (زيادة او نقصان) في استخدام عناصر التكلفة لتساعد في تخطيط الموارد وتخصيصها على عمليات الإنتاج.

ومن أهم التوصيات:

- أ- وضع دراسة لكلفة إنتاج البرميل بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيضها من خلال التخلص من الحالات التي لا ترتبط بالإنتاج وربطها بكمية الإنتاج السنوية.
- ب- الاهتمام في تخطيط الإنتاج وفق الطاقات المتاحة لكي تتناسب الكميات المخططة مع الإنتاج الفعلي سنوياً.
- ج- الاهتمام بالصرف وخاصة في مجال المستلزمات السلعية والخدمية ويجب أن يتم الصرف وفق الحاجة التي تؤدي إلى زيادة الطاقات الإنتاجية.

3- عبد الموجود(2011):

بحث مقدم الى جامعة بغداد/مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية بعنوان ((تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط – بحث تطبيقي في شركة نفط الشمال)).

وهدف البحث الى:

- أ- تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط من خلال التعرف على خصوصية هذه الصناعة والمعالجات المحاسبية المعمول بها في الشركات النفطية وبيان أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS-6 على المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة لنفط وعلى نتيجة النشاط مقارنة مع ما طبق في شركات النفط العراقية باستخدام النظام المحاسبي الموحد وتحديد جوانب القصور والعمل على استدراكها وتلافيها من خلال القيام بوضع مقترحات تطوير النظام المحاسبي الموحد.
- ب- وضع تصور لقاعدة محاسبة عراقية لمعالجة نفقات صناعة النفط بما يتفق مع المبادئ المحاسبية في هذا النشاط مع الأخذ بالاعتبار خصوصية البيئة العراقية لهذه الصناعة.

وكانت أهم الاستنتاجات:

- أ- إن أخطر مرحلة من مراحل صناعة النفط هي مرحلة المسح والاستكشاف وتلك المخاطر ناجمة عن عدم إيجاد مكامن النفط أو العثور عليها بكميات اقتصادية.
- ب- تتميز صناعة النفط بطبيعة فنية خاصة تختلف بها عن الصناعات الأخرى وأن هناك فجوة كبيرة بين عمليتي الأنفاق والإنتاج فضلاً عن مشكلة النفاذ ومشكلة الموجودات المتناقصة.
- ج- الأسلوب المحاسبي المتبع لمعالجة نفقات المسح والاستكشاف ونفقات الحفر والتطوير لا يستند إلى إحدى الطرق المحاسبية (الإرادية، الكلية، المجهودات الناجحة).
- د- يتم إعداد قائمة المركز المالي للشركة بناءً على تعليمات النظام المحاسبي الموحد وليس على اساس GAAP في صناعة النفط، وبذلك فالقائمة لا تظهر قيمة الاحتماليات النفطية (أهم الموجودات النفطية) وإنما تظهر حيازة وتطوير هذه الاحتماليات

ومن أهم التوصيات:

- أ- تقييم كميات الاحتياطات النفطية التي تم اكتشافها والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي بشكل حسابات متقابلة لتوفير البيانات الإحصائية وتحقيق الرقابة.
- ب- تحليل كلفة إنتاج النفط إلى الفقرات الرئيسية المكونة لها وتحليل كل فقرة فرعية مكونة لها بما يمكن من المقارنة والرقابة.
- ج- وضع آلية للقياس والإفصاح عن نفقات مراحل صناعة النفط ووضع آلية احتساب معدل النفاد.
- د- اقتراح ملامح لقاعدة محاسبية لمعالجة نفقات مراحل صناعة النفط.

ثانياً : الدراسات العربية :

1- دلال(2011):

اطروحة دكتوراه بعنوان (اطار مقترح لتحقيق الافصاح والشفافية في النظام المحاسبي في شركات النفط والغاز في اليمن في ضوء معايير التقارير المالية الدولية) جامعة قناة السويس.

أهداف البحث:

- بيان مدى التزام شركات النفط والغاز في اليمن بالافصاح في القوائم المالية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.
 - بيان نواحي القصور في IFRS 6 الخاصة بالافصاح في الصناعات الاستخراجية.
 - اعداد اطار مقترح من جميع الجهود المحاسبية تلبية متطلبات الافصاح في صناعة النفط ومن نتائج الدراسة بعد تحليل نتائج الاستبيان
- القبول بعناصر الافصاح المقترح بإطاره المعد استنادا الى المسودة المقدمة من قبل IASB الخاصة بالصناعة الاستخراجية، والافصاح الوارد بموجب معايير المحاسبة المالية الامريكية FASB ، اضافة الى الافصاح الوارد بموجب IFRS-6.
- #### وخلص البحث الى التوصيات التالية :

- على وزارة النفط في اليمن وهي الجهة المسؤولة عن ابرام التعاقد مع شركات النفط والغاز العاملة في اليمن سواء كانت اجنبية ام محلية ، بالزام الشركات بتطبيق معايير محاسبية موحدة ويفضل ان تكون المعايير الاكثر تخصصاً في مجال الصناعات الاستكشافية حيث اتضح من نتائج البحث ان بعض شركات النفط العاملة في اليمن لا تطبق اي نوع من المعايير سواء كانت IFRS أم FASB.

2- العازمي (2012):

رسالة ماجستير بعنوان (اوجه القصور في تطبيق IFRS واثرها على جودة الافصاح بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية في القطاع النفطي شركة نفط الكويت - جامعة الشرق الاوسط).

أهداف البحث :

- التعرف على اثر القصور في تطبيق IFRS على جودة الافصاح بالقوائم المالية لشركة نفط الكويت من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين بمختلف مستوياتهم الوظيفية.
- التعرف على مدى استجابة شركة نفط الكويت لمتطلبات تطبيق IFRS و الافادة منها في بقية الشركات الكويتية.

ومن نتائج الدراسة بعد تحليل نتائج الاستبيان في التأثير على جودة الافصاح :

- القصور في تطبيق معيار منهج القيمة العادلة.
- القصور في تطبيق خاصية الملائمة والموثوقية.
- القصور في تطبيق خاصية صدق ودقة المعلومات.

التوصيات :

- التقيد بوضع تقديرات مستقلة للقيمة العادلة لتوثيق مدى ملائمة قياسها للاستثمارات.
- اهمية تجاوز القصور في تطبيق خاصية الملائمة والموثوقية لكونها تؤثر على جودة الأفصاح في القوائم المالية للشركة عينة الدراسة.

ثالثاً : الدراسات الاجنبية :

1-Endale and Kim, 2011 :

دراسة بعنوان (Accounting for Oil and Gas: The effect of the gap between US.GAAP and IFRS on Norwegian companies)

المحاسبة عن النفط والغاز: تأثير الفجوة بين GAAP الامريكية و IFRS على الشركات النرويجية.

تهدف الدراسة الى توضيح آثار اعتماد IFRS-6 من قبل الشركات النفطية النرويجية من خلال مقارنتها مع GAAP. مع وصف النظريات ذات العلاقة بهذا الموضوع وتوضيح آثار الفجوة بين المعيارين.

ومن نتائج الدراسة ان الشركات النرويجية التي شملها الاستبيان تستخدم GAAP لملاء الفجوة الموجودة في IFRS 6، حيث خلصت الدراسة الى انعدام التكافؤ بين المعيارين بخصوص محاسبة النفط والغاز.

موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

ان هذه الدراسات قد لامست البحث الحالي بجانبه النظري المتعلق بتطبيقات معيار التقارير المالية الدولي رقم IFRS-6 وخصوصية نشاط الشركات النفطية الاستخراجية، إلا أنها لم تتطرق إلى نشاط عقود التراخيص والاختلافات المحتملة في تبويب وقياس التكاليف النفطية الناتجة عن تنفيذ هذه العقود، لذا نجد ان البحث قد تناول مقترح للمعالجة المحاسبية لمبلغ اجرة المقاول لهذه العقود في ظل غياب التطبيق للمعيار الدولي المذكور الخاص

بالصناعة النفطية وفي ظل غياب التنظيم والتشريع المحاسبي لنشاط التراخيص، وهو ما لم يتم تناوله ضمن الدراسات السابقة الى الآن.

