مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي في الصناعات الاستخراجية بين طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومقترحات العلاج

إعداد

دكتور / صلاح حسن على سلامة

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي في الصناعات الاستخراجية بين طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومقترحات العلاج

إعداد
دكتور / صلاح حسن على سلامة
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

القسم الأول: الإطار العام للبحث

١/١ مقدمـــــة:

تتصف الصناعات الاستخراجية بطبيعة خاصة تختلف عن العديد من الـصناعات الأخرى ، حيث أن هذه الصناعة محاطة دائماً بدرجة عالية من المخاطرة الناتجة عن عدم التأكد المصاحب لهذه الصناعة . فعلى الرغم من التقدم الهائل فى المجـالات الجيولوجيـة والجيوفيزيقية إلا أن الأنشطة الاستخراجية ما زالت تحاط بدرجة عالية من عـدم التأكـد (IFRS, 2010; FASB ASC, 2010; SEC, 2012).

ولا شك أن الطبيعة الخاصة لهذه الصناعة تنعكس أيضاً على المعالجات المحاسبية المطبقة بالشركات العاملة فى هذا المجال، وذلك سواء كانت شركات وطنية (ملك الدولة) أو شركات مشتركة كتلك التى يقوم فيها المستثمر الأجنبي بالإنفاق على الأنشطة الاستخراجية ثم استرداد ما أنفقه، لذا فقد صاحب هذه الصناعة العديد من المشكلات الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبى (KPMG, 2011;Ernst & Young , 2009; PricewaterhouseCoopers, 2008 ; IASB, 2008 ;Deloitte Touch Tohmatsu,2005) ، والتى سيتناول الباحث فى هذه الدراسة جزءاً منها بالدراسة والتحليل ومقترحات علاجها.

٢/١ مشكلة البحث :

كما سبق وأن أشار الباحث فإن الـصناعات الاسـتخراجية – وبـصفة خاصـة الصناعة الخاصة باستخراج وإنتاج الزيت والغاز أو ما يعرف مهنياً بـصناعة البتـرول- تتميز بطبيعة منفردة ، ولقد أفرزت طبيعة هذه الصناعة مشكلات ذات طبيعة فريدة يمكـن صياغتها فى الأسئلة البحثية التالية:

١. هل ينبغى الاعتراف بالاحتياطيات النفطية كأصل من أصول الميزانية للشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية ؟ ويقتبس الباحث فقرة من كلمة

(Garnett, 2007) وهو عضو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فى (Reserves Conference) وهى :

> He said "A major long-term question Garnett discussed was whether reserves and resources should be recognized and measured on the balance sheet."..

وفى نفس السياق، يتساءل الباحث: ما هى الممارسات العملية الحالية للاحتياطيات النفطية؟ وما هو موقف معايير المحاسبة الدولية (IFRS No.6) ومعايير المجلس الأمريكى لمعايير المحاسبة المالية (SFAS No.69) ومعايير المحاسبة المصرية (إطار إعداد وعرض القوائم المالية و المعيار رقم ٣٦) ،وما موقف الإطار المفاهيمى (IASB. 2012) فى هذه القضية، وهل هناك دور للجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية SEC ؟ وإذا أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأن المعيار(IFRS No.6) الخاص بالصناعات الاستخراجية معيار محاسبى مؤقت Tentative Accounting Standard (Garnett, 2007) ، وتم تكليف فريق بحثى بإعداد مشروع متكامل عن المحاسبة فى الصناعات الاستخراجية ومنها قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات، وقد اصدر الفريق البحثى ورقة للمناقشة DP ، ويتساءل الباحث ما هو موقف قضية الاعتراف المحاسبى بالاحتياطيات كأصل من أصول قائمة المركز المالى فى ورقة المناقشة ؟ وهل هناك ردود أفعال لمكاتب المحاسبة العالمية ومنها:

- PriceWaterhouseCoopers
- Deloitte Touche Tohmatsu
- Ernst & Young
- KPMG

لما جاء بمقترحات وتوصيات فى ورقة المناقشة .

٢. وفى حالة الاعتراف بالاحتياطيات النفطية كأصل من أصول قائمة المركز المالى واختيار نموذج إعادة التقييم للقياس اللاحق ، ما هى المعايير التى تحكم الاختيار بين بدائل القياس المحاسبى اللاحق للاحتياطيات النفطية، وما هو أساس القياس المناسب لتقييم الاحتياطيات النفطية ، هل من الأفضل التقييم بالقيمة العادلة ، أم أن هناك أسس أخرى للقياس اللاحق تلائم خصائص وطبيعة الاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز؟ ويقتبس الباحث فقرة من كلمة (Cox , 2007). وكان يشغل رئيس SEC خلال فترة انعقاد مؤتمر (Reserves Conference) وهى

"Praised the participants for their efforts to improve and unify definitions and standards related to reserves, as well as promote harmonization of accounting principles and overall business and financial transparency globally".

ويتفق الباحث مع Cox على ضرورة صياغة معالجات محاسبية موحدة للإحتياطيات النفطية.

٢. وفى نفس السياق، هل هناك تباين فى الممارسات المحاسبية للشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية ؟ وإذا تبين أن هناك تباين ، ما تأثير هذا التباين على خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية وبصفة خاصة التأثير على الملاءمة والقابلية للمقارنة ؟

٣. هل هناك توافق بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لما يطلق عليه dead stock ، وما موقف المعايير المحاسبية ؟

٤. هل هناك توافق بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات Work Over؟

٥. ما هى مقترحات المعالجة المحاسبية للزيادة فى كمية الإنتاج نتيجة إتباع وسائل تعزيز الإنتاج (مثل الحقن بالمياه- الحقن بالمواد الكيميائية ... الخ)

٦. ما هى مقترحات المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات بين طبيعة الصناعة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية؟

٧. هل هناك توافق بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن قضية المحاسبة عن التخلى عن مناطق الامتياز (المنتجة وغير المنتجة) ؟ وما هى الممارسة العملية الحالية ، وما موقف المعايير المحاسبية ؟

٨. هل هناك توافق بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن قضية الاعتراف بكافة الحقوق التى يتم الحصول عليها (حقوق تنقيب – حقوق استكشاف – حقوق تعدين) كأصول غير ملموسة فى قائمة المركز المالى؟

لذا سيحاول الباحث من خلال هذا البحث التعرض للمشكلات سابق الإشارة إليها بالدراسة والتحليل فى ضوء ما ورد بمعايير المحاسبة الدولية والمحلية وما قد يصاحب تطبيق ما ورد بهذه المعايير فى الواقع العملى ، ومحاولة التوصل لمقترحات علاج هذه المشكلات.

٣/١ أهداف البحث:

من خلال استقراء ما ورد فى الأدب المحاسبى ومعايير المحاسبة الدولية والمحلية ودراسة الواقع العملى فى مصر بخصوص المشكلات سالفة الذكر يهدف الباحث إلى دراسة وتحليل للمشكلات المحاسبية التى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية ومحاولة التوصل لمقترحات علاجها فى ضوء طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية.

٤/١ منهج البحث:

١. أعتمد الباحث على المنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى فى إعداد الإطار النظرى للبحث وإعداد الدراسة الميدانية والتوصل إلى مقترحات لعلاج مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي فى أنشطة الصناعات الاستخراجية بالتطبيق على البيئة المصرية.

٢. يتم تصميم أسلوب البحث وفقا للمراحل التالية :

أ. يتم تحليل التقارير السنوية لشركات إنتاج البترول للكشف عن :

١) الممارسات العملية الحالية فى قضية الاعتراف والقياس المحاسبي عن الاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحتملة – الممكنة) .

٢) الممارسات العملية الحالية للمشكلات المحاسبية الأخرى والتى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية ومازالت عالقة دون حلول لها فى متن المعايير المحاسبية المصرية والأمريكية FASB ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS

ب. يتم إعداد قائمة استقصاء لمعدى ومستخدمى التقارير المالية للشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية.

