

المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف
في ضوء معايير التقارير المالية (IFSR)

(*) د. أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب

تمهيد:

تعدّ صناعة إنتاج النفط والغاز من أهم الصناعات في العالم المعاصر، لما لهذه الصناعة من أهمية نسبية كبيرة بين مجموعة من مصادر الطاقة اللازمة لتسيير العالم. وتتميز صناعة إنتاج النفط والغاز بطبيعة فنية واقتصادية خاصة، فعنصر المخاطرة وعدم التأكد من النتائج لا بدّ منه في مرحلة البحث والاستكشاف التي قد لا تؤدي إلى نتائج اقتصادية مجدية أو العكس قد تؤدي إلى نتائج مجدية تمكن من استرداد كامل تكاليف الاستثمارات خلال فترة وجيزة، كما أن الصناعة تتطلب رؤوس أموال كبيرة خاصة في مرحلة البحث والاستكشاف التي تستمر عادة مدة طويلة ينفق خلالها مبالغ طائلة، وبالتالي فالعلاقة السببية بين الاستثمار ونتائجه تكاد تكون معدومة، كما أن صناعة إنتاج النفط والغاز معرضة في كل لحظة للأخطار الاقتصادية والسياسية الطارئة.^(١)

وقد نتج عن هذه الطبيعة المتميزة لصناعة إنتاج النفط والغاز تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة لهذه الصناعة، فمعظم شركات النفط العالمية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، تتبع كلتا طريقتي الجهود الناجحة والتكلفة الكلية على حدٍ سواء، ونظراً لصعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات النفط والغاز المستخدمة لطرق

(*) رئيس التحرير ورئيس قسم النشر العلمي بعمادة البحث العلمي والتأليف والنشر بالجامعة .

(١) د. حسين القاضي محاسبة البترول (دمشق: جامعة دمشق ٢٠٠٥م)، ص ٢٤-٢٥

محاسبية مختلفة فقد أهتم المحاسبون والحلّون الماليّون منذ منتصف الستينات من القرن العشرين بالطرق المحاسبية المتنوعة المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز. بالنسبة إلى السودان فإن الحكومة تتولى القيام بتشغيل واستثمار القطاعات الاقتصادية الاستراتيجية وتمارس الرقابة عليها، بما في ذلك صناعة إنتاج النفط والغاز، وصناعة تكرير وتسويق النفط والغاز.

مشكلة البحث:

لقد أدى الانتشار الواسع للتجارة الدولية والاستثمارات الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، إلى التفكير في إيجاد معايير محاسبية موحدة على مستوى العالم، وبهدف تركيز الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية للمحاسبة أنشئت هيئة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) والتي قامت بإصدار العديد من المعايير المالية الدولية متضمنةً موضوعات مختلفة. فخلال شهر أكتوبر ٢٠٠١م أصدرت اللجنة دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية Extractive Industries، ولكن في التاسع من شهر ديسمبر ٢٠٠٤م أصدرت هيئة المعايير الدولية (IASB) المعيار IFRS٦: استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية والذي تم تعديله ٢٠٠٥/٦.

وتتمثل المشكلة في مدى تحليّ شركات النفط السودانية عن نظامها المحاسبي الموحد وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، ولكن تبني المعايير الدولية لا يعني تطبيق معيار وترك الآخر، فحسب الإطار المفاهيمي لهيئة المعايير الدولية (IASB) عند تبني معايير التقارير المالية الدولية فيجب أن تبني المعايير كافةً، وهنا تكمن مشكلة البحث في تحلي الشركات عن النظام المحاسبي الموحد وتطبيق المعايير الدولية (IFRS)، وما لهذا التغيير من أثر على السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة وما ينجم من تأثير على قياس الدخل.

أهمية البحث:

نظراً لطبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز، وما يميّزها عن غيرها من الصناعات في العديد من الصفات الفنية، وتحديد تكاليف الإنتاج بشكلٍ دقيق، وكيفية التعامل معها وخاصةً في مرحلة الاستكشاف، التي تحتوي على العديد من النفقات التي يصعب تقييمها بشكل عملي.

تتلخّص أهمية هذا البحث في مدى اهتمام شركات النفط في السودان بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية، الأمر الذي يؤدي للتوصل إلى نتائج أكثر دقة وواقعية، وتلافى الأخطاء المحاسبية المستخدمة في معالجة الأحداث الاقتصادية، وتقديم تقارير مالية أكثر دقة تساعد على اتخاذ القرارات بشكل سليم.

هدف البحث:

تتمثل أهداف هذا البحث في:-

[١] تحديد مدى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في شركات النفط في السودان و معرفة تأثيرها على قياس الدخل.

[٢] إلقاء الضوء على الطرق المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف في صناعة النفط.

[٣] تحديد الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف في شركات النفط في السودان.

فروض البحث:

في سبيل تحقيق تلك الأهداف سيقوم الباحث باختبار الفرضيات الآتية:
هنالك علاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والاعتراف بنفقات الاستكشاف وقياسها.

يتأثر قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يؤثر على قياس الإيرادات والمصاريف التشغيلية.

منهج البحث:

لأغراض البحث سيعتمد الباحث على:

المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث، والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالة.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة.

اشتملت المقدمة على تمهيد، مشكلة البحث، أهميته، أهدافه، فروضه، منهجه، وهيكله.

تناول الفصل الأول نفقات البحث والاستكشاف من حيث مفهومها ومعايير التفرقة بينها وطرق معالجتها.

تناول الفصل الثاني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

الفصل الأول

محاسبة النفط مفهومها وخصائصها وفروضها ومبادئها ومدى اتساقها مع المبادئ

الإسلامية

المطلب الأول: مفهوم محاسبة النفط:

النفط أو البترول (Petroleum) كلمة من أصل (لاتيني) تعني زيت الصخر وهي مكونة من مقطعين الأول هو (Petra) يعني الصخر، والمقطع الثاني (Oleum) وتعني الزيت وبهذا يعني اللفظ ككل زيت الصخر.^(١)

أما كلمة نَظْف بـكسر النون وتشديدها فهي من اللغة الإغريقية القديمة وتسمى (Naphtha) وتعني الزيت المعدني.^(٢)

حقيقةً لا ينتمي النفط إلي الصخر وإنما إلى الأحياء القديمة الميتة والمغمورة في باطن الأرض، وهناك العديد من التعريفات للنفط منها:

النفط خليط من الهيدروكربونات التي يمثل الكربون العنصر الرئيسي فيها إضافة إلى الهيدروجين وبعض الشوائب من المواد العضوية وغير العضوية.^(٣)

تجدد الإشارة إلى أن مرادفات البترول تعددت في اللغة العربية فهو القار والقيز والزفت والقطران والكحيل والهناء وآخرها النفط، جاء في لسان العرب لابن منظور إنَّ النفط دهن، وقال أبو حنيفة: النفط حلاية جبل في قعر بئر توقد به النار، والنفط بكسر النون أفصح، أما الكحيل على وزن فعيل فهو البترول أو القطران تطلي به الإبل، وأنَّ لفظ القطران لم يجرى من الأصل الذي اشتق منه، وإنما من عملية اشتقاقه أي التقطير لذا من الممكن أن يقطر من الحنظل وهو الشيء المتعارف عليه كما يمكن أن يشتق من

(١) عبد المنعم عبد الوهاب وآخرون، جغرافية النفط والطاقة، (بغداد: دن، ١٩٨١م)، ص ١٠.

(٢) د. يوسف الحاروني، قصة البترول، (القاهرة: دار المعارف، ١٩٧٣م)، ص ٢٩.

(٣) المرجع السابق، ص ٣٠.

النفط الخام بعد تقطيره.^(١) قال تعالى: ﴿ وَتَرَى الْمُجْرِمِينَ يَوْمَئِذٍ مُّقْرَنِينَ فِي الْأَصْفَادِ ﴾^(٤٩) سَرَابِيَهُمْ مِّنْ قَطْرَانٍ وَتَغْشَىٰ وُجُوهُهُمُ النَّارُ ﴿٥٠﴾. جاء في تفسير الجلالين (سراويلهم) قمصهم (من قطران) لأنه أبلغ لاشتعال النار (وتغشى) تعلق (وجوههم النار)، وجاء في تفسير مختصر ابن كثير المجلد الثاني (اختصار وتحقيق محمد علي الصابوني: سراويلهم من قطران وهو الذي تهنأ به الإبل أي تطلي، وقال قتادة هو الصق بالنار، وقال رسول الله صلي الله عليه وسلم: النائحة إذا لم تتب جعل لها يوم القيامة درع من جرب وسربال من قطران).