المبحث الثاني

الاطار النظري للبحث

أولاً : الطرائق المحاسبية المعتمدة في صناعة النفط

تؤكد الدراسات والادبيات العربية (الغبان، 2013: 295؛ وجميل، 2006: 77؛ وحجر، 2001: 238) على وجود ثلاث طرائق محاسبية رئيسة مستخدمة من قبل الشركات النفطية في معالجة تكاليف مراحل انتاج النفط، وهذه الطرائق تتمثل بالآتي :

- (1) الطريقة الايرادية
- (2) الطريقة الراسمالية (او الكلية)
- (3) طريقة المجهودات الناجحة

أما الادبيات الاجنبية (Brady,2011: 45 and Alan,2011) فقد ركزت على الطريقتين الثانية والثالثة فقط مستنده بذلك الى ماجاء بالمعيار المحاسبي الامريكي 19- FASB المعدل ويؤيده المعيار الدولي 6- IFRS الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. وفيما يلي توضيح لاهم الاسس البارزة التي تقوم عليها كل طريقة من الطرائق الثلاث:

(1) الطريقة الايرادية :

بموجب هذه الطريقة، تعد نفقات البحث والاستكشاف ايرادية، اي يتم اقبال ما يخص السنة المالية منها في حساب النتيجة واعتبارها كمصروف بغض النظر عن نتائج البحث والاستكشاف سواء أكانت ايجابية ام سلبية، في الحصول على كميات تجارية من النفط الخام امغير تجارية من حيث عدم الحصول على الكميات الكافية. فمثلاً تستخدم هذه الطريقة في شركات الاستكشافات النفطية، حيث ان نشاطها الرئيس هو الاستكشاف وتعد مصاريفها جارية (الغبان ، 2013 :307).

(2) الطريقة الراسمالية او طريقة الكلفة الكلية

على وفق هذه الطريقة، تعد جميع النفقات رأسمالية كنفقات البحث والاستكشاف وتكاليف الحصول على حق الامتياز وتكاليف الحفر والتطوير، حيث يتم رسملة هذه التكاليف سواء أكانت المكامن النفطية منتجة ام جافة، كما ويلاحظ ان تطبيق هذه الطريقة يختلف من شركة لاخرى، فبعض الشركات تقوم برسملة التكاليف كافة التي تتكبدها في مختلف مناطق الاستكشاف باعتبارها تكاليف اجمالية للاحتياطيات النفطية المستكشفة، بينما تجد شركات اخرى تحدد نطاق تطبيق التكلفة الكلية على اساس احتياطي كل منطقة استكشاف على حده (Brady, 2011: 46؛ وحجر، 2001: 238).

(3) : طريقة المجهودات الناجحة :

تقوم هذه الطريقة على اساس رسملة التكاليف الخاصة بمجهودات البحث والاستكشاف الناجحة, اما تكاليف المجهودات في المكامن الجافة وعدم الحصول على كميات نفطية تجارية فيتم اعتبارها مصاريف فترة تحمل نهاية السنة على حساب النتيجة (الغبان : 2013) وقد يمتد استخدام هذه الطريقة الى حالات مابعد نشاط البحث والاستكشاف كالحالات التي تظهر خلال عمليات الحفر لتطوير الابار, ومن هذه الحالات (حجر، 2001: 219):

- قد يتم الوصول خلال الحفر الى كميات النفط الخام التجارية, لكن يكون القرار التعمق بالحفر للحصول على كميات نفطية اخرى, وتكون نتائج الحفر الاضافي سلبية حيث لا توجد كميات النفط, ففي هذه الحالة تعد تكاليف الحفر الاضافي مصاريف فترة شأنها شأن تكاليف الحفر الاستكشافي للابار الجافة.
- وفي حالة اخرى يتم حفر بئر الى عمق اقل مما مخطط له مسبقا ويتم الحصول على كميات تجارية من النفط, لكن يتم تعميق الحفر للتأكد من وجود النفط في الطبقات السفلى والى الحد المخطط له, ويتضح انه لا وجود للنفط, لذا يتم سد البئر PLUG BACK والرجوع الى الحد الذي وجد فيه النفط, ففي هذه الحالة تعد تكاليف الحفر الاضافي بمثابة مصروف فترة ناتجة عن مجهودات حفر غير ناجحة.

ثانياً : معايير المحاسبة الدولية**1. مفهوم المعايير المحاسبية**

يعود اصل كلمة معيار الى الكلمة اللاتينية - NORME - والتي تستعمل بشكل عام للدلالة على قاعدة يتم الاستناد إليها ونموذج يتم الرجوع اليه عند الحاجة, كما ويقصد بكلمة Standard الانموذج الذي يوضع ليقاس في ضوءه وزن الشئ او طوله او درجة جودته, ويعرف المعيار حسب منظمة المعايير الدولية (ISO) International Standards Organisation بانه " وثيقة اعدت باجماع, ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها, تعطى لاستعلامات مشتركة ومتكررة, قواعد او خطوط عريضة او مواصفات للأنشطة او نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين (صالح وآخرون، 2011: 160).

أما في المحاسبة فالمعيار المحاسبي Accounting standard هو المرشد الاساس لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها مع ايصال المعلومات الى المستفيدين منها.

فالمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه باعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم الحسابات الختامية للمنشأة لانه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على اداء عمله, كما يمكن النظر الى المعايير بانها ارشادات عامة تؤدي الى ترشيد الممارسة العملية في مجال المحاسبة والتدقيق, وبذلك تختلف المعايير عن

الاجراءات, فالمعايير لها صفة الارشاد او التوجيه بينما الاجراءات تعد بمثابة الصيغة التنفيذية لهذه المعايير (سلوم: 2013) كما وأشار (بلقاوي، 2009: 479) الى ان المعيار المحاسبي هو قواعد عامة تشتق من الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الاساليب المحاسبية. كما ويرى (الشيرازي، 1990: 121) ان المعايير المحاسبية لا يمكن ان تتصف بصفة الثبات او عمومية الاستخدام نظراً لتغيير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فالمعايير هي اقل ثبات من المبادئ، وبسبب وجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير فان عملية بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل الى معايير دولية قابلة للتطبيق في النظم الاجتماعية والسياسية كافة

2. إصدار المعيار الدولي IFRS 6 أكتشاف وتقييم الموارد المعدنية

أن معايير المحاسبة الامريكية الخاصة بشركات انتاج النفط والغاز هي معايير مقبولة عموماً ومستخدمة بشكل واسع عالمياً، ومع ذلك ظهرت محاولات عديدة في دول مختلفة ومن خلال لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB (لاحقاً) لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات انتاج النفط والغاز وان الممارسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة الاستخراجية ظهرت لأول مرة ضمن جهود IASB في عام 1980 وبعدها تم نشر مشروع معيار عام 2000 ونظراً لاهمية قطاع الصناعة الاستخراجية بالنسبة للعديد من اقتصادات دول العالم قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB باقتراح مشروع متكامل وشامل لتطوير مدخل دولي للعديد من التقارير المالية الصادرة والخاصة بهذا القطاع، حيث يحضر حالياً لإصداره وتطبيقه بحلول 2015 (Endle and Kim, 2011).

وتمهيداً لذلك فقد أصدر IASB المعيار 6- IFRS في كانون الاول 2004 واجرى التعديلات عليه في حزيران /2005 واعتبره نافذاً اعتباراً من الاول من كانون الثاني / 2006، ويأتي هذا المعيار تأكيداً على وضع قواعد واسس عامة للمحاسبة عن الموارد والثروات المعدنية – بضمنها النفط والغاز – لاعتبارات زيادة اهميتها عالمياً وزيادة عدد الشركات التي تتعامل مع مثل هذه الموارد، إضافة الى تداول اسهمها في الاسواق المالية، الامر الذي اوجد معه حاجة ملحة لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالمعلومات المالية الصادرة عن هذه الشركات على اسس موحدة لامكانية اجراء المقارنات والمفاضلات بينها، مما دعا IASB لوضع معيار محاسبي يتعلق بالموارد المعدنية باعتبار ان المعيار IAS 38 الخاص بالاصول غير الملموسة لم يتطرق الى الموارد والثروات المعدنية (الجعرات، 2008 : 407).