ج. إعداد دراسة مقارنة بين الممارسات العملية ومتطلبات المعايير المحاسبية ، والتوصل الى الاختلافات ودراستها وتقديم النتائج والتوصيات .

د. صياغة مقترحات للحلول فى ضوء طبيعة الصناعة ومتطلبات المعايير المحاسبية مع التركيز على دراسة وتحليل المشروع الحالى لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وما نجم عنه من ورقة المناقشة." Discussion Paper- Extractive Activities "

٥/١ أهمية البحث:

١. البحث الحالى مساهمة فى مجال بحثى جديد وهو تقديم بعض المقترحات والأطر للاعتراف والقياس المحاسبى بخصوص بعض مشكلات التطبيق العملى للمحاسبة فى مجال الصناعات الاستخراجية، والتى لم تتعرض لها المعايير الدولية والمحلية إلا بقدر محدود سيتم ذكره تفصيلا فى حينه.

٢. توفر هذه الدراسة معلومات مفيدة لواضعى المعايير المحاسبية وصانعى السياسات فى تطوير معيار محاسبى شامل للمحاسبة عن الاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحتملة – الممكنة) يشتمل على محاور ثلاثة : الاعتراف ، القياس ، الإفصاح ، وتعد هذه الدراسة بمثابة إرشاد لمعالجة قضايا محاسبية أخرى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية.

٦/١ حدود البحث:

١. تشتمل الصناعات الاستخراجية فى الدول العربية – ومنها مصر– بالدرجة الأولى على صناعة استخراج النفط والغاز، وأيضا استخراج الخامات غيرالمعدنية مثل الفوسفات والبوتاس ومواد البناء واستخراج الخامات المعدنية واهمها الحديد والزنك والرصاص (التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، متاح على الموقع التالى :http://www.arabfund.org) ، ويقتصر البحث الحالى على مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى فى الصناعة الخاصة بالنفط والغاز أو ما يعرف مهنياً بصناعة البترول والتى لم تتعرض لها المعايير الدولية والمحلية إلا بقدر محدود ومقترحات علاجها فى ضوء طبيعة الصناعة ومتطلبات المعايير المحاسبية .

٢. يقتصر البحث الحالى على بعض المشكلات المحاسبية للشركات العاملة فى مجالات إنتاج البترول (صناعة البترول) فقط دون التطرق للمجالات الأخرى (تكرير، نقل، تسويق) .

٣. يدخل فى نطاق هذا البحث الشركات التى تعمل في جمهورية مصر العربية.

ويود الباحث أن يوضح الأسباب الذى أستند عليها فى اختياره لمشكلات محاسبية معينة دون غيرها فى قطاع الصناعات الاستخراجية وهى:

١. نتيجة استقراء أراء معدى التقارير المالية فى العديد من الشركات العاملة فى هذا المجال فى جمهورية مصر العربية من خلال قائمة الاستقصاء، توصل

الباحث إلى أن هناك حاجة ملحة وضرورية للتوصل إلى إرشادات ومعالجات محاسبية موحدة لهذه المشكلات.

٢. تبين أن هناك غياب واضح للمعالجات المحاسبية لهذه المشكلات – التى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية والتى تم اختيارها فى هذا البحث– فى المعايير المحاسبية التى تحكم المحاسبة عن الصناعات الاستخراجية وهى: (SFAS No. 19; SFAS No. 69 ; IFRS No. 6) وأيضاً غياب واضح لإرشاد ومعالجات محاسبية لهذه المشكلات فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣٦)، وكذا معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد ، الطبعة الثانية ، ٢٠١٠

٣. التوافق بين المكاتب المحاسبية العالمية على وجود ضرورة لإعداد معيار محاسبى دولى يتناول معالجة المشكلات المحاسبية التى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية دون غيرها من الصناعات الأخرى ومن هذه المكاتب العالمية:

- PriceWaterhouseCoopers.
- Deloitte Touche Tohmatsu.
- Ernst & Young.
- KPMG.

٤. نتيجة التوصيات الصادرة من الهيئات العلمية والعملية – بضرورة التوسع والتعمق فى دراسة وتحليل مشكلة الاعتراف بالاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز، ودراسة مدى انطباق معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية على هذه الاحتياطيات النفطية، وكذا التعمق فى الاختيار بين بدائل أسس القياس وبصفة خاصة القياس اللاحق للأصول من الاحتياطيات النفطية – من ناحية ، ونتيجة استقراء معدى ومستخدمى التقارير المالية فى البيئة المصرية من ناحية أخرى ، كان لزاما على الباحث إعطاء وزن نسبى اكبر لدرجة أهمية التعمق لهذه المشكلة بالمقارنة مع المشكلات الأخرى.

٧/١ فروض البحث:

الفرض الأول:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المتعلقة بنشاط إستخراج وإنتاج البترول ".

الفرض الثانى:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إستخراج وإنتاج البترول وفقاً لمعايير الاعتراف بالأصل الواردة في المعايير المحاسبية"".

الفرض الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن معالجة مشكلات القياس المحاسبي المتعلقة بنشاط استخراج وإنتاج البترول".

وتم تقسيم هذا الفرض إلي الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول من الفرض الرئيسى الثالث:

"لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن أساس القياس الملائم للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز في حالة الاعتراف بها كأصل من أصول الشركة".

الفرض الفرعى الثانى من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن Dead stock بالتطبيق علي شركات استخراج وإنتاج البترول ".

الفرض الفرعى الثالث من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات ".

الفرض الفرعى الرابع من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج ".

الفرض الفرعى الخامس من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات ".

الفرض الفرعى السادس من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى التقارير المالية ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة.

١/ ٨ الأصالة /القيمة العلمية: Originality/ Value

تقدم الدراسة مساهمة للفكر المحاسبى تتمثل فى حصر وتحديد ومعالجة وتسوية مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى التى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية والتى مازلت عالقة بدون حلول ، مع مزيد من التركيز على الجدل المثار بخصوص الإجابة على السؤال الرئيسى التالى : هل معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية الواردة فى(الفقرة رقم ٨٢، ٨٣، ٨٤) فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية) والواردة ضمن مشروع الإطار المفاهيمى المقترح لمجلس معايير المحاسبة الدولية – (IASB, 2012) –الذى من المتوقع الانتهاء منه فى سبتمبر عام ٢٠١٥- تنطبق على الاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحتملة – الممكنة)؟،مع تبيان كيف يؤثر الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية على التقارير المالية وبصفة خاصة على قائمة المركز المالى وتقارير الأداء[1] ، وهل من الأفضل تطبيق مدخل القياس الواحد Single measurement approach أم مدخل القياس المختلط[2] Mixed measurement approach على مستوى الاحتياطيات النفطية ؟ وسوف يقدم الباحث مقترحات معالجة المشكلات سابقة الذكر وذلك فى ضوء الطبيعة والخصائص الفريدة للصناعة والممارسات العملية الحالية من ناحية ، ومتطلبات معايير المحاسبة المصرية ومعايير المجلس الأمريكى للمحاسبة المالية FASB ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS ومشروع الإطار المفاهيمى المقترح IASB, Conceptual Framework Project من ناحية أخرى.

---

[1] يميل مشروع الإطار المفاهيمى المقترح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الى مصطلح Performance statements

[2] تناول الاطار المفاهيمى المقترح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قضية المفاضلة بين تطبيق مدخل القياس الواحد Single measurement approach و/أو تطبيق مدخل القياس المختلط Mixed measurement approach فى الفكر المحاسبى.