المطلب الثاني: خصائص محاسبة النفط:

إن طبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي مشروع آخر. فعامل عدم التأكد تتميز به هذه الصناعة دون غيرها، كذلك هناك اعتبارات الضرائب وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على حسابات شركة النفط المعينة، وثمة عامل آخر هو كبر حجم هذه الشركات وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية التي يسودها فلسفة العملية Practicality, Pragmatism والسهولة بدلاً من تلك التي تتوفر فيها الصحة النظرية.

ويعتبر النظام المحاسبي بصفة عامة الإطار العام الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المشروع على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر والسجلات

(١) عبد العاطي أحمد صادق، النفط في اللغة وعند قدماء العرب، مجلة النفط والغاز، العدد الثالث، يناير ٢٠٠٤م، ص ٥٢.

(٢) سورة إبراهيم الآيات ٤٩ - ٥٠.

واستخراج البيانات والكشوفات المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في النظام.^(١)
ومهما يكن من أمر اختلاف النظم المحاسبية إلا إن أي نظام محاسبي جيد يجب أن يحقق الأهداف التالية:

أن يخلق معلومات وبيانات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها كأن يميز بين المصروفات الدورية (الإيرادية) والنفقات الرأسمالية ويسهل عملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف (مبدأ المقابلة Matching Principle).
أن يزود الإدارة بسجلات كاملة منتظمة بأقل التكاليف، ويسهل عملية التحليل ومقارنة مجمل التكاليف مع مجمل الإيرادات التي تخص مراكز التكاليف المختلفة.
أن يشمل وسائل للضبط والرقابة بحيث يمكن الاعتماد على المعلومات والبيانات التي يخلقها والاطمئنان إليها من أجل تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحديد المسؤولية والرقابة على الإنتاج من جهة وممتلكات المشروع من جهة أخرى.
أن يكون قادراً على مقابلة احتياجات المشروع وظروفه المالية ومدى اتساع أعماله وزيادة حجم استثماراته مع سهولة استيعاب النظام نفسه وفهمه حتى يتسنى للقائمين على تنفيذه وسرعة الإلمام به.

ويتكون النظام المحاسبي من العناصر الأساسية التالية: المستندات، ونظم أو نظريات القيد، والدفاتر والسجلات، ونظم الضبط والرقابة.^(٢) وتختلف هذه العناصر باختلاف النظم المحاسبية المطبقة في شركات النفط نظراً لاختلاف أحجام هذه الشركات وطبيعة العمليات التي تقوم بها. ومن هنا تأتي صعوبة وصف نظام موحد للمحاسبة في

(١) دخالد أمين عبد الله وحمة أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، (عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٨م)، ص ١١-١٢.

(٢) دخالد أمين عبد الله، محاسبة النفط، عمان الأردن: دار وائل للنشر ٢٠٠١ ص ٢٩-٣٧.

شركات إنتاج النفط والغاز، فالتوحيد في السياسات المحاسبية والنظم ليس من صفات صناعة إنتاج النفط والغاز، ولكن هذه الحقيقة لا تمنع من وجود فروض ومبادئ وسياسات محاسبية متعارف عليها في هذا المجال.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ محاسبة النفط ومدى اتساقها مع المبادئ الإسلامية:

يمكن تلخيص الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها وتأثيرها في حسابات النتيجة وقوائم المراكز المالية في شركات إنتاج النفط والغاز مع بيان تطبيقاتها في تلك الصناعة ومدى اتساقها مع المبادئ الإسلامية كما يلي:-

أ- الفروض المحاسبية:

فرض وحدة القياس النقدي: تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات^(١) كما يفترض ثبات هذه الوحدة بالرغم من تذبذبها وما زالت هذه الفرضية تستعمل في محاسبة النفط بالرغم من الاعتراض الكبير الذي تقابل به في ظل موجة التضخم العاتية مما دعا البعض إلى اتباع بعض المبادئ التي تتماشى مع التضخم كتحقيق البضاعة بالمخازن بأخر الأسعار واتباع طرق الاستهلاك المتسارع، وهذا الفرض معمول به في الشرع الإسلامي حيث يتم التعامل بالدينار أو الدرهم الإسلامي، وذلك لحديث علي بن أبي طالب رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: ((إذا كان عندك ذهب أو دنانير فبلغ عشرين ديناراً ففيها نصف دينار)).^(٢)

فرض الشخصية المعنوية للمشروع: تهتم المحاسبة بالمشروع كوحدة اقتصادية منفصلة عن شخصية المالك فللمشروع شخصية مستقلة عن صاحبه، وقد اهتم الشرع

(١) د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ١٩٩٨م)، ص ٤٠٣.

(٢) أخرجه أبو داود (١٥٧٢ - ١٥٧٤)، نقلاً عن الشرح على زاد المستنقع شرح فضيلة الشيخ محمد بن صالح

العثيمين، المجلد السادس، ص ١٠٣.

الإسلامي بفرض الشخصية المعنوية، فقد قام رسول الله صلى الله عليه وسلم بفصل أموال بيت المال من الأموال الخاصة، ويتبين ذلك عندما استعمل النبي صلى الله عليه وسلم (ابن اللثبية) ((فصعد النبي صلى الله عليه وسلم علي المنبر فحمد الله وأثنى عليه ثم قال: ما بال عامل أبعثه فيقول هذا لكم وهذا أهدي إليّ أفلا تعد في بيت أبيه وبيت أمه حتى ينظر أيهدى إليه أم لا؟)).^(١)

فرض استمرار المشروع: وهذا يعني أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها لأجل غير محدود وإنها لن تصفّى في المستقبل القريب. وأما في حالة توافر أدلة على أن للوحدة الاقتصادية عمر محدود فيجب أن يظهر أثر ذلك بوضوح عند إعداد القوائم المالية سواء من حيث الشكل أو المحتويات ووصف البيانات التي تظهر فيها، هذا المبدأ لا يتعارض مع المبادئ الإسلامية حيث نجد أن الإسلام أقر عملية التخطيط طويل الأجل ويتجلى هذا فيما قام به سيدنا يوسف عليه السلام، قال تعالى: ﴿ قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا نَأْكُلُونَ ﴾^(٢).

ب- المبادئ المحاسبية:

مبدأ التكلفة التاريخية (التقييم على أساس التكلفة) : هذا المبدأ هو القاعدة التي يسير عليها المحاسبون في إجراء القيود لتقييم الأصول على أساس تكلفتها الفعلية (التاريخية)، أو تلك التكلفة ناقصاً الاستهلاك أو النفاذ مع استبعاد كل زيادة في القيمة نتيجة للتغيرات في مستوى الأسعار أو الزيادة في الكميات (كالاحتياطي النفطي)، هذا المبدأ لا يتفق مع المبادئ الإسلامية وذلك لأنّ الشرع يأخذ بالتقويم على أساس القيم الجارية فقد روي عن الإمام أبو عبيدة أنه قال حدثنا كثير عن هشام عن جعفر بن يرقان عن ميمون عن مهران قال: (إذا حلت الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض

(١) أخرجه البخاري، باب من يبدأ الهدية، حديث رقم ٢٥٩٧.

(٢) سورة يوسف، الآية ٤٧.

فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة، فحسبه ثم أطرح منه ما كان عليك من الدين ثم زك ما بقي).^(١)

* مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: طبقاً لهذا المبدأ يتحدد الربح الخاص بفترة مالية معينة بمقدار الإيراد الخاص بتلك الفترة ناقصاً التكاليف اللازمة لإنتاج هذا الإيراد.

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

* مبدأ الحيطة والحذر: وهي التي تنادي بتجاهل الأرباح التي لم تتحقق بعد، وأخذ كل الخسارة المتوقعة في الحسبان. وتتبع هذه السياسة باستمرار في مجال القياس الدوري لأرباح المشروعات، وهي ذات أثر كبير في محاسبة النفط والأصول المتناقصة الأخرى حيث يستند إليها في اعتبار الكثير من مصاريف البحث والتنقيب (الاستكشاف) إيرادية.

مبدأ الأهمية النسبية: وهي التي تدعو إلى أخذ قيمة العنصر بالنسبة لبقية القيم المكونة لنفس المجموعة بعين الاعتبار عند معالجته بالدفاتر والسجلات وبالطرق الفنية الملائمة. ومن هنا قد يهمل المخزون النفطي الموجود بالمستودعات آخر المدة سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي كما قد تندمج بعض المصروفات في حساب واحد حيث إنها إذا فصلت تبدو دلالتها غير ذات معنى أو قيمة.

* مبدأ الثبات: وهي التي تدعو إلى اتباع نفس المبدأ أو الطريقة المحاسبية من سنة لأخرى في معالجة العمليات المالية سواء عند قياس الأرباح الدورية أو عند تبويب البنود المختلفة المكونة للحسابات الختامية كالميزانية حتى يمكن إجراء المقارنات السليمة بين القوائم المالية عبر السنوات ومن مشروع إلى آخر.