وسيتناول الفقرات الرئيسية التالية للمعيار 6- IFRS :-

❖ هدف المعيار :

- عمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم بلا طلب تغييرات كبيرة قبل المراجعة الشاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم.
- الطلب من الشركات اجراء اختبار انخفاض القيمة وفق المعيار IAS 36
- الافصاح عن المعلومات حول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية, والمستوى الذي يقيم به هذه الاصول لاغراض انخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعترف بها.(ابو غزالة، 2011 : 525)

❖ نطاق المعيار :

- يطبق هذا المعيار على نفقات استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية (النفط والغاز, المناجم, والموارد الطبيعية الاخرى غير القابلة للاستبدال)
- النشاطات المتأثرة بهذا المعيار تتضمن البحث عن الموارد الطبيعية وتحديد الجدوى الفنية والتجارية من استخراجها.
- لا يتم تطبيق المعيار على النفقات التي يتم تحملها :
 - قبل اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية, مثل النفقات التي يتم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للتنقيب
 - بعد اثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية (الجعرات، 2008 : 408).

❖ ملخص المعيار :

- (1) اجاز المعيار -6- IFRS للشركات بتطوير سياسة محاسبية لاصول الاستكشاف والتقييم بدون مراعاة الفقرات (11,12) من المعيار IAS 8 (السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء), اي ان الشركات التي تطبق المعيار IFRS-6 يمكنها الاستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة قبل تطبيق IFRS, وهذا يتضمن الاستمرار في استخدام ممارسة الاعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات.
- (2) طلب المعيار من الشركات اختبار انخفاض قيمة اصول الاستكشاف والتقييم عندما تشير الحقائق والظروف ان المبلغ المحمل (او القيمة الدفترية) للاصول قد يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد
- (3) المعيار IFRS 6 يختلف بالاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الاصول وفق المعيار IAS 36 (الانخفاض او التدني في قيمة الاصول) ولكن بمجرد تحديد وجود انخفاض بالقيمة فان خسائر الانخفاض تم قياسها وعرضها والافصاح عنها بالاستناد الى المعيار IAS 36

- 4) حدد المعيار IFRS-6 التكاليف المتعلقة بمرحلة الاستكشاف والتقييم وعلى الشركات تحديد اي من تكاليفها متوافقة مع تعريفاتها, وهي كما يلي :
- تكاليف الحصول على حقوق الاستكشاف
 - تكاليف الدراسات الطبوغرافية, والجيولوجية, والجيوكيميائية, والجيوفيزيائية
 - تكاليف الحفر الاستكشافي
 - تكاليف الحفر
 - تكاليف المعاينة
 - التكاليف الخاصة بتقييم الجدوى الفنية والتجارية للموارد الطبيعية الاستخراجية
- فبالنسبة لكل نوع من انواع التكاليف يجب على الشركة تبني اما اعتبارها مصروف لحظة انفاقها او رسملتها ضمن موجودات الاستكشاف والتقييم, ويجب على ادارة الشركة أية سياسة تعتمد ان تضع في حسابها ان هذه السياسة ستنتج عنها بيانات ملائمة وموثوقة, اي ليس اكثر ملائمة و اقل موثوقية او اكثر موثوقية و اقل ملائمة
- 5) ان السياسة المحاسبية المختارة يجب ان تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) فيما يتعلق بتكاليف التخزين IAS2, الموجودات غير الملموسة IAS 38, الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16
- 6) يتطلب المعيار IFRS 6 من الشركات بتصنيف موجوداتها في مرحلة البحث والاستكشاف الى صنفين مستقلين هما : موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة ويعتمد ذلك على طبيعة هذه الاصول, ومثال على الموجودات الملموسة, اجهزة ومعدات الحفر, اما الموجودات غير الملموسة فتتمثل في مصاريف رخص الاستكشاف, تكاليف حفر البئر الاستكشافي, ايجار المعدات والالات, قيمة مواد الحفر, تكاليف الاستشارات, اجور العمل والرواتب المدفوعة, وغيرها.
- 7) قياس موجودات الاكتشاف والتقييم عند الاعتراف يتم بالتكلفة, ولا يتم الاعتراف بالنفقات المتعلقة بتطوير الموارد كموجودات اكتشاف وتقييم, اما القياس اللاحق للاعتراف المبدئي فيجب على الشركة تطبيق احد الاسلوبين :
- نموذج التكلفة
 - نموذج اعادة التقدير
- وتستخدم الشركات هذين النموجين بالرجوع الى المعيار IAS 16 لقياس الموجودات الملموسة, والمعيار IAS 38 بالنسبة لقياس الموجودات غير الملموسة.(ابو غزالة، 2011: 526؛ والجعارات، 2008: 409؛ وEndale& Kim؛ 2011، KPMG)
- ❖ **المعالجة المحاسبية لتكاليف الأنشطة وفق IFRS و US GAAP**
- تستخدم US GAAP طريقتين رئيسيتين لمعالجة تكاليف الأنشطة المذكورة اعلاه طريقة محاسبة المجهودات الناجحة التي تميز بين الأنشطة الناجحة والحصول على كميات

تجارية من النفط الخام والغاز المصاحب وبين الأنشطة غير الناجحة التي ينتج عنها أبار جافة او بكميات غير تجارية, وطريقة محاسبة الكلفة الكلية التي لا تخلق هذا التمييز في معالجة التكاليف.

ويوضح الجدولين التاليين المعالجات المحاسبية الخاصة برسمة تكاليف أنشطة التنقيب أو اعتبارها مصروفات جارية تحمل خلال الفترة المالية نفسها التي صرفت فيها, وكما يلي :-

جدول يبين المعالجة المحاسبية حسب وجهة نظر US GAAP

ت	تكاليف الأنشطة	المعالجة حسب طريقة الجهود الناجحة	المعالجة حسب طريقة الكلفة الكلية
1	كلف الاستكشاف : - نتائج الحفر ناجحة - نتائج الحفر غير ناجحة	رأسمالية مصروفات جارية (تشغيلية)	راسمالية راسمالية
2	كلف الاكتساب	راسمالية	راسمالية
3	كلف الحفر والتطوير	راسمالية	راسمالية
4	كلف الانتاج	مصروفات جارية	مصروفات جارية

جدول يبين المعالجة المحاسبية حسب وجهة نظر IFRS -6

ت	تكاليف الأنشطة	المعالجة المحاسبية	الملاحظات
1	تكاليف قبل مرحلة الاستكشاف والتقييم	لا توجد معالجة	لا تقع تكاليف هذه المرحلة ضمن نطاق المعيار IFRS -6 وتعالج حسب IASB كمصاريف فترة
2	تكاليف الاستكشاف والتقييم : - موجودات ملموسة - موجودات غير ملموسة	راسمالية راسمالية	---
3	تكاليف التطوير - موجودات غير ملموسة	لا توجد معالجة	يشير المعيار IFRS -6 الفقرة (10) منه انها لا تعتبر تكاليف هذه المرحلة كجزء من أنشطة الاستكشاف والتقييم, ويصنفها على انها موجودات غير ملموسة وتعالج حسب المعيار IAS 38 كتكاليف رأسمالية

المصدر (من اعداد الباحث بالاعتماد على Endale and Kim:2011, و Alan:2011) من ملاحظة الجدولين اعلاه نجد ان هناك فجوة في معالجة تكاليف أنشطة التنقيب يخلفها المعيار الدولي IFRS -6 حيث لا يغطي جميع النشاطات اللازمة لاستكمال العمليات الاستخراجية للموارد المعدنية, وبذلك فان الشركات النفطية التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة تلجأ الى استمرار اعتماد المبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة قبولا

عاماً GAAP او اعتماد IAS وتحديد السياسات المحاسبية التي تستمر عليها الى حين اكتمال مشروع اصدار المعيار الدولي 6- IFRS بشكله النهائي.

ثالثاً : طبيعة التكاليف ضمن عقود التراخيص النفطية

يهدف هذا المبحث الى التعرف على انواع التكاليف التي تعبر عن العمليات النفطية المختلفة التي تزاولها الشركات الاجنبية المنفذة لعقود الخدمة الفنية لجولة التراخيص الاولى في شركة نفط الجنوب, ومن الضروري في بداية الامر التعرف الى مفهوم عقد التراخيص الدولي وبدائيات العقود النفطية وانواعها بعدها يتم التركيز على عقود الخدمة محل الدراسة.

مفهوم عقد التراخيص الدولي

يعد عقد التراخيص من العقود التجارية, لكونه ينتج عن تبادل معرفة فنية او تقنية, استغلال براءة اختراع او علامة تجارية, حيث ان هذه المبادلات قانوناً تسمى بالعقود التجارية (كاظم, 2010: 1)

والتراخيص لغة يعني : الاذن رُخص له, أذن له بعد النهي عنه, وترخص بالامر اي اخذ فيه رخصة (المنجد في اللغة : 1973 : ط23)

كما يرجع اصطلاح التراخيص (License) الى الكلمة اللاتينية (Licentia) وتعني الحرية, وينصرف معناها الى مشروعية الفعل, اي بدون ترخيص يعتبر الفعل غير مشروع.