٩/١ الكلمات الدالة: Keywords

باللغة العربية	باللغة الانجليزية
المحاسبة ، الأنشطة الاستخراجية	Accounting , extractive activities
معايير التقارير المالية الدولية ، المعيار رقم ٦	IFRS No.6
مجلس معايير المحاسبة الدولية، ورقة المناقشة، ابريل ٢٠١٠	IASB, The discussion paper , April 2010
المحاسبة والاعتراف بالاحتياطيات النفطية	Reserve Recognition Accounting (RRA)
معايير المحاسبة الأمريكية رقم ١٩، ٦٩	SFAS No.69, SFAS No. 19
الاحتياطيات النفطية المؤكدة	Proved Reserves
الاحتياطيات النفطية المحتملة	Potential Reserves
الاحتياطيات النفطية الممكنة	Possible Reserves
مشروع الإطار المفاهيمى المقترح من مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB, Conceptual Framework Project (Agenda paper 3A,3B,3c, 3- Concept)
معايير المحاسبة المصرية: إطار إعداد وعرض القوائم المالية والمعيار رقم ٣٦	

١٠/١ خطة البحث:

يتم تنظيم باقى البحث على النحو التالى:

القسم الثانى: الدراسات السابقة.

أولاً : عرض الدراسات السابقة.

ثانياً : تحليل وتقييم الدراسات السابقة.

القسم الثالث : الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية بين طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية.

القسم الرابع : المشكلات المحاسبية الأخرى فى مجال الصناعات الاستخراجية ومقترحات علاجها.

القسم الخامس: الدراسة الميدانية.

القسم السادس: النتائج والتوصيات.

القسم السابع : قائمة المراجع.

القسم الثامن : ملاحق البحث.

القسم الثانى
الدراسات السابقة

مقدمـــة :

هناك ندرة فى الأدب المحاسبي فيما يتعلـق بالدراسـات التـى تتنـاول مـشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى فى الصناعات الاستخراجية ، ويختص هـذا الجـزء مـن الدراسة الحالية بعرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة ، وعلى ذلك يشتمل هذا الجزء من البحث على النقاط التالية:

١/٢ عرض الدراسات السابقة
٢/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة

١/٢ عرض الدراسات السابقة :

(١) دراسة (KPMG, 2006)

تناولت هذه الدراسة الانطباعات الأولية الخاصة بأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – المعيار رقم ٦ – وهو بعنوان "Exploration For and Evaluation of Mineral Resources" على التقارير المالية والتشريعات العاملة فى مجال النفط والغاز، وتوصلت الدراسة إلى نتائج معينة من أهمها:

أ. أن المعيار رقم (٦) من معايير التقارير المالية الدولية هو معيار مؤقت يتناول بحث بعض من القضايا المحاسبية المرتبطة بنفقات الاستكشاف والتطوير للموارد فى هذا النشاط لحين الانتهاء من مشروع متكامل للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية مقترح من IASB ويقدم حلول جذرية لمشكلات محاسبية عالقة.

ب. ينبغى التركيز على قضية جوهرية وهى المحاسبة عن الموارد والاحتياطيات النفطية من محاورها الثلاثة (الاعتراف – القياس – الإفصاح).

(٢) دراسة (Juliette, 2007)

تهدف هذه الدراسة إلى قياس وتفسير تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – المعيار رقم ٦ الخاص بالصناعات الاستخراجية –على الشركات الإنجليزية العاملة فى مجال النفط والغاز، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها : إن معيار (IFRS No.6) لم يتناول دراسة وتحليل قضية الاعتراف والقياس المحاسبى

لتكاليف ما قبل الاستكشاف ونفقات التطوير وقضية المحاسبة عن الموارد والاحتياطيات وبصفة خاصة قضية الاعتراف المحاسبى بالموارد والاحتياطيات النفطية فى قائمة المركز المالى.

(٣) دراسة (Cameron, 2007)

تناولت الدراسة إعداد التقارير المالية فى الصناعات الاستخراجية فى ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أ. تعد الاحتياطيات النفطية المصدر الرئيسى لتوليد التدفقات النقدية المستقبلية

ب. الاعتراف وقياس قيمة الاحتياطيات النفطية خارج نطاق المعيار الدولى (IAS No. 16)

ج. هناك غياب واضح للمعالجة المحاسبية للاحتياطيات النفطية فى ظل المعيار (IFRS No.6)

د. المعيار (IFRS No.6) معيار مؤقت لحين الانتهاء من المشروع المقترح من (IASB) للمحاسبة عن الانشطة الاستخراجية

ه. المعالجة المحاسبية للاحتياطيات النفطية جزء من المشروع المقترح من (IASB)

و. من التحديات التى تواجه الصناعات الاستخراجية عدم وجود معيار عالمى يتطرق للمعالجة المحاسبية للاحتياطيات والموارد.

(٤) دراسة (Kurdi, 2008)

تناولت الدراسة الممارسات العملية الحالية للتقرير عن الاحتياطيات النفطية وامكانية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس اللاحق للاحتياطيات النفطية وفقاً لمعيار (SFAS 157)

وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أ. الممارسات المحاسبية الحالية الخاصة بالإفصاح المحاسبى فى شركات النفط غير كافية ولا تلبى احتياجات مستخدمى التقارير المالية.

ب. القواعد التنظيمية للإفصاح فى الولايات المتحدة الأمريكية – الواردة فى SEC Concept Release in 2008 – تفتقر إلى الجدية نحو التوجه إلى قياس الاحتياطيات النفطية بالقيمة العادلة.

ج. يمكن توظيف معيار SFAS No.157 والخاصة بالمحاسبة عن القيمة العادلة فى قياس الاحتياطيات من الزيت والغاز فى الشركات العاملة فى مجال النفط.

(٥) دراسة (PriceWaterhouseCoopers (PWC) , 2008)

كانت الدراسة بعنوان:

"The future of IFRS for the extractive industries"

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها:

أ. يتمثل السؤال الرئيسى والذى ما زال محل نقاش هو:

" كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح عن الاحتياطيات من الزيت والغاز فى القوائم المالية.

ب. هناك العديد من القضايا المحاسبية الخاصة بخصائص الصناعات الاستخراجية ما زالت عالقة ولا تجد حلول لها فى معيار التقارير المالية الدولية رقم "6".

ج. ينبغى تدعيم المحاولات الجادة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يتعلق بالمشروع البحثى المتكامل للمحاسبة فى الصناعات الاستخراجية فى محاولة لإصدار معيار يغطى القضايا المحاسبية العالقة والتى تنفرد بها الصناعات الاستخراجية دون غيرها من الصناعات.

(٦) دراسة (IASB,2008)

كانت الدراسة بعنوان:

Reserves and Resources Assets Appling the Assets definition and Recognition Criteria.

و تناولت هذه الدراسة تساؤل بحثى وهو:

هل يتم الاعتراف بالاحتياطيات النفطية كأصول فى قائمة المركز المالى؟ ومتى يتم الاعتراف؟ وأى نوع من الاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحملة – الممكنة) تفى بمتطلبات الاعتراف بالأصل وفقاً للإطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB Framework" .

وقد خلصت هذه الدراسة أن الاحتياطيات النفطية المؤكدة تفى بمتطلبات الاعتراف بها كأصل وفقاً للإطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة من الدراسات ذات القيمة العلمية لمضمون الاعتراف المحاسبى بالاحتياطيات النفطية كأصل من أصول قائمة المركز المالى فى

الشركات العاملة فى قطاع النفط، ويرى الباحث ان هذه الدراسة تمت فى بيئة اجنبية تختلف فى العديد من خصائصها عن البيئة المصرية ، وسوف يحاول الباحث تناول هذه المشكلة - ضمن المشكلات الاخرى فى بحثه - فى ظل الممارسات العملية للشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية فى جمهورية مصر العربية هذا من ناحية ، وفى ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية من ناحية أخرى .

(٧) دراسة (Ernst & Young,2009)

تناولت الدراسة النماذج المختلفة للإفصاح المحاسبى عن الاحتياطيات والموارد النفطية، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها:

(أ) وفقاً لمعيار (SFAS No.69) الخاص بالمحاسبة عن الأنشطة الاستخراجية - يتم الإفصاح عن الاحتياطيات المؤكدة فقط "Proved Reserves"

(ب) لم يقدم المعيار (IFRS No. 6) إرشاد كافى فيما يخص الإفصاح، وعلى الجانب الآخر هناك إرشادات متعلقة بالإفصاح عن الاحتياطيات النفطية واردة ضمن US. GAAP، وبناء عليه، هناك ضرورة لإعادة النظر فى معيار (IFRS No. 6) .