(١) الإمام أبي عبيد القاسم بن سلام، الأموال، (القاهرة: دار الفكر للطباعة والنشر، ١٣٩٥هـ/ ١٩٧٥م)،

* مبدأ الإفصاح والشفافية: وهي تعني أن تكون القوائم المالية واضحة ومعبرة عن نشاط المشروع ومركزه المالي مع الإبقاء على الشمول التام. وهي تقضي أيضاً بإظهار أية معلومات جانبية ذات أهمية نسبية في ملاحق للقوائم المالية الختامية. الجدير بالذكر أن التشريع الإسلامي قد أمر بالإفصاح عن جميع البيانات والمعلومات، فقد أمر الله تعالى بعدم كتم الشهادة، قال تعالى ﴿وَلَا تَكْتُمُوا الشَّهَادَةَ وَمَنْ يَكْتُمْهَا فَإِنَّهُ آثِمٌ قَلْبُهُ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ عَلِيمٌ﴾^(١)

المطلب الرابع: مصروفات الاستكشاف والحصول على عقود الامتياز:

إن أولى الخطوات في مجال إنتاج النفط تكمن في البحث والتنقيب عنه في مساحات شاسعة من الأراضي والمحيطات وهي خطوة تتطلب إنفاق الكثير من المال قد يكون له عائد يفوق هذه المصروفات وقد لا يكون. ومن هنا تنشأ مشكلة حقيقية للمحاسب تتلخص في كيفية معالجة هذه المصروفات إذ نجد عدة أسئلة تفرض نفسها في هذا المجال أهمها: هل تعتبر هذه المصروفات إيرادية أم رأسمالية؟ وهل - إذا اعتبرت رأسمالية - توزع على المناطق المنتجة فقط أم غير المنتجة أم هما معاً؟^(٢)

تتبع شركات النفط طرقاً متعددة في معالجة هذه المصروفات، ومن هذه الطرق ما يستند إلى مبادئ محاسبية سليمة ومتعارف عليها، ومنها ما لا يستند وإنما تقتضي اتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة وحجم عملها، أو تتطلب اتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط، وأهم هذه الطرق الثلاث التالية:

(١) سورة البقرة، الآية: ٢٨٣.

(٢) Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Problem in the Oil and Gas Industry, Ontario, Canada : C.I.C.A., ١٩٧٥, pp ٢١-٢٧

اعتبارها إيرادية (As Revenue Expenditure) : مبررات وحجج المحاسبين في اعتبار مصروفات البحث والتنقيب إيرادية هي:

إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات دورية 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 يرسم منها حيث لا يمكن نسبتها بدقة إلى أصل معين دون غيره (أو أصول دون غيرها) ولذا فمن الأفضل اعتبارها إيرادية.

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

إن تأثير هذه المصروفات على الأرباح والخسائر في نهاية عمر المشروع الإنتاجي لن يختلف سواء تم تحميلها على حـ / الأرباح والخسائر سنة فسنة أو تمت رسملتها في كل السنوات ثم أعيد تقسيمها وتحميلها للسنوات المختلفة من خلال عملية الإهلاك.

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

إن سياسة الحيلة والحذر تقتضي اعتبار هذه المصروفات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الإنتاج، حيث إن عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.

اعتبارها رأسمالية As a Capital Expenditure : وهنا تعتبر جميع مصروفات الاستكشاف رأسمالية تحمل على حـ / المناطق المنتجة فقط بغض النظر عما أنفق منها على مناطق منتجة أو غير منتجة. أما المبررات فهي:

إن مصروفات الاستكشاف تعتبر تكاليف غير مباشرة لا بد من إنفاقها على منطقة شاسعة من أجل العثور على حقول للنفط في جزء منها فهذه المصروفات إذن جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسمتها وإهلاكها معاً.

إن هذه الطريقة 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 رسمتها وإهلاكها 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.

اعتبار الجزء المنفق على مناطق منتجة راسمالياً والجزء المنفق على مناطق غير منتجة إيرادياً: وبالرغم من أن طريقة (الرسملة) هي الأكثر شيوعاً إلا أن هذه الطريقة هي الأكثر استناداً إلى مبادئ محاسبية سليمة، ومن مبررات استخدامها ما يلي:

إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي باعتبار المصروفات المنفقة لاقتناء أصل من الأصول جزءاً من تكلفة ذلك الأصل، وهذه المصروفات إذن يجب أن توزع بمعدل معين بين الأصول (أي المناطق المنتجة وغير المنتجة) أو تحمل على أحدهما دون الآخر 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 المعينة.

إنّ هدف المحاسبة هو بيان نتيجة عمل المشروع وتصوير مركزه المالي السليم قدر الإمكان بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي أو عبئه خاصّةً مع استخدام الحاسبات الإلكترونية.

إنّ الوضوح والدقة هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فإنّ إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معيّنة 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.

الفصل الثاني

معايير التقارير المالية الدولية

تعد المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز معايير مقبولة عموماً ومستخدمة على مستوى العالم بشكل واسع ومع ذلك ظهرت عدة محاولات في دول مختلفة وضمن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج النفط والغاز.

الممارسات المحاسبية المستخدمة في الصناعات الاستخراجية ظهرت لأول مرة في جدول أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عام ١٩٩٨م وبعدها تم نشر مشروع معيار عام ٢٠٠٠م .

وبما أن قطاع الصناعات الاستخراجية يشكل قطاعاً مهماً بالنسبة للعديد من اقتصاديات الدول قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية باقتراح مشروع كامل لتطوير مدخل دولي للعديد من التقارير المالية الصادرة والخاصة بقطاع الصناعات الاستخراجية. اهتم معيار التقارير المالية الدولية (IFRS٦) بشكل عام في السماح باستمرار السياسات المحاسبية حتى إتمام المشروع بشكل كامل, مع أنه يتطلب في عدة نواحي بتغيير

الممارسات المحاسبية والتقارير المالية المتعلقة بالأداء والوضع المالي وهذا سيكون صحيحاً من الناحية العملية للشركات التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة. وبالإضافة إلى وجود عناصر مهمة في عملية الانتقال إلى (IFRS٦) فإن عملية التواصل مع حاملي الأسهم لتأكيد أن التغيرات في طريقة الأداء قد عرضت بشكل مناسب وتم فهمها من قبل حاملي الأسهم، في حين أن العديد من الشركات ما زالت تقدر أهمية وأثر تطبيق معيار التقارير المالية (IFRS٦) إلا أن الضغط المتزايد في إيصال هذا الأثر للأطراف الأخرى ألا وهو التغيرات في الممارسات المحاسبية وفي سياسات الرسمة والذي سينقل اهتمام المحللين من الميزانية العمومية إلى قائمة الدخل.^(١)

أصدرت هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في شهر كانون الأول عام ٢٠٠٤م معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ (IFRS٦) استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها. حيث يطبق هذا المعيار على جميع الشركات التي تعمل في مجال استكشاف وتقييم النفط والغاز والموارد الطبيعية، إلا أن معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ لم يحدد سياسات محاسبية للتكاليف الناشئة عن عمليات الاستكشاف والتقييم. مع الأخذ بعين الاعتبار أن النفقات الناشئة قد تم استثنائها من نطاق المعيار الدولي (IAS ٣٦) الموجودات غير الملموسة، و حقوق التنقيب و الموارد الطبيعية قد تم استثنائها من نطاق المعيار الدولي (IAS١٦) الممتلكات والمصانع والمعدات.

الممارسات المحاسبية المطبقة حسب هيئة معايير المحاسبة الأميركية (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles للعديد من التكاليف الحاصلة مختلفة ولا يوجد إجماع على كيفية معالجة هذه التكاليف لدى هيئة معايير المحاسبة الدولية.