وتعرف منظمة الملكية الفكرية العالمية (World Intellectual Property Organisation) ومركز التجارة العالمي (International Trading Center) عقد التراخيص بأنه " الاذن الممنوح من قبل حائز حق الملكية الفكرية الآخر لاستخدامه بناءً على شروط متفق عليها, ولغرض معين, في منطقة معينة, ولمدة زمنية متفق عليها" (القاضي, 2010: 10).

ان جميع التعاريف الخاصة بعقد التراخيص لم تكن شاملة حيث ان التراخيص مثلما يستخدم لنقل براءة الاختراع يمكن استخدامه لنقل المعرفة الفنية او العلامة التجارية او أي عنصر من عناصر الملكية الصناعية, لذا من الممكن تعريف عقد التراخيص الدولي :-

(انه اتفاق يلتزم بمقتضاه صاحب حق الانتفاع بالمعارف الفنية وعناصر الملكية الصناعية كافة بأن يتنازل عن حقه الاستثنائي في الانتفاع كلياً او جزئياً الى المرخص له خلال مدة معينة ولقاء مبلغ محدد)

ولكون هذا النوع من العقود يحتاج الى سلسلة من المفاوضات والنقاشات التي لا بد ان تتم بشكل تفصيلي لانها اكثر تعقيداً من غيرها من العقود وتعبر عن أهمية المصالح لطرفي التعاقد, لذا يتطلب فحص العقد بجميع مراحلها من قبل المختصين القانونيين والفنيين والماليين لغرض ابرامه بشكل واضح وسليم في جميع بنوده بلا لبس او غموض (كاظم, 2011 : 2).

أنواع العقود النفطية

هناك اربع انواع شائعة لعقود النفط التي يتم التعاقد بموجبها على المستوى الدولي وهي:
(القاضي: 2010, وحجر: 2001)

1. عقود الامتياز **Concession Contracts**.
2. عقود الشراكة او المشاريع المشتركة **Joint Ventures**.
3. عقود او اتفاقيات المشاركة بالانتاج **Production Sharing Agreement**.
4. عقود الخدمة **Service Contracts**.

وسيتيم التعرف على عقود الخدمة كونها تمثل موضوع البحث وتم التعاقد مع الشركات الاجنبية لجولة التراخيص الاولى بموجبها.

عقود الخدمة لجولة التراخيص الاولى المبرمة مع شركة نفط الجنوب التعاقد:

ان جميع عقود جولات التراخيص الاولى والثانية والثالثة هي عقود خدمة (Service Contracts) لتطوير الحقول والمكامن النفطية في العراق, والتي تم اللجوء اليها بعد سنوات الانزوال والخراب وتدهور وتردي الانتاج والبنى التحتية, وللسعي لايقاف هذا التدهور وتلبية حاجة البلاد الى موارد العملة الاجنبية وتنشيط الاقتصاد وسوق العمل وضرورات الانفتاح الاقتصادي والحاجات الاستثمارية والشروع بتأهيل البنى التحتية المتهاكلة فضلاً عن نقل التكنولوجيا (مكتب المفتش العام، 2012: 11).

وتم الاعلان عن التأهيل المسبق للشركات العالمية المتخصصة في الصناعة الاستخراجية بتاريخ 2008/1/16 على وفق معايير (قانونية, مالية, فنية, ومعايير الصحة والسلامة والبيئة والتدريب) وهدف التأهيل هو تحديد وتوصيف الشركات القادرة والمؤهلة للعمل في العراق وعدم منح المجال لدخول شركات غير رصينة, حيث أعدت وزارة النفط حقائق المعلومات والمعطيات ذات العلاقة بالحقول النفطية المعلن عن ترخيصها, وكذلك اوضحت الوزارة معايير واسس تقييم العروض وأطر التعاقد وسلمتها الى الشركات العالمية لغرض تهيئة عروضها لتقديمها في الموعد المحدد, علماً ان الشركات النفطية العالمية قامت بالدراسة المسبقة للحقول النفطية المعنية. (تقرير الشفافة السادس، 2012 : 13)

وبتاريخ 2008/6/30 اعلن وزير النفط عن الحقول النفطية المنتجة السنة والحقول الغازيين المكتشفين التي تم اختيارها لجولة التراخيص الاولى, كذلك تم الاعلان عن الخطوات وسلسلة الاجراءات اللازمة لتسهيل عملية الاحالة المقررة في 29-30/6/2009 وبمشاركة (35) شركة كانت قد اجتازت مرحلة التأهيل من اصل (120) شركة عالمية, وتم تحديد مبلغ (2,5) مليون دولار لشراء حقائق المعلومات لكل الحقول وقامت (33) شركة بشرائها. وبعد ان تم وضع الصيغة النهائية للعقد المعياري, ووثيقة العطاء النهائية, جرت عملية التنافس في 2009/6/30 بشكل علني وعلى وفق المعايير المحددة مسبقاً ويوضح الجدول ادناه المعلومات الخاصة بالحقول النفطية المعلنه ضمن جولة التراخيص الاولى

جدول

المعلومات الخاصة بالحقول النفطية المعلنة لعقود التراخيص _ الجولة الاولى

الحقل	الانتاج الاولي الف برميل/يوم	الاحتياطيات الموكدة (مليار برميل)	الحد الأدنى للانتاج المستهدف الف برميل/يوم	الحد الأدنى للمصاريف (مليون دولار)	علاوة التوقيع (مليون دولار)
(1) الرميلة	1066	17.77	1750	300	100/500
(2) غرب القرنة/1	244	8.58	600	250	100/400
(3) الزبير	182.7	4.08	400	200	100/300
(4) ميسان	100	2.61	275	200	300
(5) كركوك	416	7.98	600	200	400
(6) باي حسن	160	2.4	220	150	100/300
(7) عكاز(حقل غازي)	---	2.5	400	150	200
(8) المنصورية (حقل غازي)	---	2.1	300	100	200
المجموع	168.72	43.4	3840	1550	2600

المصدر (من اعداد الباحث بالاعتماد 2011, mousa)

ومن بين الحقول النفطية والغازية الثمانية المعلنة تمت الاحالة والتعاقد مع الشركات العالمية للحقول النفطية الاربعة الاولى وهي الرميلة، وغرب القرنة المرحلة الاولى، والزبير، وميسان (تتضمن حقول ابو غرب، الفكّة، البزرکان)

ويبين الجدول ادناه ائتلاف الشركات التي فازت بالتعاقد ضمن الجولة الاولى واجور الربحية المحددة لكل عقد عن كل زيادة في الانتاج عن خط الشروع وعلاوة التوقيع التي تدفع عند توقيع العقد، اضافة الى معلومات أخرى :

جدول

المعلومات الخاصة بالشركات الفائزة بالتعاقد لجولة التراخيص الاولى

تاريخ التفعيل	الحقل	المقاول (الشركات الفائزة)	أجرة الربحية	الانتاج المستهدف	فترة الانتاج	علاوة التوقيع
---------------	-------	------------------------------	-----------------	---------------------	-----------------	------------------

المليون (مليون دولار)	المستهدف (سنة)	الف برمیل/يوم	للمقاول \$			
*500	7	2850	2	CNPC, BP	الرميلة	2009/12/17
150	7	2325	1.9	Shell, Exxon	غرب القرنة/1	2010/3/1
100	7	1200	2	Kogas, Oxy,ENI	الزبير	2010/3/1
100	7	450	2.3	CNOOC,TPAO	ميسان	---
850		6825				المجموع

المصدر (من اعداد الباحث بالاعتماد 2011, mousa)

الملاح الاساسية لعقد الخدمة المعياري

اولاً : تسديد رسوم الخدمات والرسوم الاضافية

بحسب عقد الخدمة (المادة 19) تتضمن رسوم الخدمات التكاليف النفطية واجور الربحية (رسم التعويض) للمقاول و اما الرسوم الاضافية فتتضمن التكاليف الاضافية والفائدة المحتسبة حسب بنوك لندن (LIBOR)+1%.