(٨) دراسة (عشال ، ٢٠٠٩)

تناولت الدراسة خصوصية صناعة استكشاف وإنتاج النفط وتأثير تعدد الطرق المحاسبية المستخدمة فى شركات البترول على التقارير المالية فى هذا القطاع، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

أ - الخصائص التى تتميز بها صناعة النفط جعلها ذات طبيعة خاصة تختلف بشكل جوهرى عن الصناعات الأخرى، مما أدى إلى اختلاف الممارسات المحاسبية فى شركات النفط عن غيرها من الصناعات، كما أن هذه الخصوصية أدت إلى عدم ملاءمة وصعوبة تطبيق بعض الفروض والمبادئ المحاسبية.

ب- استخدام شركات النفط لطرق محاسبية متعددة فى إعداد التقارير المالية ويرجع هذا إلى عدم تبنى الهيئات والمجامع العلمية المحاسبية المتخصصة لطريقة محاسبية معينة.

(٩) دراسة (Hodgkinson , 2009)

تناولت الدراسة تأثير تطبيق معيار (IFRS No.6) على التقارير المالية فى صناعة استكشاف وإنتاج النفط ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أ. إن معيار التقارير المالية الدولية (IFRS No.6) الخاص باستكشاف وتقييم الموارد الاستخراجية معيار مؤقت، وهناك دراسة فى (IASB) لمشروع متكامل للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية.

ب. تناول المعيار (IFRS No.6) مجموعة من متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاحتياجات النفطية من أهمها:

١) الإفصاح عن التكنولوجيا المستخدمة فى تقدير الاحتياطيات.

٢) الإفصاح عن التقارير المقدمة من أطراف خارجية محايدة لمراجعة تقدير الاحتياطيات.

(١٠) دراسة (Sharp,2010)

تناولت الدراسة التعقيب على ورقة المناقشة المقترحة من (IASB) والخاصة بالمشروع المقترح للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية ، وقدمت هذه الدراسة مجموعة من المقترحات والتوصيات من أهمها :

أ. ينبغى على الشركات الإفصاح المحاسبى عن الاحتياطيات النفطية المؤكدة والمحتملة والممكنة.

ب. تحديد نموذج قياس موحد دولياً للاحتياطيات النفطية من الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية سيواجه بتحديات كبيرة.

(١١) دراسة (KPMG, 2010)

وكانت هذه الدراسة بعنوان ورقة لمناقشة المسودة الخاصة بالصناعات الاستخراجية التى أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ ١٦ أبريل ٢٠١٠ لتكون محل معيار التقارير المالية الدولية رقم 6، وقد خلصت دراسة (KPMG) إلى مجموعة نتائج أهمها: التأكيد على ضرورة وأهمية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بقيم الاحتياطيات وأيضاً الإفصاح عن مساهمة هذه الاحتياطيات فى تقييم الأداء والإفصاح عن طبيعة ومدى المخاطر وعدم التأكد المرتبطة بالأصول من الاحتياطيات.

(١٢) دراسة (Daboo, 2010)

تناولت الدراسة التعليق على ورقة المناقشة المقترحة من (IASB) والخاصة بالمشروع المقترح للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية ، وقدمت مجموعة من المقترحات والتوصيات من أهمها :

أ. الإفصاح عن حجم الاحتياطيات يتم خارج الميزانية.

ب. الإفصاح عن حجم الاحتياطيات يتطلب الإفصاح عن:

١) الاحتياطى المؤكد والاحتياطى المحتمل.

٢) الطرق المستخدمة لتقدير حجم الاحتياطى.

٣) التغيرات فى حجم الاحتياطى.

ج. تعد الأنشطة الاستخراجية من المجالات التى لا يتوفر عنها إرشادات كافية للمعالجات المحاسبية.

د. ورقة العمل المقدمة من الفريق البحثى التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فى عام ٢٠١٠ تمثل مجموعة من التوصيات التى تعبر عن وجهة نظر معديها ولا تعبر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ه. يوجد تباين جوهرى بين الشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية بشأن الممارسات المحاسبية.

(١٣) دراسة (دلال ، ٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى صياغة إطار مقترح لتحقيق الإفصاح والشفافية فى النظام المحاسبى فى شركات النقط والغاز فى الجمهورية اليمنية فى ضوء معايير التقارير المالية الدولية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الإفصاح الوارد فى معايير التقارير المالية الدولية IFRS لا يلبى متطلبات الصناعات الاستخراجية لما تتميز به صناعة النفط والغاز بخصائص معينة منفردة عن غيرها من الصناعات، وقد أوصت الباحثة بمجموعة من التوصيات أهمها:

أ- إلزام الشركات العاملة فى مجال النفط والغاز فى الجمهورية اليمنية بتطبيق معايير محاسبية موحدة لتحقيق خاصية القابلية للمقارنة.

ب- ضرورة عمل البحوث والدراسات من الأكاديميين فى مجال المحاسبة الخاصة بصناعة النفط والغاز، بشكل أكبر حيث أن معظم من قام بالبحوث هى منظمات وهيئات مهنية.

(١٤) دراسة (KPMG, 2011)

أكدت الدراسة على أن التقديرات عن الاحتياطيات من الزيت والغاز معلومات هامة ومؤثرة عند إعداد التقارير المالية للشركات العاملة فى هذا النشاط هذا من ناحية، وعند تقييم أداء تلك الشركات من ناحية أخرى، وعلى الرغم من أهمية هذه التقديرات لا توجد متطلبات واضحة ومحددة للإفصاح عن الاحتياطيات النفطية فى IFRS .

لا يوجد إرشاد دولى واضح ومحدد لكيفية الإفصاح عن الاحتياطيات وفقاً لمعيار (IFRS No.6)، ونتيجة لما سبق، توجد نماذج إفصاح متعددة مثل نماذج الإفصاح فى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا واستراليا والمملكة المتحدة، وتعدد نماذج الإفصاح وعدم التوافق بين الشركات على نموذج محدد فإن القابلية للمقارنة سوف تكون صعبة.

وعلى الجانب الأخر، تتطلب قواعد الإفصاح للجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) حتمية الإفصاح عن الاحتياطيات والموارد النفطية عند إعداد التقارير المالية للشركات العاملة فى هذا النشاط.

وتؤكد الدراسة على أهمية التقرير عن التقديرات من الاحتياطيات النفطية فى المجالات الآتية:

أ - تُعد التقديرات عن الاحتياطيات النفطية عنصر رئيسى فى تحديد الأعمار الإنتاجية لآبار البترول.

ب- تدخل التقديرات عن الاحتياطيات النفطية فى حساب اضمحلال الأصول فى قطاع النفط.

ج- الاحتياطيات أحد المدخلات الرئيسية لحساب القيمة الحالية عند الاندماج بين الشركات العاملة فى هذا القطاع.

د. الاحتياطيات أحد المدخلات الرئيسية لحساب الأرباح المتوقعة.

وبناء على ما سبق، ترى دراسة (KPMG, 2011) ضرورة وأهمية الإفصاح عن الاحتياطيات (المؤكدة - المحتملة - الممكنة) على الأقل فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للشركات العاملة فى قطاع النفط والغاز.

ويرى الباحث ضرورة صياغة إرشادات واضحة ومحددة لكيفية الإفصاح المحاسبى عن الاحتياطيات عند إعداد التقارير المالية لزيادة درجة خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية من ناحية، وزيادة درجة ملاءمة المعلومات الواردة فى التقارير المالية من ناحية أخرى.

(١٥) دراسة (Eapen , 2011)

تناولت الدراسة المنشور رقم ٢٥٣ (ASR 253) الذى أصدرته لجنة الاوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) والذى تضمن اقتراح طريقة للمحاسبة عن الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة والتى يطلق عليها Reserve Recognition (RRA) Accounting، وطبقا لهذه الطريقة، تلتزم الشركة بإعادة تقييم للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز فى نهاية كل فترة مالية، مع معالجة فروق إعادة التقييم كمكاسب وخسائر فترة تُحمل على حسابات النتيجة.