(١) Juliette Lowes – Partner Energy & Natural Resources Group – KPMG –

(London – ٢٠٠٥)

بناء على ذلك فقد طور معيار التقارير المالية (IFRS6) ليسمح للشركة بتحديد سياسات محاسبية دولية لمصاريف الاستكشاف والتقييم بناء على ممارسات الشركة الحالية لمعايير المحاسبة الأميركية، ولتسهيل ذلك فقد سمح معيار التقارير المالية رقم 6 ببعض الحرية في تغيير الممارسات المحاسبية وبالتالي غرض النظر عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS8) للسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، بالإضافة إلى ذلك فقد قدم المعيار إرشادات حول اختبار انخفاض القيمة للموجودات المعترف بها على أنها موجودات خاصة بالاستكشاف والتقييم وتحديد إفصاحات خاصة لهذه الموجودات والمصاريف المتعلقة بها. معيار التقارير المالية الدولية رقم 6 لم يقدم أي إرشادات أو إعفاءات للسياسات المحاسبية المستخدمة في مرحلة الاستكشاف الأولي أو مرحلة التطوير والإنتاج فكل المصاريف الحاصلة في هاتين المرحلتين تخضع بشكل كامل لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)، لذا فقد تطلبت المعايير الدولية بفتح حسابات منفصلة للمصاريف الحاصلة في كل مرحلة من مراحل إنتاج النفط والغاز (الاستكشاف الأولي، الاستكشاف والتقييم، التطوير والإنتاج) في حين أن معايير المحاسبة الأميركية لم يتطلب ذلك، وهذا يدل إلى تنوع واختلاف الممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات، فبالنسبة للشركات التي لم تفصل حسابات المصاريف أو تضع سياسة محاسبية للمصاريف الناشئة في كل من مرحلة الاستكشاف الأولي ومرحلة الاستكشاف والتقييم، ومرحلة التطوير والإنتاج، فإن تغيير الممارسات المحاسبية السابقة هو ملائم لها إلى حد كبير. فعلى سبيل المثال إن قطاع التنجيم في بريطانيا هو بشكل عام شركات تركز على البحث والاستكشاف، قسم كبير من تلك الشركات تعتمد سياسة رسملة كل النفقات الحاصلة قبل مرحلة التطوير والإنتاج في حين أن أكبر الشركات في هذا القطاع تتبنى مبدأ اعتبار كافة النفقات الحاصلة قبل مرحلة التطوير والإنتاج عبارة عن مصروف.

وبشكل مشابه فإن قطاع صناعة إنتاج النفط والغاز تعتمد أحد مبدأين وهما: مبدأ التكلفة الكلية أو مبدأ الجهود الناجحة.^(١)

بشكل عام فإن كل هذه الشركات ليس لها سياسة محاسبية محددة بالنسبة للمصاريف الناشئة قبل مرحلة التطوير والإنتاج، لذا فإن تبني معيار التقارير المالية رقم ٦ يتطلب من جميع هذه الشركات إعادة النظر فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لكافة المصاريف الناشئة في مرحلة التقييم الأولي ومرحلة البحث والاستكشاف.

معيار التقارير المحاسبية الدولية رقم (IFRS٦): استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية^(٢)

IFRS٦: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

الهدف من هذا المعيار:

عمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات كبيرة التي قد تحتاج لإعادة نظر عندما يتبنى المجلس مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم.

الطلب من الشركات إجراء اختبار انخفاض القيمة وفق المعيار ٣٦.

يطلب الإفصاح عن المعلومات حول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، والمستوى الذي تقيّم به هذه الأصول لأغراض انخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعترف بها.

(١) Rebecca A Gallun – Business & Economics, (See Appendix:

Acronyms Used in the International Petroleum Industry- ٢٠٠٤), p٥٨٩

(٢) ربيع محمد العبيسي، أهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي قياس الدخل في شركات النفط السورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ٣٥-٤٠.

نطاق هذا المعيار:

يطبق هذا المعيار على نفقات استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية (النفط والغاز والمنجم والموارد الطبيعية الأخرى غير القابلة للاستبدال).
النشاطات المتأثرة بهذا المعيار تتضمن البحث عن الموارد الطبيعية وتحديد الجدوى الفنية والتجارية من استخراجها.

ملخص المعيار:

طلب المعيار (IFRS 6) من الشركات اختبار انخفاض قيمة أصول الاستكشاف والتقييم (Redumtion Of Asset) عندما تشير الحقائق والظروف أن المبلغ المحمل للأصول قد يتجاوز المبلغ القابل للاسترداد.

- يختلف الاعتراف بانخفاض قيمة هذه الأصول عن انخفاض قيمة الأصول وفق المعيار (IAS 36) لكن بمجرد تحديد وجود انخفاض بالقيمة فإن قياسه يتم وفق المعيار (IAS 36).

- أجاز للشركات بتطوير سياسة محاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم دون مراعاة محددة لمتطلبات المعيار (IAS 8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، أي أن الشركات التي تتبع المعيار (IFRS 6) يمكنها الاستمرار في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة قبل اتباع (IFRS)، وهذا يتضمن الاستمرار في استخدام ممارسات الاعتراف والقياس التي هي جزء من هذه السياسات.

اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بأصول الاستكشاف والتقييم:

- هناك سياسات محاسبية مختلفة متعلقة بالشركات العاملة في مجال استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، على سبيل المثال:

*تأجيل كل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن حسابات الميزانية.

*الاعتراف بكل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن المصاريف بمجرد تكبدها.
حدد معيار التقارير المالية رقم ٦ المصاريف المتعلقة بمرحلة الاستكشاف والتقييم
لذا على الشركات تحديد أي من مصاريفها متوافقة مع هذه التعاريف. نادراً ما تحتوي
المصاريف في مرحلة الاستكشاف والتقييم مصاريف تعود إلى المرحلة التي تسبقها كما لا
تحتوي على مصاريف تخص مرحلة التطوير والإنتاج^(١)
فبالنسبة إلى كل نوع من أنواع المصاريف يجب على الشركة تبني إما اعتبارها
مصروفاً لحظة إنفاقها أو رسملتها ضمن موجودات الاستكشاف والتقييم. لذا يجب على
إدارة الشركة عند تبني أحد السياستين أن تضع في حسابها أن هذه السياسة ستنتج عنها
بيانات مناسبة وموثوقة.
لم يطلب المعيار (IFRS٦) ولم يمنع أي سياسة محاسبية معينة فيما يتعلق
بالاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها.
- بل سمح المعيار (IFRS٦) الاستمرار باستخدام سياساتها المحاسبية الحالية المتعلقة
باستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية مع التأكيد على امتثالها لمتطلبات الفقرة ١٠ من المعيار
(IAS٨) أي أن تقديم معلومات ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية وأن
تكون موثوقة.
إن تطبيق معيار التقارير المالية رقم ٦ يقدم العديد من الإعفاءات الجزئية أو الكلية
بتطبيق بعض المعايير الدولية الأخرى وهي:^(٢)

(١) Petroleum Accounting Principles, Procedures & Issues, ٥th Edition,
Published in Conjunction by Pricewaterhouse Coopers and Professional
Development Institute (PDI) of the University of North Texas, ٢٠٠٤

(٢) International Accounting Standards Web site: <http://www.isac.org.uk>

- بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولية (IAS16) (الممتلكات والمصانع والمعدات) لا يطبق على عناصر الموجودات الخاصة بمرحلة البحث والاستكشاف فيما يخص الاعتراف والقياس بينما يستخدم في حالة تطوير تلك الموجودات.
 - وكذلك أيضاً فإن معيار المحاسبة الدولية (IAS16) لا يطبق على حقوق الثروات الباطنية وعلى الاحتياطات الباطنية.
 - بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولية (IAS36) (الموجودات غير الملموسة) لا يطبق على عناصر الموجودات الخاصة بمرحلة البحث والاستكشاف فيما يخص الاعتراف والقياس.
 - وكذلك أيضاً فإن معيار المحاسبة الدولية (IAS36) لا يطبق على المصاريف الحاصلة في مرحلة التطوير والإنتاج.
 - الفقرتان 11-12 من المعيار (IAS8) تحددان مصادر المتطلبات المختلفة التي يجب أخذها بالاعتبار عند تطوير سياسة محاسبية ما لمسألة لم تتطرق لها معايير (IFRSs)، وبالتالي فإن تطبيق ذلك من قبل الشركات عند تقييم سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاستكشاف والتقييم يتطلب منها تحديد مناطق عدم التأكد الموجودة، وذلك لتجاوز أي تكاليف محتملة أو تعطيل قد تسببه حالات عدم التأكد تلك، ويضمن (IFRS6) إعفاء مؤقتاً من تطبيق الفقرتين 11-12 من المعيار (IAS8) حتى يدرج (IASB) تلك القضايا ضمن مشروع شامل.
- التغيرات في السياسات المحاسبية:**
- يمكن أن تغير الشركة سياساتها المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم إذا كان التغيير يجعل البيانات المالية أكثر ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية ولا تقلل من الموثوقية أو تزيدها ولا تقلل من ملائمة تلك الحاجات باستخدام المعيار (IAS8).