التكاليف النفطية : يبدأ المقاول بفرضها اعتباراً من تاريخ التفعيل (او تاريخ نفاذ العقد) ولكن تكون مستحقة وواجبة الدفع (تصبح قابلة للاسترداد) فقط بعد تاريخ استحقاق رسم التعويض واجور الربحية للمقاول والتي تستحق بعد تحقيق زيادة في الانتاج لا تقل عن 10% عن خط الشروع.. أي بمعنى آخر يطالب المقاول بالتكاليف النفطية التي يتكبدها من تاريخ تفعيل العقد بعد ان يحقق الزيادة في الانتاج المطلوبة حسب بنود العقد, وهذه الزيادة في الانتاج يستحق المقاول عنها اجور الربحية المشار اليها آنفاً وسيأتي لاحقاً توضيح كيفية احتساب اجور الربحية.

التكاليف الاضافية : يبدأ المقاول بفرضها اعتباراً من تاريخ التفعيل, ولكنها مستحقة وواجبة الدفع (قابلة للاسترداد) كما يلي:

- علاوة التوقيع بالنسبة لعقد الرميلة تكون قابلة للاسترداد على شكل دفعات فصلية وبواقع (20) دفعة تبدأ بعد سنتين من تاريخ التفعيل.
- تكاليف إزالة الالغام التي يتكبدها المقاول تكون قابلة للاسترداد على شكل (8) دفعات فصلية تبدأ من الفصل اللاحق للفصل الذي تنفق فيه.
- تكاليف معالجة الظروف البيئية الموجودة سابقاً فتكون قابلة للاسترداد في الفصل اللاحق لتاريخ صرفها.

وكل من رسوم الخدمات والرسوم الاضافية وأية نفقات اخرى (كالتحليلات الادارية) تكون قابلة للاسترداد من قبل المقاول بشكل فصلي, اي ان المقاول يرفع مصاريفه للشركة النفطية

العراقية فصلياً على شكل قائمة مصاريف (Invoice) عند استحقاق استردادها على النحو المبين أعلاه, ويتم استرداد التكاليف باستخدام الاساس النقدي حسب مانص عليه العقد الملحق (C) - ويكون التسديد باختيار المقاول اما بالنفط الخام واما نقداً بالدولار الأمريكي.

ثانياً : احتساب اجور الربحية (رسم التعويض)

تحتسب اجور ربحية المقاول عند تحقيق الزيادة في كميات الانتاج عن خط الشروع (يعبر عنهبالانتاج الاولي للحقل) وحسب المعادلة التالية :

معدل الانتاج الفصلي للحقل (برميل) - معدل الانتاج الاساس للفصل(برميل) = الزيادة في الانتاج الفعلي

الزيادة في الانتاج الفعلي (برميل) * اجرة الربحية للمقاول \$2 (BP) = اجور الربحية للمقاول

معدل الانتاج الاساس (برميل) = معدل الانتاج الاولي (خط الشروع/برميل) * (95%)ⁿ

عامل الانخفاض تم تحديده بموجب العقد بواقع (5%) سنوياً كنسبة مركبة وهو بمثابة انخفاض متوقع لانتاجية المكنم النفطي وُحُد حسب دراسات فنية، وعليه يتم تخفيض الانتاج الاولي بهذه النسبة.

ⁿ = تسلسل الفصل (عدد الفصول) ويحتسب اعتباراً من الفصل الذي يلي تاريخ تفعيل العقد, على سبيل المثال :

عقد الريملة تاريخ التفعيل 2009/12 / 17 ← تحتسب من 2010/1/1

وتكون ⁿ في نهاية عام 2010 بعدد (4) فصول وفي نهاية 2011 تصبح بعدد (8) وهكذا...

ثالثاً : احتساب الايرادات المتاحة لتسديد التكاليف القابلة للاسترداد

(1) تسدد رسوم الخدمات من ايرادات كميات الانتاج الزائد الذي يحققه المقاول ولحد 50% منها, ويمكن توضيح ذلك كما يلي :-

الايرادات المتاحة لتسديد = الزيادة في الانتاج (برميل /فصل) * (معدل السعر المقدر حسب رسوم الخدمات (دولار/فصل) اسعار (SOMO) * 50%

وفي حالة زيادة مبلغ رسوم الخدمات القابلة للاسترداد عن الايرادات المتاحة, فيتم تدوير الفرق في مبلغ الرسوم الى الفصل اللاحق, ويكون اولوية التسديد للتكاليف النفطية على اجور الربحية.

(2) تسدد الرسوم الاضافية بواقع 10% من الايرادات المحتسبة من المعدل الفصلي للانتاج الاساس, وكما يلي:-

الايرادات المتاحة لتسديد الرسوم الاضافية = معدل الانتاج الاساس * (معدل السعر المقدر حسب

(دولار/فصل) اسعار (SOMO) * 10%

رابعاً : حصة الشريك الحكومي وضريبة الدخل

- الشريك الحكومي هو أحد أطراف العقد من جانب المقاول ويمثله إحدى الشركات النفطية العراقية، على سبيل المثال، شركة تسويق النفط العراقية هي الشريك الحكومي لعقد الرميطة مع ائتلاف شركتي BP و CNPC، والشريك الحكومي له حصة في أيجور الربحية للمقاول بنسبة 25% ولايشاركة في تمويل التكاليف.
- تفرض ضريبة على ايجور الربحية المستحق للمقاول بنسبة 35% سنوياً بعد تنزيل حصة الشريك الحكومي.

وبذلك يكون صافي حصة الشركات المقاوله من ايجور الربحية كما موضح ادناه على سبيل المثال العقد مع شركة BP :اجرة الربحية للمقاول **2 دولار / برميل**
حصة الشريك الحكومي 25% (تحول الى وزارة المالية) **0,50 دولار**
المتبقي **1,50 دولار** حصة الضريبة 35% (تحول الى وزارة المالية) **0,52 دولار**
حصة الشركات المقاوله **0,98 دولار**

المبحث الثالث

المعالجة المحاسبية لاجرة المقاول لعقود التراخيص وتأثير ذلك على احتساب كلفة البرميل أولاً: نبذة تعريفية عن شركة نفط الجنوب

بدايات تأسيس شركة نفط الجنوب كان في تموز عام 1938 تحت اسم (شركة نفط البصرة المحدودة) عندما تم الاتفاق مع الحكومة العراقية آنذاك على منح امتياز نفط البصرة الى شركة نفط العراق I.P.C وهي الشركة التي تملك جميع امتيازات النفط في العراق عدا مساحة قليلة قرب الأراضي الإيرانية وشركة نفط العراق (شركة النفط التركية سابقاً) كانت تحت النفوذ البريطاني وقد فتحت فرعاً في الموصل بعد الحصول على امتيازات الموصل 1932 وشكلت شركة نفط الموصل وفرع في المنطقة الوسطى والجنوبية تحت اسم شركة نفط البصرة بعد توقيع الاتفاقية في 1938/7/29 وقد بلغ مساحة الامتياز لشركة نفط البصرة (89250) ميلاً مربعاً وتساوي (246000) كم² وحوالي 54% من اجمالي مساحة العراق (موحان: 2009).

بدأ الحفر في حقل الزبير عام 1948 وقد تأكد وجود النفط بكميات تجارية من خلال حفر البئر الاستكشافي (زبير 1) عام 1949 على عمق (11000) قدم، وأنشأت اول محطة عزل وضخ في الزبير في نفس العام وحملت اول ناقلة بالنفط من رصيف الفاو في كانون الأول عام 1951. (www.soc-basrah.com/)

وبعد صدور القانون رقم (80) لسنة 1961 الذي مهد لإصدار القانون (11) لسنة 1967 بتشكيل شركة النفط العراقية وقامت الأخيرة بفتح فرعاً لها في البصرة بتاريخ 1969/6/16 بأسم (المديرية العامة لشركة النفط الوطنية العراقية / فرع البصرة).