(١٦) دراسة (SPE , 2012)

تناولت الدراسة تأثير الاحتياطيات النفطية (من الزيت والغاز) على النتائج المالية للشركة ، وتستعرض الدراسة أهمية التقرير عن الاحتياطيات النفطية من حيث تأثيرها على معدل النفاد Depletion Rate والذى له تأثير على صافى دخل الشركة ، كما عرضت الدراسة مراحل المعالجات المحاسبية للاحتياطيات ، والنفاد والاهلاك والاستنفاد (D D & A) فى ظل طريقة التكلفة الكلية Full Cost وفى ظل طريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts وانعكاسات ذلك على صافى الدخل .

٢/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

بعد عرض الدراسات السابقة يتناول الباحث تحليل وتقييم تلك الدراسات كما يلى:

١- تم إجراء العديد من الدراسات السابقة فى بيئات أجنبية تختلف فى خصائصها وسماتها عن بيئة الأعمال المصرية.

٢- يوجد تباين بين الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية بشأن المسميات والمعالجات والممارسات المحاسبية.

٣- معيار التقارير المالية الخاص بالمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية (IFRS No.6) معيار مؤقت لحين انتهاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من مشروع متكامل للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية من خلال فريق بحثى

تابع للمجلس ويرى الباحث أن معيار (IFRS No.6) لم يرق لمستوى التوقعات.

٤- هناك تباين فى إصدارات SEC بشأن الإفصاح المحاسبى للاحتياطيات النفطية، فتارة تصدر المنشور (ASR No. 253) والذى تضمن ضرورة وأهمية الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة كأصل فى ميزانيات الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية مع إلزام الشركة بإعادة تقييم الاحتياطيات النفطية المؤكدة فى نهاية كل فترة مالية، مع معالجة فروق إعادة التقييم كمكاسب وخسائر فترة تُحمل على حسابات النتيجة، وتارة أخرى تصدر قواعد للشركات العاملة فى الصناعة بأن تكتفى بالإفصاح عن حجم الاحتياطيات فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٥- هناك تناقض فى فقرات المعيار (IFRS No.6) فى حين تنص الفقرة (Paragraph 1.23) على أن استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبى فى الصناعات الاستخراجية ينتج عنه معلومات محاسبية غير ملائمة لمتخذى القرارات، نجد فى نهاية المعيار تأكيد وإصرار على إلزام الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية على استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس، هل لا يعد هذا مؤشر على عدم الاتساق بين الفقرات داخل المعيار الواحد !! .

٦- الشركات العاملة فى مجال النفط والغاز - فى البلدان العربية ومنها مصر- منها شركات وطنية (مثل الشركة العامة للبترول) وهذه الشركات تعد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وشركات مشتركة تعد فروع لشركات أجنبية تعد قوائمها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وينتج عن هذا فى العديد من الحالات اختلاف فى المعالجات والممارسات المحاسبية بين الشركات العاملة داخل نفس الدولة، أضف إلى ذلك مراجعة الهيئة العامة للبترول لنفقات الشريك الأجنبي للتحقق منها واعتمادها، هل هذا لا يمثل وجود حاجة ملحة وضرورية لصياغة معايير محاسبية موحدة لتحقيق خاصية الملاءمة والقابلية للمقارنة.

٧- معظم من قام بالبحوث والدراسات السابقة هى منظمات وهيئات مهنية ومنها:

- KPMG
- Ernst & Young

- BricewaterhouseCoopers
- Deloitte
- FASB
- IASB
- SEC

وعلى الجانب الأخر، تبين للباحث وجود قدر محدود من البحوث والدراسات من الأكاديميين على مستوى الرسائل العلمية و/أو المقالات والبحوث فى المجلات المحاسبية المتخصصة، فهل حان الوقت للتوجه نحو مزيد من البحوث فى هذه المنطقة الهامة والمؤثرة.

٨- هناك العديد من القضايا المحاسبية الخاصة بالصناعات الاستخراجية ما زالت قضايا محاسبية عالقة ومنها:

أ. قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحتملة – الممكنة).

ب. قضية نماذج الإفصاح المحاسبى للاحتياطيات النفطية.

ج. قضية المعالجة المحاسبية لما يطلق عليه Dead Stock.

د. قضية المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات.

ه. قضية المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج.

و. قضية المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة لتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات.

ز. قضية المعالجة المحاسبية للتخلى عن مناطق الامتياز (المنتجة – غير المنتجة).

القسم الثالث
الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية[٢] بين طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية

يتناول الباحث فى هذا القسم بالدراسة والتحليل مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى فى الصناعات الاستخراجية ومقترحات علاجها فى ضوء طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة ، وبناءاً عليه ، وتحقيقاً لهذا الهدف يرى الباحث أن مضمون هذا القسم يجب أن يتناول النقاط الآتية:

---

[٢] من الزيت والغاز

١/٣ ماهية الاحتياطيات النفطية

٢/٣ الممارسة الحالية (التكييف المحاسبى) للاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية.

٣/٣ الاعتراف Recognition بالاحتياطيات النفطية كأصول فى الميزانية

٤/٣ القياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية المؤكدة من الزيت والغاز.

١/٣ ماهية الاحتياطيات النفطية :

الاحتياطيات هى تلك الكميات من النفط والغاز التى من المتوقع أستخراجها بشكل تجارى من باطن الأرض من مكامن معروفة. (بلاعو وآخرون، ٢٠٠٦).

فى الواقع العملى يتم تبويب الاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز حسب درجة التأكد من استخراجها إلى الأنواع التالية (التقارير السنوية لشركات إنتاج البترول فى مصر[3]CAPP,2009 ; [5]PWC,2007; [6]ANP&SPE,2011 ; [4]SPE , 1997 حجر، ٢٠٠١، بلاعو وآخرون، ٢٠٠٦):

١/١/٣ الاحتياطيات المؤكدة Proved Reserves

وتتمثل فى الكميات من الزيت الخام والغاز الطبيعى، والتى أظهرت البيانات الجيولوجية والهندسية بدرجة معقولة من التأكد أنه بالإمكان تقديرها واستخراجها بشكل تجارى فى الفترات المالية القادمة من باطن الأرض من مكامن معروفة ومحددة بدقة، وهناك أحتمال [٦] ٩٠% على الأقل بأن تكون الكميات الفعلية المستخرجة سوف تعادل أو تتجاوز التقديرات.

٢/١/٣ الاحتياطيات المحتملة Probable Reserves

احتياطيات غير مؤكدة، وأظهر تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية بأن توقع أستخراجها بشكل تجارى أكبر من توقع أن لا تكون تجارية، وهناك أحتمال ٥٠% على

---

[3] Canadian Association of Petroleum Producers

[4] The Society of Petroleum Engineers

[5] PricewaterhouseCoopers

[6] Brazilian National Petroleum Agency

[٦] ناقش مشروع الإطار المفاهيمى المشترك بين FASB & IASB دور Probability فى القياس والإفصاح المحاسبى

الأقل بأن تكون الكميات الفعلية المستخرجة تعادل أو تتجاوز الاحتياطيات المؤكدة مضافاً إليها الاحتياطيات المحتملة.

٣/١/٣ الاحتياطيات الممكنة Possible Reserves

احتياطيات غير مؤكدة، وأظهر تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية بأنها أقل توقعاً من إمكانية أستخراجها بشكل تجارى من الاحتياطيات المحتملة، وهناك أحتمال ١٠% على الأقل بأن تكون الكميات الفعلية المستخرجة تعادل أو تتجاوز الاحتياطيات المحتملة مضافاً إليها الاحتياطيات الممكنة.