ينص (IFRS6) صراحةً أنه بغرض تبرير التغيير في السياسة المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم فإنه يطلب من الشركة الإشارة إلى أن التغيير سوف يجعل بياناتها المالية أقرب لتلبية متطلبات المعيار (IAS8)، ومع ذلك لا يتطلب التغيير الامتثال بشكل كامل لتلك المتطلبات.^(١)

لقد وضع معيار التقارير المالية الدولية (IFRS6) بعض المتطلبات من أجل تطبيقه، كما قدم أيضاً بعض السماحيات في اختيار السياسة المحاسبية المتعلقة بمصاريف وموجودات مرحلة البحث والاستكشاف. كما أن هذا المعيار يطبق على الشركات التي تطبق معيار التقارير المالية الدولية والشركات التي تنوي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى. لذا يتوجب على الشركة استخدام حكمها الشخصي في تحديد سياسة محاسبية تقدم معلومات مناسبة وموثوقة .

إن التغيير في السياسة المحاسبية الناشئ عن تبني معيار جديد أو الناجم عن تعديل معيار يتطلب من مستخدمي معايير التقارير المالية الدولية أن يتبعوا متطلبات الانتقال إلى هذا المعيار، وفي حال عدم وجود متطلبات خاصة للانتقال كما في معيار التقارير المالية الدولية (IFRS6) فيتوجب الرجوع إلى المتطلبات الموجودة في معيار المحاسبة الدولية (IAS8).

إن معيار المحاسبة الدولية رقم ٨ يتطلب أن يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا في الحالات التي يكون هذا التطبيق غير عملي.
تقاس الأصول عند الاعتراف بالتكلفة:

عند الاعتراف لأول مرة بأصول الاستكشاف والتقييم بالميزانية يجب أن يكون على أساس التكلفة، ويجب أن يتم التطبيق من فترة إلى أخرى بشكل متسق، ويجب أن

(١) المرجع السابق.

تأخذ الشركة بالحسبان الدرجة التي ترتبط بها تلك النفقات باكتشافات محددة من الموارد الطبيعية.

قدم معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ أمثلة عن أنواع المصاريف التي يجب اعتبارها كموجودات وهي:^(١)

- تكاليف الحصول على حقوق الاستكشاف.
- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية.
- تكاليف الحفر الاستكشافي.
- تكاليف الخنادق Trenching.
- تكاليف العينات .

التكاليف الخاصة بتقييم الجدوى الفنية والتجارية للموارد الطبيعية الاستخراجية. بغض النظر عن السياسة المحاسبية المتبعة في اعتبار المصروف نفقة عند إنفاقها أو أصل يجب على الشركة أن تستمر في السياسة المتبعة من قبلها بين الفترات المالية وبالنسبة للمصاريف والأنشطة المشابهة. يتطلب معيار التقارير المالية رقم ٦ من الشركات أن تتبنى سياسة محاسبية محددة بخصوص هذه المصاريف إما رسمتها أو اعتبارها مصاريف بقيمتها لحظة الاعتراف بها.

هذه السياسة المحاسبية المختارة يجب أن تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فيما يتعلق بتكاليف التخزين (IAS٢), الموجودات غير الملموسة (IAS٣٨), الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS١٦).

(١) Michaliski, Bernadatte, The Mineral Industry of Syria, ١٩٩٨. Web site :

<http://www.countrywatch.com>

- في حال اختارت الشركة معالجة محاسبية للمصاريف الإدارية والعمومية متوافقة مع معيار الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16), عندها لن تكون هذه المصاريف مؤهلة لأن تكون موجودات وعندها سيتم اعتبارها مصاريف لحظة حدوثها.
 - وفي حال اختارت الشركة معالجة محاسبية للمصاريف الإدارية والعمومية متوافقة مع معيار المخزون أو الموجودات الثابتة سيتطلب ذلك اعتبار هذه المصاريف رأسمالية وهنا يمكن نسبتها في الحال إلى الموجودات.
 - في حال اختارت الشركة سياسة الرسملة بالنسبة للمصاريف الإدارية والعمومية عندها سنعتبر المصاريف التالية كموجودات في مرحلة البحث والاستكشاف وهي: ^(١)
 - الرواتب والأجور المتعلقة بالأشخاص الذين يعملون بشكل مستقل على هذا المشروع بالإضافة إلى المزايا الأخرى المقدمة لهم.
 - مصاريف إدارية معينة في حال كانت وظيفة الإدارة محددة بشكل مباشر على هذا المشروع.
 - المبالغ الإضافية (العلاوات) المدفوعة للمقاولين المشمولين في هذا المشروع.
 - المصاريف القانونية والمصاريف المهنية المدفوعة على هذا المشروع على سبيل المثال المصاريف المدفوعة للحصول على شهادات أو تراخيص معينة.
 - إن القائمة السابقة هي على سبيل المثال لا الحصر.
- مصاريف رخص الاستكشاف:**

(١) سمير الريشاني، أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة النفط والغاز في سورية علي تحديد التكاليف والدخل، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، جامعة دمشق وجامعة دلاس، ٢٠٠٢م، ص ١٤٢.

ينص معيار التقارير المالية الدولية رقم ٦ على أنه بالانسجام مع السياسة المحاسبية المتبعة ينبغي على الشركة الاعتراف بمصاريف رخص الاستكشاف على أنها موجودات في مرحلة البحث والاستكشاف.

تكاليف الاقتراض:

تكاليف الاقتراض ليست من مصاريف مرحلة البحث والاستكشاف والتي يمكن الاعتراف بها على أنها أصول في هذه المرحلة وذلك بالانسجام مع السياسة المحاسبية المتبعة، بالإضافة إلى أن معيار المحاسبة الدولي (IAS٢٣) قد حدد كيفية معالجة هذه التكلفة ويجب التقيد به.

التصنيف:

يتطلب معيار التقارير المالية الدولية (IFRS٦) من الشركات أن تقوم بتصنيف موجوداتها في مرحلة البحث والاستكشاف بين صنفين مستقلين هما موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة وذلك بناء على طبيعة هذه الأصول.

إن العديد من الأصول ستدرج ضمن الموجودات الملموسة (على سبيل المثال: أجهزة الحفر، أدوات النقل) والأصول الأخرى ستكون ضمن الموجودات غير الملموسة (على سبيل المثال؛ مصاريف رخص الاستكشاف). ومن الممكن أيضاً أن يكون المتبقي من موجودات البحث والاستكشاف أقل سهولة في التصنيف ورغم ذلك هو عنصر مهم من عناصر الموجودات والذي هو عبارة عن نفقات إنشاء الآبار والمناجم الاستكشافية.^(١)

(١)Chinnech John W. ٢٠٠١ How to Organize your Thesis. Dept of Systems and Computer Engineering. Carleton University. Ottawa. Canada.

إذا أخذنا بالاعتبار طبيعة موجودات مرحلة البحث والاستكشاف فيما إذا كانت ملموسة أو غير ملموسة، من المفيد أن نسأل فيما إذا كانت النفقات المتعلقة بعنصر من الموجودات الملموسة تساهم فيها معرفة مكان وضع هذا العنصر من الموجودات الملموسة على سبيل المثال البئر الذي سيستخدم لاستخراج الاحتياطيات هو غالباً يعتبر من الموجودات الملموسة ولكن البئر الاستكشافي سيكون نتيجة المعرفة فقط. من الأفضل أن يتم تصنيف النفقات المتعلقة ببناء الآبار الاستكشافية أو بالنشاطات الجيولوجية و الجغرافية كموجودات غير ملموسة.

إن تصنيف موجودات البحث و الاستكشاف كموجودات ملموسة أو غير ملموسة هو أساس خيارات السياسة المحاسبية من أجل تقييم وقياس الموجودات عند الاعتراف بها ولأغراض الإفصاح.

الموجودات الغير ملموسة:

إن الموجودات الغير ملموسة قد تم عرفت في المعيار الدولي (IAS38) كموجودات ليس لها وجود فيزيائي. لا يوجد ضرورة في الاحتفاظ بهذه الموجودات لغرض عملي.

أمثلة عن الموجودات التي من الممكن أن تصنف كموجودات غير ملموسة تبعاً لهذا التعريف تتضمن ما يلي: ^(١)

- حقوق التنقيب.
- الحصول على حق الاستكشاف.
- مصاريف الدراسات الجيوفيزيائية والجيولوجية والجيوكيميائية والطوبغرافية .
- نفقات التنقيب الاستكشافية.

(١) ربيع محمد العبيسي، مرجع سابق، ص ٤١.

- نفقات الخنادق
 - نفقات العينات
 - نفقات النشاطات المتعلقة بتقييم الجدوى التقنية والجدوى الاقتصادية من استخراج الموارد الطبيعية.
- الموجودات الملموسة:**

إن الموجودات الملموسة قد تم تعريفها في المعيار الدولي ١٦ IAS على أنها عناصر قد تم امتلاكها لاستخدامها في الإنتاج ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن سنة. أمثلة عن الموجودات التي من الممكن أن تصنف كموجودات ملموسة تبعاً لهذا التعريف تتضمن ما يلي: ^(١)

المعدات والأدوات المستخدمة في البحث, مثل عربات النقل و أدوات الحفر.