وفي ايلول 1970 بدأت للمرة الأولى عمليات الحفر من قبل شركة النفط الوطنية العراقية / البصرة وبملاكها الفني وبأجهزتها ومعداتنا. وفي منتصف السبعينات بعد صدور قرار بتصفية نشاطات (شركة إيراب الفرنسية) العاملة في ميسان والسببة الحقت عملياتها ومنشأتها الى شركة نفط الجنوب وكذلك منشآت وموجودات شركة نفط البصرة المؤممة في 1975/12/8، فأصبحت مهام شركة نفط الجنوب تضم كل الأراضي البالغة رعتها الجغرافية 183 الف كم2 تمتد من الخليج العربي حتى مدينة حديثة في الشمال الغربي وهي تضم اكثر من 67 موقعاً لإنتاج النفط وكبس الغاز ومحطات حقن الماء اضافة الى محطات الضخ، وتدير الشركة اكثر من 13 حقلاً نفطياً وتتضمن اكثر من 860 بئراً انتاجياً (شركة نفط الجنوب:شعبة الأعلام:2014). ويبين الجدول أدناه اعداد موظفي الشركة في ضمنه الموظفون المنسبون للعمل في هيئات التشغيل لحقول جولات التراخيص وكما يلي:

جدول

اعداد موظفي شركة نفط الجنوب

عدد الموظفين	التفاصيل
17379	موظفو الشركة (جهودوني)
4743	موظفو هيئة تشغيل الرميلة
2109	موظفو هيئة تشغيل الزبير
1127	موظفو هيئة تشغيل غرب القرنة/1
25358	المجموع

المصدر (من اعداد الباحث)

كما وتدير شركة نفط الجنوب حالياً نشاطات الجهد الوطني للحقول النفطية التالية:-

- حقل نهر بن عمر
- حقل اللحييس
- حقل الطوبة
- حقل ارطاوي

وتقدم الخدمات الفنية والإدارية والمالية لموظفي الشركة العاملين ضمن حقول التراخيص كلما دعت الحاجة لذلك، وتدير العمليات في موانئ تصدير النفط الخام كميناء خور العمية وميناء البصرة النفطية وغيرها من الأنشطة الحيوية الأخرى.

ثانياً: طبيعة التكاليف وفق النظام المحاسبي الموحد لشركة نفط الجنوب

دليل النظام المحاسبي الموحد:

اعتمد الإطار العام لدليل الحسابات في التنبؤ على ثلاثة أقسام رئيسة كما في الجدول

المبين في ادناه:

الأقسام الرئيسية للإطار العام لدليل الحسابات في التنبؤ

الأقسام	رقم الحساب الاجمالي	اسم الحساب الاجمالي
القسم الأول: حسابات الميزانية	1	الموجودات
	2	المطلوبات
القسم الثاني: حسابات النتيجة	3	الاستخدامات
	4	الموارد
القسم الثالث: حسابات المراقبة (مراكز الكلفة)	5	مراقبة مراكز الإنتاج
	6	مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية
	7	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	8	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية
	9	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية

(النظام المحاسبي الموحد: 1985)

وقد تم تصنيف الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية وتحليلية تصل إلى المستوى السادسي في التحليل حسب تجانسها والحاجة إلى زيادة التحليل، كما أعطي لكل حساب رقم كي يساعد في توحيد التوجيه المحاسبي بين الوحدات ويساهم في الضبط الداخلي ويسهل عملية طلب وتجميع المعلومات وإجراء المقارنات.

يتم تجميع التكاليف باستخدام نوع النشاط (الشغلة) حيث حددت مجموعة رموز لكل مجموعة نشاطات متجانسة تم وضعها في مجمع كلفة واحد، وبذلك فإنه من خلال قراءة هذه الرموز ضمن رقم العمل يتم التعرف على نوع النشاط، ويستخدم لهذا الغرض دليل حسابات الكلف الذي يوضح مجاميع الكلف والنشاطات التي تتضمنها كل مجموعة، ويتم ربط كل مجموعة كلفة مع الحساب المالي المحدد ضمن دليل النظام المحاسبي الموحد. وقد خصصت الأرقام من (001-499) كرموز للنشاطات الرأسمالية و(000 + من 500 إلى 999) للنشاطات التشغيلية.

قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997:

اعتبرت شركة نפט الجنوب شركة عامة بموجب قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 النافذ اعتباراً من السنة المالية 1998 والتزمت الشركة بأحكامه، وان ما يخص الدراسة الحالية هو التعرف إلى آلية احتساب الأرباح والخسائر ضمن المادة 11 من القانون

والتي تعد على أساسها القوائم المالية للشركة عينة الدراسة، ومن خلال هذه الآلية سيتم التعرف لاحقاً بمدى تأثير كلف عقود التراخيص على القوائم المالية لشركة نفط الجنوب.

❖ آلية احتساب الأرباح (الخسائر)

قبل إصدار قانون الشركات المذكور كانت تمول الموازنة التشغيلية والرأسمالية لشركة نفط الجنوب مركزياً، حيث كان الصرف يتم حسب التخصيصات الموضوعية وفي حالة تجاوزها يتم تبرير ذلك وفق قوانين أو تعليمات جديدة تصدر وتبرر الصرف كزيادة الرواتب على سبيل المثال أو التوسع في المشاريع المصادق عليها في الموازنة، وغيرها من الأسباب.

وتكون نتيجة النشاط آنذاك هي العجز لعدم وجود إيرادات لذلك النشاط لتغطية المصاريف، حيث ان الإيرادات التي تتحقق من تصدير النفط الخام من حقول شركة نفط الجنوب تحول بأكملها إلى خزينة الدولة، وجاء قانون الشركات العامة ليغير جزء من هذه السياسة ويقر لهذه الشركات أرباح سنوية بعدما تم تحديد سعر داخلي لبرميل النفط المصدر يستخدم في احتساب إيرادات سنوية للشركة تساهم في مقابلة مصاريفها التشغيلية المحددة في الموازنة، أما الجزء الاستثماري فقد تم تحويل الصرف عليه مركزياً من قبل وزارة المالية حسب موازنة استثمارية خاصة، ويوزع الفائض من إيرادات النشاط حسب نسب معينة وسيتم توضيح ذلك في الفقرة التالية:

❖ احتساب الإيرادات الناتجة من النشاط الجاري باعتماد (الكلفة+هامش

(ربح)

تحتسب إيرادات شركة نفط الجنوب باعتماد كلفة تخطيطية للبرميل المنتج تحدد من قبل وزارة النفط في بداية كل سنة مالية لكل من الشركات الاستخراجية، حيث يتم تسجيل الإيرادات الشهرية من خلال ضرب كميات النفط الخام المصدرة خارجياً أو المجهزة محلياً في الكلف التخطيطية للبرميل الواحد، وفي نهاية السنة المالية تحتسب الكلفة الفعلية للبرميل ويضاف لها نسبة هامش الربح المحددة من قبل لجنة الشؤون الاقتصادية في مجلس الوزراء للوصول إلى سعر البرميل الفعلي الذي تحتسب على أساسه الإيرادات الفعلية للشركة ويتم إجراء التسويات المترتبة من الفرق بين الكلفة التخطيطية والسعر الفعلي للبرميل عند إعداد الحسابات الختامية.

ويوضح الجدول التالي الكلف التخطيطية والفعلية ونسب هامش الربح المحددة للسنوات من 2009-2013، وكما يلي:

الكلف التخطيطية والفعلية لبرميل النفط ونسبة هامش الربح لشركة نفط الجنوب

السنة	الكلفة التخطيطية	الكلفة الفعلية	هامش الربح	سعر البرميل
	دينار/برميل	دينار/برميل	الربح	دينار/برميل

	%	دينار/برميل		
1408.1	%20	1173.4	1200	2009
2362.86	%12	2109.7	1900	2010
4505.158	%13	3986.86	2000	2011
4856.6	%10	4415.125	2000	2012

المصدر (من اعداد الباحث)

وعليه يكون احتساب الإيرادات باعتماد (كلفة + هامش ربح) وان النظام المحاسبي الموحد أشار في ص 385 إلى ان النظرية الشائعة التطبيق في العراق لاستخراج كلفة المنتج هي نظرية التكاليف الكلية التي اعتمدها النظام، وفي نفس الوقت لم يمنع استخدام النظريات الأخرى لتحديد التكلفة على أن يشار إلى الطريقة المعتمدة والحالات الموجبة لذلك.