وتعد الاحتياطيات النفطية أحد أهم أصول الشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية ، وتلعب الاحتياطيات النفطية دوراً هاماً ومؤثراً فى (PWC,2007;IASB,2010):

١. إعداد التقارير المالية من خلال التأثير على:
   - العبء السنوى للإهلاك والنفاد
   - حساب التسويات ومنها Deferred Stripping adjustment
   - التوقيت المتوقع لواقعة تفكيك المعدات وإزالة المنشآت النفطية
   - رسملة تكاليف الاستخراج والتطوير
   - المحاسبة عن الأدوات المالية فى الأنشطة الاستخراجية

٢. تقييم الأداء
٣. تحديد سعر الشراء عند الاندماج
٤. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية
٥. توفير ضمانات للحصول على الأموال من خلال قروض إضافية، وتمويل أسهم رأس المال.

وينتج عن الاحتياطيات " Reserves" فى الصناعات الاستخراجية العديد من القضايا المحاسبية والتى ما زالت محل خلاف بين المحاسبين ولم تتخذ المعايير المحاسبية موقفاً واضحاً منها، وتتصل تلك القضايا المحاسبية اتصالاً وثيقا بثلاث مجالات محاسبية وهى:

الاعتراف Recognition (ب) القياس Measurement (ج) الإفصاح Disclosure

٢/٣ الممارسة الحالية (التكييف المحاسبى) للاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية:

واقع الأمر أن الممارسة المهنية فى مجال صناعة البترول ، تثير قلقاً بالغاً لما تعكسه من انقسام حاد للممارسين على أنفسهم بين فريقين (دلال،٢٠١١ ; Daboo , 2010; KPMG,2006)، أحدهما يرى عدم الاعتراف بهذه الاحتياطيات فى القوائم المالية لشركات الإنتاج ، وإنما يتم الاكتفاء بإدراج بياناتها ضمن بعض النماذج بالتقارير السنوية لهذه الشركات لأغراض تقييم الأداء.،وثانيهما يرى أن هناك حاجة ملحة وضرورية للاعتراف بالاحتياطيات النفطية كأصول فى الميزانية لما له من تأثير على التقارير المالية من ناحية ، وعلى تقييم الأداء من ناحية أخرى.

ومما يزيد من حدة الانقسام وعدم التوافق بين الممارسين(Daboo , 2010)، وجود عدم توافق بين الجهات العلمية والمهنية بشأن تقييم معيار التقارير المالية الدولية (IFRS No.6)الخاص بالصناعات الاستخراجية وزيادة وتيرة الانتقادات لهذا المعيار (KPMG,2006,2010;Juliette,2007; Ernst &Young , 2009; PricewaterhouseCoopers,2008)،

وبناء عليه ، أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عن مشروع متكامل للمحاسبة عن الأنشطة الاستخراجية، وتم تكليف فريق بحثى لهذه المهمة ، وقد اصدر الفريق البحثى ورقة للمناقشة [٧] DP فى عام٢٠١٠، وتعرضت هذه الورقة للعديد من الانتقادات الحادة (CFA ,2010; Daboo , 2010)، والتى كان من أهمها عدم التوافق بين الفريق البحثى لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبى للاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز فى القوائم المالية .

وبناء عليه ، يتساءل الباحث : هل تنطبق معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية الواردة فى المعايير المحاسبية ، والإطار المفاهيمى على الاحتياطيات النفطية ؟ وهذا ما سوف يتم الإجابة عليه فى الجزء القادم.

---

[٧] discussion paper

٣/٣ الاعتراف Recognition بالاحتياطيات النفطية كأصول فى الميزانية :

فى هذه الجزئية ، تثار عدة تساؤلات بحثية وهى :

١/٣/٣ هل تعريف الأصل الوارد بالفقرة رقم (٤٩) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية ينطبق على الاحتياطيات التى يتم اكتشافها من الزيت والغاز؟

يتطرق الباحث للإجابة على هذا الاستفسار إلى تعريف الأصل وفقاً للفقرة رقم "٤٩" من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وهو:

"الأصل هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لإحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة".

وهنا يثار تساؤل آخر مؤداه: متى يمكن اعتبار المنشأة مسيطرة على الاحتياطى والمورد لأغراض الاعتراف به على أنه أصل؟

فيما يتعلق بالإجابة على هذا الاستفسار يمكن القول:

يمكن اعتبار المنشأة مسيطرة على الاحتياطى لأغراض الاعتراف به على أنه أصل عندما يوجد حق مطلق للشركة لاستخراج المعادن والنفط والغاز من الأرض ، وهذا يعنى أن جميع الحقوق (بما في ذلك التصاريح والتراخيص والموافقات الضرورية (اللازمة) للتنقيب والإنتاج تم استخراجها سواء الحكومية والموافقات البيئية، ، وفى ظل وجهة النظر هذه، بدون الحصول على كافة الحقوق والموافقات للبدء فى استخراج المعادن والزيت والغاز فإن الشركة ليس لديها القدرة على الاستفادة من الاحتياطيات والموارد، وبمفهوم المخالفة ، بمجرد الحصول على كافة الحقوق والموافقات للبدء فى استخراج المعادن والزيت والغاز فإن الشركة لديها القدرة على السيطرة والاستفادة من الاحتياطيات والموارد.

(IASB,[٨] 2008; IFRS Framework 2010; Price Waterhouse Coopers (PWC) , 2008))

---

[٨] **Reserves and Resources Assets – applying the asset definition and recognition criteria (Agenda Paper 10D)**

وبناء عليه ، المنشاة لديها السيطرة على المورد، وبذلك تحقق احد أهم متطلبات الاعتراف بالاحتياطى كأصل ، وتبقى التحقق من المتطلب الثانى للاعتراف وهو : الأصل مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لإحداث سابقة، وهنا يثار تساؤل مؤداه: ما معنى نتيجة لإحداث سابقة ؟

فيما يتعلق بالإجابة على هذا الاستفسار يمكن القول:

حصول المنشأة على التراخيص وبداية عمليات الاستكشاف والحفر والإنتاج ، كل ما سبق يمثل أحداث سابقة للاعتراف بالاحتياطى كأصل، وبطبيعة الحال تحقق المتطلب الثانى للاعتراف بالاحتياطى كأصل، وتبقى التحقق من المتطلب الثالث للاعتراف وهو : الأصل من المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة".

وهنا يثار تساؤل مؤداه: كيف يمكن للمحاسب قياس "من المتوقع" ؟

فيما يتعلق بالإجابة على هذا الاستفسار يمكن القول:

من المتوقع معناه احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث، وببساطة يمكن أن يستند الباحث لتقارير فنية للتحقق من وجود وكمية الاحتياطيات من الزيت والغاز ، وقد تبين للباحث وجود أساليب وتقنيات فنية على مستوى عالى من الدقة فى مجال تقديرات الاحتياطيات (SPE,2007)، ولم يتطرق لها الباحث لأنها خارجة عن نطاق هذا البحث.

وبناء عليه ، تعريف الأصل الوارد بالفقرة رقم (٤٩) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية ينطبق على الاحتياطيات التى يتم اكتشافها من الزيت والغاز.

٢/٣/٣ هل معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية طبقا للفقرة رقم (٨٢) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية تنطبق على هذه الاحتياطيات؟

وفقا للفقرة رقم (٨٢) فإن الاعتراف هو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف المحددة وهى "إن البند الذى يفى بتعريف الأصل يجب أن يعترف به إذا:

(أ) كان من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

و(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

ويرى الباحث أن:

- البند (أ) ينطبق على الاحتياطيات لأنها تمثل بالفعل تدفق لمجموعة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الداخلة إلى المنشأة.
- البند (ب) أيضاً ينطبق على الاحتياطيات ، وتشير المراجع المتخصصة في صناعة البترول (Sidle, et al ., 2011; SPE , 2007) إلى أن هناك عدة مداخل لتقدير كمية الاحتياطيات بدرجة من الثقة ، وعلى أى الأحوال يمكن أن يستند المحاسبين الى مراجع متخصص لمراجعة الاحتياطيات[٧] Reserve Auditor للتأكد من دقة التقديرات (حجر ،٢٠٠١; SPE , 2007) ، هذا من منظور قياس كمية الاحتياطيات من الزيت والغاز.
- ومن منظور تقييم الاحتياطيات ، يمكن الرجوع الى التكلفة الجارية و/أو القيم السوقية العادلة .