الأنايبب والمضخات.

الخزانات.

من الناحية العملية هناك بعض الشركات تعامل موجودات مرحلة البحث والاستكشاف على أنها موجودات غير ملموسة بينما تقوم الشركات الأخرى بمعاملتها على أنها موجودات ملموسة. فعلى سبيل المثال, إن أغلبية الشركات في إفريقيا الجنوبية تصنف موجودات البحث والاستكشاف على أنها موجودات ملموسة. بالنسبة لمستخدمي معايير التقارير المالية الدولية ومن سيطبق معايير التقارير المالية للمرة الأولى, فإن متطلبات فصل الموجودات في مرحلة البحث والاستكشاف بين موجودات ملموسة و موجودات غير ملموسة تتطلب في بعض الأحيان تغييراً في السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة.

(١) المرجع السابق نفسه.

المخصصات والالتزامات المحتملة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS37 المخصصات والالتزامات المحتملة من الشركات أن تقيس هذه الالتزامات بتكلفتها أي بقيمة الالتزام الناشئ عن إزالة وإعادة الموقع كما كان قبل عملية البحث. إن العديد من الشركات التي تعمل في مجال الصناعات الاستخراجية تظهر في حساباتها التزام تجاه إعادة الموقع وذلك كنتيجة لأعمال التنقيب والاستكشاف.^(١) إن هذا الالتزام إما أن يكون قانونياً (مدرج كشرط في رخصة الاستكشاف) أو استنتاجياً، فعلى سبيل المثال عندما تقوم شركة إنتاج النفط بعملياتها ضمن دولة ليس لديها قانون بيئي ولكن ضمن سياسة الشركة الداخلية مدرج لديها سياسة بيئية تشير إلى ضرورة تنظيف كافة النفايات التي خلفتها في مكان التنقيب. بناءً على ذلك سيدرج ضمن القوائم المالية للشركة التزام استنتاجي لأن سياستها الداخلية تفرض عليها هذا الالتزام.

إن التقدير الأولي لقيمة الالتزامات الطارئة تعالج بطريقة منسجمة مع طريقة معالجة مصاريف البحث والاستكشاف والتي أدت إلى ظهور هذا الالتزام. على سبيل المثال، إذا نشأ الالتزام أثناء عملية الحفر الاختباري و المصاريف الحاصلة سوف يتم رسملتها كموجودات غير ملموسة في مرحلة البحث والاستكشاف، عندها سيعامل التقييم الأولي للالتزامات الطارئة كجزء من تكلفة هذه الموجودات غير ملموسة. وكما هو معروف فإن الشركات تختلف في طريقة معالجة الأصناف المختلفة من مصاريف البحث والاستكشاف لذا سينتج عن ذلك إدراج الالتزامات الطارئة ضمن الموجودات الملموسة أو غير الملموسة (حسب الأصل الذي أدى إلى إنشاء هذا الالتزام) أو اعتبارها مصروفاً يدرج ضمن قائمة الأرباح والخسائر.

(١) Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting Problem in the Oil and Gas Industry, Ontario, Canada : C.I.C.A., ١٩٦٣, pp.١٧-١٨

- إن التغيرات التي تطرأ على قيمة الالتزامات الطارئة أو المحتملة يجب أن تضاف أو تخصم من قيمة الأصل أو المصروف المرتبط به.
القياس بعد الاعتراف بالنفقات:^(١)

بعد الاعتراف يمكن للشركة تطبيق أما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معالجة أصول الاستكشاف والتقييم، وعند اختيار نموذج إعادة التقييم فإن متطلبات المعيار (IAS٣٧) (المؤونات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة) تطبق على أصول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية المصنفة كأصول ملموسة وتطبق متطلبات المعيار (IAS٣٨) (الأصول غير الملموسة) على تلك الأصول المصنفة كغير ملموسة.

طريقة التكلفة:

تستهلك الموجودات الملموسة وغير الملموسة (الحدودة الحياة) حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS١٦) على سنوات استعمالها. القيمة القابلة للاستهلاك من الموجودات الملموسة أو الموجودات غير الملموسة هي عبارة عن تكلفة هذا الأصل بعد خصم قيمة النفاية منها. إن قيمة النفاية بالنسبة للموجودات الملموسة هي القيمة التي تتوقع الشركة أن تحصل عليها عند استغنائها عن الأصل في حين أن قيمة النفاية بالنسبة للموجودات غير الملموسة هي صفر.

طريقة إعادة التقييم:

إن تطبيق طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات غير الملموسة في مرحلة البحث والاستكشاف هي عملية نادرة جداً لأن هذه الموجودات غير متجانسة.

(١) المرجع السابق، ص ص ١٨-٢١.

ولكن إذا اختارت الشركة أن تطبق طريقة إعادة التقييم عندها يجب تطبيق هذه الطريقة بالتوافق مع تصنيف الموجودات حسب موجودات ملموسة وغير ملموسة. إن إعادة تقييم الموجودات الملموسة سيكون خاضعاً للنموذج المطروح في معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بينما ستخضع الموجودات غير الملموسة إلى النموذج المطروح في معيار المحاسبة الدولي (IAS38).

إن معيار التقارير المالية الدولية (IFRS6) قد لاحظ أنه يجب أن تعامل موجودات البحث والاستكشاف كجزء مستقل من الموجودات وذلك لأغراض الإفصاح. عادةً تصنّف معايير التقارير المالية الدولية الموجودات حسب مجموعات لها نفس الطبيعة وتستخدمها الشركة في عملياتها التشغيلية. وبشكل طبيعي فإن سياسة إعادة التقييم يجب أن تطبق على كافة الموجودات الموجودة في نفس التصنيف. لذا فهو مقبول أن تقوم الشركة بتطبيق طريقة إعادة التقييم على الموجودات الملموسة وطريقة التكلفة على الموجودات غير الملموسة.

طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات غير الملموسة:

من الممكن أن يعاد تقييم الموجودات غير الملموسة إلى القيمة العادلة في حال وجود سوق نشط (معيار المحاسبة الدولي (IAS38) . وهناك مقومات يجب توافرها حتى نقول إن هذا السوق نشط وهي:⁽¹⁾

- (1) العناصر الموجودة ضمن تصنيف الموجودات غير الملموسة متجانسة.
- (2) توافر عنصري البيع والشراء بشكل طبيعي وفي أي وقت.
- (3) توافر الأسعار للجميع.

(1) ربيع محمد العبيسي، مرجع سابق، ص ص ٤٣-٤٥.

بناءً على ما سبق فإنه من النادر بالنسبة للموجودات غير الملموسة أن تحقق هذه الشروط.

طريقة إعادة التقييم بالنسبة للموجودات الملموسة:

من الممكن أن يعاد تقييم الموجودات الملموسة إلى القيمة العادلة (حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بشرط أن تكون القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق. إن القيمة العادلة عادةً ما تحدد من قبل شخص (مقيّم) على أساس السوق، وعلى أساس الموقع (بافتراض أن تكاليف نقل الموجودات تحمّل على عاتق الشاري). في حال عدم توافر أساس للسوق لتحديد القيمة العادلة، فإن تكلفة الاستبدال أو الدخل المتوقع من الأصل يمكن أن تستخدم لتحديد القيمة العادلة. إن هذا قد يحدث عندما يكون الأصل متخصصاً ومن النادر بيعه.

المخفاض القيمة:

بسبب صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصول الاستكشاف والتقييم، فقد حدد المعيار (IFRS6) متطلبات المعيار (IAS36) حسب الظروف التي تتطلب تقييم المخفاض قيمة تلك الأصول.

يطلب إجراء اختبار مفصل لانخفاض القيمة في حالتين:⁽¹⁾

(1) International Accounting Standards ,Web site: [http:// www.isac.org.uk](http://www.isac.org.uk)

* عندما تصبح الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية مثبتة بحيث تصبح تلك الأصول عند هذه النقطة خارج نطاق المعيار (IFRS6) ويعاد تصنيفها في البيانات المالية.

* عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ المحمل على تلك الأصول قد يتجاوز المبلغ القابل للاسترداد.

يتضمن المعيار (IFRS6) أمثلة غير حصرية عن " الحقائق والظروف " التي قد تشير إلى ضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة: ^(١)

انتهاء الفترة التي تمتلك الشركة فيها الحق بالاستكشاف في منطقة محددة أو أنها ستنتهي قريباً وليس من المتوقع تجديدها.

هناك نفقات كبيرة على عمليات استكشاف وتقييم إضافية عن الموارد الطبيعية في منطقة محددة غير مدرجة في الموازنة وغير مخطط لها مسبقاً.