غير ان ديوان الرقابة المالية حدد الطريقة الواجب اعتمادها من قبل وزارة النفط عند احتساب كلفة البرميل من النفط الخام ، وهي كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{اجمالي النفقات من الحساب (31-37) } \times \times \times \\ & + \text{المساهمة في تمويل موازنات الوحدات التابعة للوزارة } \times \times \\ & + \text{نفقات حراسة وحماية المنشآت النفطية (ح/382) } \times \times \\ & + \text{مصروفات سنوات سابقة تخص النشاط (ح/391) } \times \times \\ & \text{اجمالي التكاليف } \times \times \times \times \\ & \div \text{عدد البراميل من النفط الخام المنتجة خلال العام } \times \times \times \\ & \text{كلفة البرميل الواحد } \times \times \end{aligned}$$

وبعد إضافة نسبة هامش الربح يتم احتساب الإيرادات الخارجية (كمية النفط المصدر خلال النسبة*سعر البرميل) والإيرادات الداخلية (المحلية) والتي تعبر عن (كمية النفط المجهز إلى المصافي ووزارة الكهرباء*سعر البرميل).. ويتم مطالبة شركة تسويق النفط بالإيرادات الخارجية وشركة المصافي ووزارة الكهرباء بالإيرادات الداخلية، وبعد البدء بتنفيذ عقود التراخيص فإن كلفة البرميل ازدادت بشكل ملحوظ – كما يظهر في الجدول أعلاه – وظهرت مشكلة التسعير للكميات المجهزة محلياً، حيث ان اعتماد الكلفة الفعلية للبرميل يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للمصافي ويؤدي ذلك إلى زيادة كلفة التصفية وينعكس ذلك على المستهلك، لذا ولحل هذه المشكلة أقرت التعليمات المركزية اعتماد الكلفة التخطيطية في تسعير الكميات المجهزة محلياً والكلفة الفعلية للكميات المصدرة خارجياً، واحتسبت الإيرادات على أساس ذلك لعام 2012 وبحسب القانون 22 لسنة 1997 المعدل المادة (11) فقرة ثالثاً فإن الأرباح يتم احتسابها كما يلي:

الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية أو (الربح المحاسبي) يقارن مع (الربح المحتسب) وهو (30%) من كلفة النشاط الجاري من ح/31 إلى ح/37 ± التغيير في المخزون) ويتم اختيار المبلغ الأقل من بين الربح المحاسبي والربح المحتسب، وكما يلي:

1- إذا كان الربح القابل للتوزيع (الربح المحاسبي) أقل يوزع حسب النسب التالية:

45% حصة الخزينة العامة

33% حصة منتسبي الشركة

7% حصة البحث والتطوير

5% حصة الخدمات الاجتماعية

10% أو المتم احتياطي رأسمالي

وتحتسب حصة المنتسبين (33%) وفقاً لما يأتي:

الفائض القابل للتوزيع ×××

- الإيرادات التحويلية (××)

الإيرادات الأخرى (××)

+ المصروفات التحويلية ××

- المساهمة في تحويل الوحدات المركزية (××)

+ المصروفات الأخرى ××

المتبقي * 33% ×××

= حصة المنتسبين ×××

والفرق بين حصة المنتسبين هذه والحصة المحتسبة مباشرة (33% * الفائض) حسب توزيع النسب أعلاه يؤثر فيه المبلغ المخصص لحصة الاحتياطي الرأسمالي.

2- إذا كان الفائض القابل للتوزيع يزيد على 30% من كلفة النشاط الجاري فيتم التوزيع على أساس المبلغ الأقل أما المتبقي من الفائض فيوزع حسب النسب أدناه.

- 10% احتياطي أساسي

- 40% احتياطات (90% للتأهيل، 10% للسكن)

50% يحول إلى وزارة المالية

وتجدر الإشارة إلى أن نسبة هامش الربح المضافة على كلفة المنتج قد تغيرت من فترة لأخرى، فقد كانت قبل 2001 بنسبة (10%) وتغيرت إلى 15% لغاية 2005 وبعدها إلى 20% لغاية 2012، إلا أنه عند تنفيذ عقود التراخيص وزيادة كلفة النشاط والإيرادات مقابل

ذلك أرثأت الوزارة وديوان الرقابة المالية تخفيضها إلى 10% بتوجيه إلى الجهات المعنية. وذلك لغرض تحقيق التوازن في الفائض القابل للتوزيع مع بقية شركات القطاع النفطي.

الفرضية الأولى: يوجد اختلاف في معالجة شركة نفط الجنوب لأجرة المقاول عن معالجتها وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية

اشار عقد الخدمة بموجب المادة (19) فقرة (5) استحقاق الشركة المقاوله لرسم التعويض او (أجور الربحية) Remuneration Fee عن كل زيادة في كميات إنتاج النفط الخام عن خط الشروع، وخط الشروع يعبر عنه بمعدل الإنتاج اليومي المتفق عليه بين طرفي التعاقد عند تاريخ تفعيل العقد او تاريخ النفاد، كما ونص العقد على تخفيض خط الشروع بنسبة انخفاض مركبة محددة بـ(5%) سنوياً بموجب المادة (19) – (5) – (2) للوصول إلى معدل الإنتاج الأساس الذي يعتمد في احتساب الزيادة في كميات الإنتاج، وقبل التعرف على طبيعة الاختلاف في المعالجة المحاسبية لهذه الأجور سيتم توضيح كيفية احتسابها لعام 2012 وتحديد المبلغ المستحق لكل شركة من الشركات المتعاقدة في ضمن الجولة الأولى (Exxon, ENI, BP)، وكما يلي:

1- قياس كميات الإنتاج لكل حقل

يتم قياس كميات الإنتاج من خلال تشكيل لجنة مشتركة بين شركة نفط الجنوب والشركة المقاوله تكون مهمتها قياس كميات الإنتاج بشكل دوري باعتماد طريقة الذرعة وتحديد الكمية المنتجة شهرياً وإصدار محضر بذلك يوقع فيه الطرفين، وقد يحدث أحياناً خلاف حول الكميات المقاسة وذلك بسبب الطريقة المعتمدة (الذرعة) لكن في الوقت القريب سيتم نصب عدادات القياس في كل حقل وبذلك يتم حل كل أشكال الخلاف حول الكميات المقاسة، ويبين الجدول التالي كميات الإنتاج المقاسة والتي أحتسبت على أساسها أجور الربحية لعام 2012 لكل شركة مقاوله:

كميات الإنتاج لحقول الرميلة والزبير وغرب القرنة/1 لعام 2012 (ألف برميل)

الفصل	حقل الرميلة (BP)	حقل الزبير (ENI)	حقل غرب القرنة/1 (Exxon)	
			DU	*DD
الأول	123.377	19.924	739	33.248
الثاني	118.807	21.796	723	36.354
الثالث	124.466	24.319	1.321	38.011
الرابع	119.706	26.864	3.425	35.919
المجموع	486.356	92.903	6.208	143.532

المصدر: (من اعداد الباحث) .

2- احتساب الإنتاج الأساس وأجور الربحية

يتم احتساب الإنتاج الأساس من خلال تخفيض خط الشروع بنسبة مركبة (5%) كما ذكر آنفاً، ومن خلال الفرق بين كميات الإنتاج المقاسة لكل فصل وكميات الإنتاج الأساس يتم التوصل إلى الزيادة في كميات الإنتاج، ومن حاصل ضرب كميات الزيادة المتحققة في أجرة الربح المحدد لكل حقل نتوصل الى مبلغ أجور الربحية، وكما يأتي:

$$\text{الإنتاج الأولي (خط الشروع) * (95\%)}^{1/n} = \text{الإنتاج الأساس (برميل / فصل)}$$

$$\text{(برميل / فصل)}$$

n = تسلسل الفصل منذ تاريخ التفعيل (تاريخ نفاذ العقد). *DD:Discovered Development.
*DUDiscovered Undevelopment

وبعد احتساب أجور الربحية يتم تخفيض المبلغ بحصة الشريك الحكومي المحددة (25%) حسب العقد، والمبلغ الصافي يستقطع منه الضريبة بنسبة (35%). ويصرف للشركة المقاوله صافي أجور الربحية بعد الضريبة، وكل من حصة الشريك الحكومي وحصة الضريبة تحول إلى وزارة المالية، ويبين الجدول ادناه تفاصيل احتساب أجور الربحية لعام 2012.

أحتساب أجور الربحية لعام 2012

حقل غرب القرنة/1 (Exxon)		حقل الزبير ENI	حقل الرميثة (BP)	التفاصيل
DU	*DD			
6.208	143.532	92.903	486.356	الإنتاج الكلي (ألف برميل/سنة)
-	79.064	59.226	341.017	الإنتاج الأساس (ألف برميل/سنة)
6.208	64.468	33.677	145.339	الزيادة في كميات الإنتاج
2	1.9	2	2	أجرة الربح (دولار/برميل)
134.906		67.354	290.678	أجمالي مبلغ اجور الربحية (دولار)
33.727		16.839	72.670	- حصة الشريك الحكومي (25%)
101.179		50.515	218.008	حصة الشركة المقاوله قبل الضريبة

*بالنسبة لعقد غرب القرنة/المرحلة الأولى تم تحديد اجرة الربح بـ(1.9) دولار لكل برميل زيادة في المكامن المكتشفة المطورة Discovered Development ويرمز لها (DD)، وقد تم إصدار عقد ملحق للعقد الأصلي خاص بالمكامن المكتشفة غير المطورة Discovered undevelopment ويرمز لها (DU) وحدد بموجبه اجرة الربح بـ(2) دولار.