وبناء عليه ، معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية طبقا للفقرة رقم (٨٢) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية تنطبق على هذه الاحتياطيات.

٣/٣/٣ وإذا سلمنا انه يجب الاعتراف بهذه الاحتياطيات كأصول ضمن المحتوى الاخبارى للقوائم المالية، هل طبيعة وخصائص الأنواع المختلفة من الاحتياطيات{ المؤكدة- المحتملة- الممكنة} متماثلة، وهل يمتد الاعتراف بالاحتياطى كأصل الى كافة أنواع الاحتياطيات؟

يرى الباحث أن الاعتراف بالاحتياطيات كأصل من أصول الميزانية ينبغى أن يقتصر فقط على الاحتياطيات المؤكدة دون أن يمتد هذا الاعتراف للاحتياطيات المحتملة والممكنة للتبرير التالى :

أ. لا يتم الاعتراف بالاحتياطيات المحتملة كأصل من أصول الميزانية ، ويستند الباحث فى هذا الرأى الى نص الفقرة رقم (٣١) من المعيار المصرى رقم ٢٨ [٨]

---

[7] Standards Pertaining to the Estimating and Auditing of Oil and Gas Reserves Information Approved by SPE Board

[8] المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة

والمعيار الدولى٣٦[9] والمعيار الدولى رقم ٣٧[10] وهذه المعايير تنص على الآتى "لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل" .

ب. لا يتم الاعتراف بالاحتياطيات الممكنة كأصل من أصول الميزانية بسبب عدم وجود تأكيدات بدرجة معقولة بإمكانية استخراجها فى الفترات المالية القادمة، ويرى الباحث الاكتفاء فقط بالإفصاح عن الاحتياطيات الممكنة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

كما يرى الباحث أن الاحتياطيات النفطية المؤكدة تمثل حساب فرعى من حساب المخزون وتظهر فى دليل الحسابات Chart of Accounts كما يلى (حجر ، ٢٠٠١):

رقم الحساب	اسم الحساب	Account Name
١٠٠-١٠٩	النقدية	CASH
١١٠-١٢٩	استثمارات قصيرة الأجل	Short Term Investment
١٣٠-١٣٩	المخزون	Inventories
١٣٠	المخزون من الزيت الخام	Inventory of Crude Oil
١٣١	المخزون من الغاز الطبيعى	Inventory of Natural Gas
١٣٢	المخزون -مواد ومهمات	Inventory of Material and supplies
١٣٣	مخزون فى المواقع	Field Yards
١٣٤	مخزون فى المستودعات	Warehouse Inventory
١٣٥	الاحتياطيات النفطية المؤكدة	Proved Reserve

[9] Impairment of Assets
[10] *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent*

٣/٣/ ٤ هل خصائص الاحتياطيات النفطية تختلف فى بعض الجوانب عن خصائص الأصول فى مجالات الأنشطة الأخرى؟ وإذا سلمنا بأن الاحتياطيات تحمل خصائص تختلف عن الخصائص التى تتصف بها الأصول فى مجالات الأنشطة الأخرى، فهل ينبغى أن تخضع الاحتياطيات كأصول فى مجالات الأنشطة الاستخراجية لنفس المعالجة المحاسبية التى تخضع لها الأصول فى مجالات الأنشطة الأخرى أو بمعنى آخر هل ينتج عن اختلاف خصائص الاحتياطيات كأصول عن خصائص الأصول فى الأنشطة الأخرى اختلاف فى أساس القياس المحاسبى المستخدم وهل يجب وجود قياس محاسبى خاص بالاحتياطيات فى الأنشطة الاستخراجية يتسق مع الطبيعة الخاصة لهذه الأصول؟

وإذا كانت الإجابة على جميع التساؤلات التى طرحها الواقع العملى ومازال يطرحها البحث العلمى حتى الآن هى ضرورة وجود قياس محاسبى خاص بالاحتياطيات كأصول فى الأنشطة الاستخراجية يراعى الطبيعة الخاصة لتلك الأصول فإن هناك تساؤل آخر يطرح نفسه أو حتمية يفرضها الواقع العملى وهى ضرورة وجود معيار محاسبى محدد للمحاسبة عن الأنشطة الاستخراجية خاص بمشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبى فى مجال الصناعات الاستخراجية وبصفة خاصة قضية الاحتياطيات من الزيت والغاز، وذلك بهدف توحيد أسس المعالجات المحاسبية وتدعيم القابلية للمقارنة للقوائم المالية للشركات التى تعمل فى مجال الصناعات الاستخراجية من ناحية ، ومن ناحية أخرى عدم ترك ذلك الموضوع للاجتهادات الشخصية للمحاسبين والمراجعين والتى قد تصيب أحيانا وقد تخطئ أحيانا أخرى

٥/٣/٣ الرأى العلمى للباحث:

بناء على ما سبق ، توصل الباحث الى نتيجة مؤداها :

"أن الاحتياطيات من الزيت والغاز فى شركات إنتاج البترول تفى بمتطلبات الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفقاً لنص الفقرة رقم (٤٩) والفقرة رقم (٨٢) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية وكذا

الفقـرات [F 4.4(a)] ، [F 4.37 and F 4.38] الـواردة ضـمن (IFRS Framework, *2010*)".

والآن يتناول الباحث قضية قياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز، وهنا يثار تساؤل مؤداه: ما هى أسس الاختيار بين بدائل القياس المحاسبى للاحتياطيات ، هل من الأفـضل قياس الاحتياطيات التى يتم الاعتراف بها كأصول فى الميزانية بالقيمة العادلة؟ ومـا هـى أسس الاختيار بين بدائل قياس القيمة العادلة ، أم من الموضوعية القياس بالتكلفة ؟ وسوف يتناول الباحث قضية القياس المحاسبى للاحتياطيات من الزيت والغاز فى الجزء القادم .

٤/٣ القياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية المؤكدة من الزيت والغاز:

١/٤/٣ القياس الأولى Initial Measurement

يعتبر القياس المحاسبى فى حد ذاته من الموضوعات الـشائكة شـديدة التعقيـد، أحـد الجوانب الهامة التى تجعل من عملية القياس مهمة صعبة هى تعدد الأغراض التى يتم من أجلهـا القياس مع اختلاف خصائص موضوع القيـاس (عاشـور ، ١٩٩٧)، وتـأتى الأصـول مـن الاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز لتضيف تعقيدات أخرى إلى القياس المحاسـبى، وتطـرح سؤالاً هاماً : كيف يتم القياس الأولى للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز والذى تم الاعتـراف به كأصل من أصول الميزانية؟ وفقاً لأساس القياس بالتكلفة التاريخية، يـتم قيـاس الاحتيـاطى المؤكد من الزيت والغاز بالتكلفة التاريخية للاقتناء أو الاستكشاف، ويتم تحميـل المخـزون مـن الاحتياطيات المؤكدة بجميع التكاليف التى أنفقت خصيصا عليها (من تكاليف الحفر والاستكـشاف والتنمية والتطوير.. إلخ) بالإضافة إلى نصيبها من التكاليف المشتركة إن وجدت، وتـتم المعالجـة المحاسبية لإثبات ذلك بجعل حساب المخزون– الاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغـاز – مـديناً وحسابات تكاليف الحفر والاستكشاف المرسملة المختلفة دائنة.(نصيب الاحتياطى مـن التكـاليف المباشرة وغير المباشرة).

وتستخدم الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبى الأولى (الفقرة رقم 4.4) من ورقة مناقشة (IASB ,2010) وفى ظل المعيار (IAS No.16 و IFRS) والمعيار (IAS No.38) وغيرها من المعايير الدولية و المحلية .

٢/٤/٣ القياس اللاحق Subsequent Measurement للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز

قد تختار المنشأة ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على الاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز.

أولاً: أسلوب التكلفة

تحدد القيمة الدفترية للأصل بعد القياس الأولى على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها الخسارة الناتجة عن الانخفاض فى قيمة الاحتياطيات المؤكدة إن وجدت .