عمليات استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية في منطقة محددة لم تؤدي إلى اكتشافات تجارية مجدية وقررت الشركة توقيف عملياتها في تلك المنطقة.

وجود بيانات كافية تشير إلى أنه على الرغم من إمكانية إجراء عمليات تطوير في منطقة محددة فإن المبلغ المحمل لأصول الاستكشاف والتقييم من غير المحتمل إمكانية استردادها كاملة عند تطوير المنطقة أو بيعها.

عندما توجد مثل هذه الظروف يطلب من الشركة إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول المتأثرة وفق المعيار (IAS36)، مع الخضوع لمتطلبات خاصة تتعلق بالمستوى الذي يقيم به انخفاض القيمة.

(١) المرجع السابق.

يسمح (IFRS6) بمرونة أكبر بتحديد المستوى الذي يتم به إنجاز انخفاض القيمة، أن تحميل أصول الاستكشاف والتقييم لوحدة توليد النقود أو مجموعة من الوحدات يمكن أن تحدد لأغراض اختبار انخفاض القيمة كموضوع متعلق بالسياسات المحاسبية على أساس الوحدات بشكل منفصل Individual Entities، ومع ذلك فالقيود الوحيد على حدود وحدات توليد النقود أو مجموعة الوحدات هي أنه يجب أن لا تتجاوز القطاع الواحد سواء على أساس التقارير المالية الأساسية أو الثانوية للشركة وفق المعيار (IAS14) (التقارير القطاعية).

مع أخذ ما ذكر أعلاه بالاعتبار فإذا أشارت الحقائق والظروف إلى وجود انخفاض بالقيمة فإنه يجب قياس خسارة انخفاض القيمة وعرضها والإفصاح عنها وفق المعيار (IAS31).

عكس انخفاض القيمة:

بحسب معايير التقارير المالية الدولية فإن جزءاً أو كل قيمة انخفاض القيمة لأصل تم الاعتراف بها يجب أن تعكس إذا حدث تغير في القيمة القابلة للاسترداد المقدرة (مثل شهرة المحل). لم ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS31) على أية إعفاءات في عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف به لأحد موجودات البحث والاستكشاف.

ببساطة إن قيمة الأصل المستخدمة من الممكن أن تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ينتج عندما تكون القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية قد ازدادت. ومع ذلك، إن لم ترتفع الخدمة المحتملة من الأصل فليس هناك من ضرورة من عكس خسائر انخفاض القيمة وذلك فقط بسبب مرور الوقت، حتى لو أصبحت قيمة الأصل القابلة للاسترداد أكبر من القيمة الدفترية. وفيما يختص بالعرض فإن المعيار: ⁽¹⁾

يطلب من الشركة تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم كأصول ملموسة أو غير

(1) ربيع محمد العيسى، ص 47-48.

ملموسة تبعاً لطبيعة الأصل، ومن الأمثلة عن الأصول الملموسة السيارات والحفارات، ومن الأمثلة عن الأصول غير الملموسة حقوق الحفر. وعند إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية فإن أصول الاستكشاف والتقييم المعترف بها مسبقاً تصبح خارج نطاق المعيار (IFRS 6) ويعاد تصنيفها وفقاً للمعيار الملائم، ويجب أن يقيم انخفاض قيمتها وأي خسارة انخفاض بالقيمة موجودة يجب الاعتراف بها قبل إعادة التصنيف. بالنسبة للمصاريف الحاصلة في فترة ما قبل مرحلة البحث والاستكشاف تتطلب معايير التقارير المالية الدولية من الشركات أن تحدد حسابات منفصلة من أجل كل من مصاريف ما قبل البحث والاستكشاف، مصاريف البحث والاستكشاف ومصاريف التطوير. لذلك فإن الشركات بحاجة إلى تحديد عناصر مصاريف مرحلة ما قبل البحث والاستكشاف ومرحلة التطوير وتطوير سياسة منفصلة لهذه المصاريف. وبما أن المصاريف الحاصلة قبل مرحلة البحث والاستكشاف خارج نطاق معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 6)، ولكن نتيجة هذه المصاريف تتطلب تطبيق المبادئ العامة لتقارير المعايير المالية الدولية. أما فيما يخص تحديد مصاريف ما قبل مرحلة البحث والاستكشاف، بالرغم من أن معايير التقارير المالية الدولية لم تحدد مصاريف ما قبل مرحلة البحث والاستكشاف إلا أن التكاليف الحاصلة قبل الحصول على رخصة الاستكشاف تم استبعادها من نطاق معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 6) والتي تستهل عادةً بها شركات البحث نشاطاتها قبل الحصول على الترخيص القانوني للبحث في منطقة محددة.

إن التكاليف الحاصلة قبل الحصول على رخصة الاستكشاف يجب وضعها في حسابات مستقلة. كما أن معايير التقارير المالية الدولية لم تقدم أية أمثلة عن هذه

المصاريف والتي هي بشكل نموذجي تحتوي على تكاليف الحصول على بيانات المسح السائزي وما يتبع هذه البيانات من تحليل جيولوجي و جيوفيزيائي.
الإفصاح:

يطلب الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناجمة عن استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، وهذا يتضمن الإفصاح عن:^(١)
*سياستها المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم بما في ذلك الاعتراف بنفقات الاستكشاف وتقييمها.
*مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.
*تعالج أصول الاستكشاف والتقييم كتصنيف مستقل من الأصول لأغراض الإفصاح، ويجب الامتثال لمتطلبات الإفصاح الموجودة بالمعيارين (IAS ١٦-٣٨) حسب الحال.

إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS):^(٢)
- بيان الالتزام بـ (IFRS):

رغم أن (IFRS) نفسها ليس لها قوة القانون إلا أنها أصبحت مقبولة دولياً وتطبق من جانب عدد متنامٍ من الشركات، والأهم من ذلك هو أن ٢٠٠٥م عام حاسم وفصل بالنسبة لـ (IFRS) مع قيام عدد كبير من البلدان بتبني (IFRS) ليكون نظامها الأساسي للتقارير المالية.

والوثيقة الرئيسية التي تحدد الأساس الذي يجب بناءً عليه عرض القوائم المالية وفقاً لـ (IAS) والمحتويات المطلوبة لتلك القوائم المالية هي (IAS ١) عرض القوائم

(١) International Accounting Standards ,Web site: <http://www.isac.org.uk>

(٢) Canadian Institute of Chartered Accountants, ibid,p٢٢

المالية - والمنشأة التي تتفق قوائمها المالية مع (IFRS) " ينبغي أن يصدر بياناً صريحاً وغير متحفظ يمثل هذا الالتزام في الإيضاحات" ويتضمن الالتزام بـ (IAS) الالتزام بكل أحكام الاعتراف والقياس والإفصاح في المعايير والتفسيرات. ولهذا السبب ينص (IAS1) على أن (القوائم المالية لن توصف بأنها متطابقة مع (IFRS) ما لم تلتزم بكل متطلبات (IFRSs), ولذلك فقد أرسى (IASB) بشكل غير غامض المبدأ القائل بأن التطبيق الكامل لمعاييره والتفسيرات ذات الصلة شرط أساسي مسبق لتأكيد الشركة تطابق قوائمها المالية مع معايير التقارير المالية الدولية.

العرض العادل والالتزام بـ (IFRS):

تشرط الفقرة ١٣ من IAS1 أن (توضح القوائم المالية المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية). وينص أيضاً على أن العرض الواضح يتطلب التمثيل الصادق لتأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى والظروف الأخرى طبقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بالأصول والالتزامات المصروفات المحددة في الإطار، وتطبق (IFRS) مع إفصاح إضافي عند الضرورة- يفترض أن نتيجته تكون قوائم مالية تحقق العرض العادل. ينص (IAS1) على أنه في جميع الظروف، يتحقق العرض العادل عن طريق الالتزام بـ (IFRS) السارية، ويتطلب العرض العادل وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية أن تقوم المنشأة بـ: ^(١)

(١) اختيار وتطبيق سياسات محاسبية وفقاً لـ (IAS8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ويتضمن (IAS8) هراً من التوجيهات الرسمية التي تعمل الإدارة وفقاً لها في غياب معيار أو تفسير يسري تحديداً على بند ما.

(١) Canadian Institute of Chartered Accountants, ibid, pp. ٢٢-٢٣

(٢) تقديم معلومات, بما في ذلك السياسات المحاسبية, على نحو يوفر معلومات وثيقة الصلة وموثوقة وقابلة للمقارنة وقابلة للفهم.