35.413	17.681	76.303	الضريبة (35%)
65.766	32.834	141.705	صافي مبلغ أرباح حصّة الشركة المقاول وشركائها
240.305			المجموع الكلي (ألف دولار)

المصدر: من إعداد الباحثة بالأعتماد على قوائم الأسترداد وكميات الإنتاج المعتمدة في صرف أرباح الربحية.

3- المعالجة الحالية وطبيعة الاختلاف مع المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية

المعالجة المحاسبية الحالية لمبلغ أرباح الربحية تم تبويبه بالكامل على المستلزمات الخدمية الأخرى (ح/33) واعتبار المبلغ كمصروف فترة، ويتنافى ذلك مع الغرض الذي صرف المبلغ لأجله وهو تطوير الآبار النفطية من خلال رفع كميات الإنتاج لذلك فإن المبلغ بالإمكان رسمته مقابل هذا التطوير ويتم اطفأؤه على عدد من السنوات، وإجراء الرسملة ينسجم مع مبدأ المقابلة كون الإيرادات الناتجة من رفع كميات الإنتاج يتوقع استمرارها طوال مدة العقد وأكثر من ذلك وليس لسنة واحدة فقط، ومن أبرز مبررات رسملة أرباح الربحية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية، كما يلي:

أ- في حالة اعتبار مبلغ أرباح الربحية مصروف فترة وتحمل السنة المالية به لا يحقق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات لكون كميات الإنتاج مستمرة لعدد غير محدد من السنوات حسب كميات الاحتياطي النفطي المؤكد وان الإيرادات تحتسب سنوياً على أساس ذلك. كما ويؤثر ذلك على (قياس كلفة البرميل) من خلال تحميلها بأكثر من اللازم.

ب- معيار التقارير المالية الدولية رقم (IFRS-6) يجيز للشركات المطبقة لـ (IFRS) الرجوع في قياس الموجودات الملموسة وغير الملموسة لمرحلة التطوير إلى المعايير المحاسبية الدولية ويعطي مثال للأصول الملموسة كمعدات حفر الآبار وللأصول غير الملموسة كتكاليف الحفر (الجعارات، 2008:411)، وتكاليف الحفر تعبر عن جميع التكاليف التي تسهم في أستخراج النفط الخام من مكانه، وبما ان مبلغ أرباح الربحية مرتبط بتطوير الآبار النفطية فبالإمكان اعتباره جزءاً من تكاليف الحفر التي تعد أصول غير ملموسة، وبقابل هذا النوع من الأصول حساب النفقات الإيرادية المؤجلة بموجب دليل النظام المحاسبي الموحد.

ج- كما أشارت المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (GAAP) على رسملة جميع تكاليف التطوير سواء تم اعتماد طريقة المجهودات الناجحة او طريقة الكلفة الكلية، وذلك ينسجم مع المعايير التي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد الذي يطبق طريقة الكلفة الكلية.

د- وأشار (حجر، 2001: 202) إلى تفاصيل الكلف التي تدخل ضمن التكاليف غير الملموسة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وبعد التكاليف التي تدفع للمقاولين مقابل حفر الآبار من ضمنها.

4- المعالجة البديلة باعتبار مبلغ أجور الربحية كموجودات غير ملموسة (أو نفقات إيرادية مؤجلة حسب النظام المحاسبي الموحد).

مما ورد اعلاه يمكن اعتبار المبلغ موجودات غير ملموسة كإجراء بديل للتطبيق الحالي، وبذلك يتم أطفاء أجور الربحية بنسبة 20% سنوياً حسب النظام المحاسبي الموحد، ولغرض توضيح ما تتحمله كلفة النشاط من مبلغ الأجر عند إعداد كشف العمليات الجارية، يتم ذلك من خلال الجدول ادناه:

اطفاء مبلغ أجور الربحية لعام 2012

الشركة	مبلغ أجور الربحية لعام 2012 (ألف دولار)	أقساط 2012 (%20)	2013 (%20)	2014 (%20)	2015 (%20)	2016 (%20)
BP	141.705	28.341	28.341	28.341	28.341	28.341
ENI	32.834	6.567	6.567	6.567	6.567	6.566
Exxon	65.766	13.154	13.153	13.153	13.153	13.053
المجموع	240.305	48.062	48.061	48.061	48.061	48.060

المصدر: إعداد الباحث باعتماد المبالغ المصادق عليها والمصروفة للشركة المقولة.

ويكون رصيد مبلغ أجور الربحية الذي يظهر ضمن قائمة الميزانية نهائية 2012 عبارة عن المبالغ المتبقية بعد طرح أقساط الإطفاء لعام 2012، وكما يلي: المبالغ المتبقية بعد طرح أقساط الإطفاء لعام 2012

التفاصيل	BP	ENI	Exxon
مبلغ أجور الربحية لعام 2012	141.705	32.834	65.766
يطرح لأقساط الإطفاء/2012	28.341	6.567	13.154
الرصيد المتبقي نهاية 2012 (ألف دولار)	113.364	26.267	52.612
المبلغ المتبقي (بالدينار) سعر صرف 1,166	224.155.338.000 (قائمة الميزانية)		
أقساط الإطفاء (بالدينار)	56.040.292.000 (كشف العمليات الجارية)		

الفرضية الثانية: تأثير الاختلاف في المعالجة لمبلغ اجرة المقاول على احتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام:

لغرض بيان تاثير المعالجة البديلة لاجرة المقاول على كلفة البرميل يتم من خلال تخفيض كلفة النشاط الجاري الظاهرة في كشف العمليات الجارية بمقدار المبلغ المتبقي نهاية السنة والبالغ (224.155.338) الف دينار واعتبار الاقساط التي تخص السنة مصروف فترة، وبذلك يوضح كشف الاحتساب في الفقرة التالية ان كلفة البرميل قد انخفضت من (4.415) اربعة الاف واربعمئة وخمسة عشر دينار الى (4.068) دينار، كما ويؤدي هذا

الانخفاض الى انخفاض الايرادات السنوية من النفط الخام للشركة عينة البحث بموجب اعتماد (كلفة + هامش) في احتساب الايرادات، حيث انخفضت من (3.315.766.697) دينار الى (3.069.743.876) دينار، وكما يلي:

❖ احتساب كلفة المنتج (كلفة البرميل المنتج من النفط الخام) والاييرادات:
احتساب كلفة البرميل والاييرادات الحالية والمعدلة (لعام/2012):

المعالجة المقترحة المبلغ (الف دينار)	التفاصيل	المعالجة الحالية المبلغ (الف دينار)
2.771.518.704	كلفة النشاط الجاري (ح/31 – ح/37) ... كشف العمليات الجارية	2.995.674.042
10.020.317	+ مساهمة الشركة في نفقات الوحدات المركزية (ح/382)	10.020.317
39.085.741	+ مصاريف سنوات سابقة لأغراض النشاط (ح/391)	39.085.741
2.820.624.762	المجموع تكاليف الإنتاج	3.044.780.100
943.492	- تكاليف الغاز	943.492
184.649.214	- كلفة النفط الخام المجهز محلياً (السعر المخطط 2000 * الكمية 92.324.607 برميل)	184.649.214
2.635.032.056	كلفة الإنتاج بعد طرح تكاليف الغاز والمجهز محلياً	2.859.187.394
4.068	كلفة البرميل المنتج (بواقع انتاج 647.589.169 برميل/سنة)	4.415
4.475	سعر البرميل الداخلي (بعد إضافة 10% هامش ربح محدد)	4.856
2.885.094.662	إيراد النفط المصدر (الكمية المصدر * سعر البرميل الداخلي)	3.131.117.483
184.649.214	بواقع 644.713.891 برميل مصدر + إيراد النفط المباع محلياً	184.649.214
3.069.743.876	إيراد النفط الخام	3.315.766.697
3.179.628	+ إيراد الغاز	3.179.628
3.072.923.504	مبيعات النفط الخام والغاز	3.318.946.325