(٣) توفير إفصاحات إضافية عندما لا يكون الالتزام بمتطلبات محددة في (IFRSs) كافياً لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

الغلبة للعرض العادل:

يوضح معيار (IAS1) أن السياسات المحاسبية غير المناسبة لا يتم إصلاحها بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة أو من خلال إيضاحات أو مواد تفسيرية. ولهذا السبب كان مطلوباً أن يغطي المعيار المواقف التي يؤدي فيها الالتزام بمعيار أو تفسير ما إلى تحريف العرض العادل. وبالتالي فالمعيار ينص على أنه في الحالات شديدة الندرة التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب ما في معيار أو تفسير ما سوف يتعارض مع هدف القوائم المالية المحددة في الإطار, ينبغي على المنشأة الانحراف عن ذلك المتطلب إذا كان الإطار التنظيمي وثيق الصلة يتطلب -أو لا يحظر- مثل هذا الانحراف. وعندما تمارس المنشأة التجاهل في هذه الظروف, يجب أن يفصح عما يلي:-

(١) أن الإدارة قد انتهت إلى أن القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدقيقاتها النقدية.

(٢) أنه التزام بالمعايير والتفسيرات السارية فيما عدا أنه تجاهل متطلباً معيناً بتحقيق العرض العادل.

(٣) عنوان المعيار أو التفسير الذي انحرفت عنه المنشأة وطبيعة الانحراف, بما في ذلك المعالجة التي اشترطها المعيار أو التفسير, والسبب الذي سيجعل تلك المعالجة مضللة بدرجة تجعلها متعارضة مع الهدف المنصوص عليه في الإطار للقوائم المالية والمعالجة المتبناة.

(٤) لكل فترة معروضة التأثير المالي للانحراف على كل بند في القوائم المالية كان سيتم إثباته في حالة الالتزام بالمتطلب.

(٥) وعندما تكون منشأة قد انحرفت عن متطلب ما في معيار أو تفسير ما في فترة سابقة، ويترتب علي الانحراف تأثير، يوجب المعيار إجراء الإفصاحات المنصوص عليها في (٢) و(٣) أعلاه.

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ غلبة العرض العادل هو متطلب (وليس خياراً) يوجب تطبيق (IAS١) في الحالات شديدة الندرة التي ترى فيها الإدارة أن الالتزام بمتطلب ما في معيار أو تفسير سيكون مضملاً لدرجة تجعله متعارضاً مع هدف القوائم المالية المنصوص عليه في الإطار.^(١)

الخاتمة

أولاً النتائج:

بعد دراسة المحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف في ضوء معايير التقارير

المالية (IFSR) توصل الباحث إلي النتائج الآتية:

- [١] تقتضي سياسة الحيلة والحذر اعتبار هذه المصروفات إيرادية إلى أن يتم التأكد من الإنتاج، حيث إن عمليات الاستكشاف قد تتطلب وتستغرق فترات محاسبية متعددة.
- [٢] إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسمل منها حيث لا يمكن نسبتها بدقة إلى أصل معين دون غيره (أو أصول دون غيرها) لذا من الأفضل اعتبارها إيرادية.

(١) دطارق عبد العال موسوعة معايير المحاسبة الجزء الأول، الدار الجامعية - الاسكندرية

- [٣] اعتبار هذه المصروفات إيرادية أمر عملي أكثر من اعتبارها رأسمالية لأنه يقلل من حجم العمل المحاسبي بتحليلها وتوزيعها على المناطق المختلفة.
- [٤] مصروفات الإستكشاف تعتبر تكاليف غير مباشرة لا بد من إنفاقها على منطقة شاسعة من أجل العثور علي حقول النفط في جزء منها، فهذه المصروفات إذن جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسملتها وإهلاكها معاً.
- [٥] يرتبط قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بتطبيق معايير التقارير المالية (IFSR) .
- [٦] تلتزم المنشأة بتطبيق متطلبات معايير التقارير المالية (IFSR) بما يساعد في قياس قيمة الأصول طويلة الأجل .
- [٧] التزام المنشأة بتطبيق معايير التقارير المالية (IFSR) يساعد المنشأة في تصنيف موجوداتها إلى ملموسة وغير ملموسة .
- [٨] أصول الاستكشاف والتقييم المعترف بها مسبقاً طبقاً للمعيار (IFSR٦) تعيد المنشأة تصنيفها وفقاً للمعيار الملائم وتقوم بتقييم انخفاض قيمتها وأي خسارة انخفاض بالقيمة موجودة يتم الاعتراف بها قبل إعادة التصنيف .
- [٩] هنالك علاقة بين قياس الإيرادات والمصروفات التشغيلية وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFSR) .

ثانياً التوصيات :

- بعد دراسة مصروفات البحث والاستكشاف والتعرف على المعالجات المحاسبية المختلفة والمتعلقة برسمة هذه المصروفات أو اعتبارها إيرادية وبعد توضيح المعالجات المختلفة الخاصة بهذه المصروفات بحسب معايير التقارير المالية يوصي الباحث بالآتي :
- [١] توفير نظام معلومات يساعد في توفير معلومات وبيانات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها كأن يميز بين المصروفات الدورية (الإيرادية)

والنفقات الرأسمالية ويسهل عملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف (مبدأ المقابلة
(Matching Principle) .

[٢] توفير وسائل للضبط والرقابة بحيث يمكن الاعتماد على المعلومات والبيانات التي
يخلقها والاطمئنان إليها من أجل تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحديد المسئولية
والرقابة على الإنتاج من جهة وممتلكات المشروع من جهة أخرى .

[٣] ينبغي على المنشأة رسملة التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية وجزء من تكاليف
الدراسات النفطية وتكاليف الآبار الناجحة الاستكشافية والتطويرية وتصنيفها ضمن
مجموعات المشروعات تحت التنفيذ ، فإذا أوجد البئر احتياطات مبرهنة يعاد تصنيفها
كآبار منتجة مكتملة ضمن مجموعة الموجودات الثابتة وإذا لم تنجح الآبار بإيجاد
احتياطات مبرهنة فإن تكاليف الآبار المرسله تحمل للمصاريف (تكاليف الإنتاج) .

[٤] على المنشأة أن تستهلك الموجودات الثابتة بشكل منفرد لكل أصل ثابت على حدة
وفق طبيعتها مثل قمصان التغليف ، أنابيب الإنتاج ، الصهاريج ، وأجهزة التسخين ،
وسواها دون تجميعها ضمن مجموعة موحدة كأصول منتجة ضمن مراكز تكلفة .

[٥] ضرورة الإفصاح عن المعلومات حول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية ، والمستوى
الذي تقيم به هذه الأصول لأغراض انخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعترف
بها .

[٦] على المنشأة الاعتراف بانخفاض قيمة هذه الأصول عن انخفاض قيمة الأصول وفق
المعيار (IAS٣٦) لكن بمجرد تحديد وجود انخفاض بالقيمة فإن قياسه يتم وفق المعيار
(IAS ٣٦) .

[٧] بالنسبة إلى كل نوع من أنواع المصاريف يجب على الشركة تبني إما اعتبارها
مصروف أنفاقها أو رسملتها ضمن موجودات الاستكشاف والتقييم ، لذا يجب على إدارة

الشركة عند تبني أحد السياستين أن تضع في حساباتها أن هذه السياسة سينتج عنها بيانات مناسبة وموثوقة .

[٨] ينبغي على المنشأة الأخذ في الاعتبار عند تطوير سياسة محاسبية ما لمسألة لم تتطرق لها معايير (IFSR) أن تطبق ذلك من قبل الشركات عند تقييم سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاستكشاف والتقييم يتطلب منها تحديد مناطق عدم التأكد الموجودة ، وذلك لتجاوز أي تكاليف محتملة أو تعطيل قد تسببه حالات عدم التأكد تلك .

[٩] ينبغي على المنشأة الأخذ بعين الاعتبار عند الاعتراف لأول مرة بأصول الاستكشاف والتقييم بالميزانية يجب أن يكون على أساس التكلفة ، ويجب أن يتم التطبيق من فترة إلى أخرى بشكل متسق ويجب أن تأخذ الشركة بالحسبان الدرجة التي ترتبط بها تلك النفقات باكتشافات محددة من الموارد الطبيعية .

[١٠] ينبغي على المنشأة أن تقوم بتصنيف موجوداتها في مرحلة البحث والاستكشاف بين صنفين مستقلين هما موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة وذلك بناء على طبيعة هذه الأصول .

[١١] على المنشأة مراعاة أنه بعد الاعتراف بالنفقات يمكن للشركة تطبيق أما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معالجة أصول الاستكشاف والتقييم ، وعند اختيار نموذج إعادة التقييم فإن متطلبات المعيار (IAS٣٧) (مؤونات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة) تطبق على أصول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية المصنفة كأصول وتطبق متطلبات المعيار (IAS ٣٨) على تلك الأصول المصنفة غير ملموسة .