ثانياً: إعادة التقييم

وبناءاً على هذا النموذج ، بعد الاعتراف الأولى للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كعنصر من عناصر الأصول ، يتم إعادة تقييمه فى تاريخ نهاية الفترة المالية للتوصل لقيمة يفترض أنها تعكس القيمة الجارية Current Value للأصل فى تاريخ إعادة التقييم ، وفى هذا السياق ،هناك العديد من أسس القياس المحاسبى وفقاً لإطار إعداد وعرض القوائم المالية من أهمها أساس القياس بالقيمة العادلة والقياس بالتكلفة الجارية والقياس بالقيمة الاستبدالية والقياس بالقيمة الحالية، أى من هذه الأسس أكثر ملائمة لإعادة تقييم الأصول من الاحتياطيات المؤكدة !! ، وما هى معايير الحكم على ملاءمة أساس القياس فى هذه الحالة؟ وسوف يتناول الباحث عرض أسس القياس المختلفة للمفاضلة بينهما واختيار البديل الملائم كما يلى :

١. أساس القياس بالقيمة العادلة.

- وفقاً لهذا الأساس، يتم التوصل إلى القيمة العادلة للاحتياطى المؤكد من الزيت أو الغاز فى تاريخ إعادة التقييم[11] وفقا للمدخلين التاليين طبقاً لمعيار (SFAS NO.157) كما يلى :

أ. مدخل السوق Market Approach

---

[11] تؤكد المعايير على دورية وانتظام إعادة التقييم، ويتساءل الباحث هل الدورية والانتظام تنطبق على التقارير المالية السنوية والتقارير البينية (ربع السنوية)؟ ، وقد غاب هذا التوضيح فى المعايير ولكن الباحث يرى أنه من منظور التكلفة والعائد نكتفى بإعادة التقييم فى نهاية السنة المالية.

طبقاً لهذا المدخل، يتم قياس قيمة الاحتياطى المؤكد بسعر السوق فى تاريخ إعداد القوائم المالية، ويميل الباحث إلى القياس بمتوسط أسعار السوق خلال فترة الأثنى عشر شهراً السابقة للقياس وفقاً لإرشاد SEC

ب. مدخل الدخل Income Approach

وفقاً لهذا الأساس، يتم التوصل إلى القيمة العادلة للاحتياطى المؤكد من الزيت والغاز بتحديد القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة .

٢. أساس القياس بالتكلفة الجارية

وفقا للفقرة رقم (١٠٠) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية وطبقاً لهذا الأساس يتم قياس قيمة الاحتياطى المؤكد فى تاريخ إعادة التقييم بمبلغ النقدية أو ما فى حكمها والذى يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر .

٣. أساس القياس بالقيمة الإستردادية

وفقا للفقرة رقم (١٠٠) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية وطبقاً لهذا الأساس ، يتم قياس قيمة الاحتياطى المؤكد فى تاريخ إعادة التقييم بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية.

٤. أساس القياس بالقيمة الحالية

وفقا للفقرة رقم (١٠٠) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية وطبقاً لهذا الأساس يتم قياس قيمة الاحتياطى المؤكد فى تاريخ إعادة التقييم بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادى للمنشأة.

وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال ورقة المناقشة الصادرة فى ابريل ٢٠١٠ باستخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة المتوقعة للقياس اللاحق وذلك بسبب تركيز اهتمامات مستخدمى التقارير المالية على تقييم قدرة الشركة على توليد صافى تدفقات نقدية موجبة، وبناء عليه، هذا الأساس للقياس يلبى احتياجات وتوقعات

مستخدمى التقارير المالية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يلبى هذا الأساس احتياجات وتوقعات المحللين الماليين والذين يهتمون بتقدير القيمة السوقية للمنشأة، أضف إلى أن هذا الأساس يلبى احتياجات وتوقعات المقرضين والدائنين لتركيز اهتمامهم على قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة التى تتولد من الأصول لمقابلة سداد الالتزامات المستحقة على الشركة من ناحية أخرى.

٥. أسس أخرى للقياس اللاحق للاحتياطيات النفطية المؤكدة.

وهناك أسس أخرى منها :

١) يعامل المخزون من الاحتياطيات النفطية معاملة مخزون الإنتاج تحت التشغيل، ويتم تقييمه بنصيبه من كافة التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة للمرحلة التى وصل إليها.

٢) تقييم المخزون من الاحتياطيات النفطية المؤكدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما اقل ، ويجب تحميل أى تخفيض نتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية عن التكلفة كمصروف عن نفس الفترة (استرشد الباحث بالفقرة رقم (٩) والفقرة رقم (٣٤) من المعيار المصرى رقم (٢)، ويميل الباحث لهذا الأساس من القياس للاحتياطيات النفطية المؤكدة للاعتبارات التالية :

- يوجد اتساق بين هذا الأساس للقياس و المعيار المصرى رقم (١١) ، لان الإيراد لا يتحقق إلا بواقعة البيع هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يوجد اتساق بين هذا الأساس للقياس والمعيار المصرى رقم (٢٨) الفقرة رقم (٣١) والذى يؤكد على أنه لاينبغى الاعتراف بالأرباح المحتملة.
- يوجد اتساق بين هذا الأساس للقياس وإطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية ، الفقرة رقم (٣٧) والتى تؤكد على مراعاة التحفظ المحاسبى (الحيطة والحذر) عند إعداد التقارير المالية بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل .
- يؤدى هذا الأساس للقياس إلى تجنب خلق الاحتياطيات السرية والممارسات الضارة لإدارة الأرباح فى الشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية

- يؤدى هذا الأساس للقياس اللاحق للاحتياطيات النفطية لتخفيف حدة مشكلة الوكالة الناتجة عن تعارض أو تضارب المصالح بين الإدارة والملاك بسبب تقييده لسلوك الإدارة نحو التقديرات التفاؤلية غير المبررة، وتخفيف حدة مشكلة الوكالة تؤدى إلى تخفيض تكلفة الوكالة ، و تخفيض تكلفة الوكالة تؤدى إلى تخفيض تكلفة الأموال من ناحية وإلى التخصيص الكفء للموارد من ناحية أخرى.

ثالثاً: المفاضلة بين بدائل أسس القياس المحاسبى اللاحق للاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز:

هناك بعض معايير المفاضلة بين أسس القياس المحاسبى ومنها:

١. الملاءمة Relevance

تبين من نتائج الدراسة الميدانية للباحث أن ٥٨ % من المستقصى منهم من مستخدمى التقارير المالية فى الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية يفضلون القيمة العادلة من منظور الملاءمة ، أى أن المعلومات على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة فى اتخاذ القرارات من أساس القياس بالتكلفة التاريخية، وفى نفس الاتجاه، يؤيد وبشدة CFA institute استخدام القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم الأصول من الاحتياطيات النفطية، إن مستخدمى ومعدى التقارير المالية على قناعة بأن أحد المعايير الحاكمة للاختيار بين بدائل القياس المحاسبى هو ملاءمة المعلومات الناتجة عن أساس القياس لمستخدمى التقارير المالية، فالمعلومات التى لا يمكن الاعتماد عليها من جانب المستخدم هى معلومات غير مفيدة.

٢. الثقة وإمكانية الاعتماد على القياس Reliability

يرى العديد من المحاسبين من الأفراد والجهات العلمية والمهنية أن أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبى يفوق القيمة العادلة فى درجة الثقة وإمكانية الاعتماد Reliability، ويتساءل الباحث هل القياس بالتكلفة التاريخية دائماً يمكن الوثوق به والاعتماد عليه وبصفة خاصة فى ضوء خصائص الأصول من الاحتياطيات النفطية من الزيت والغاز؟

وفى هذا السياق ، يوصى الفريق البحثى لمجلس معايير المحاسبة الدولية -والمكلف بإعداد مسودة معيار جديد للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية- باستخدام القياس بالتكلفة التاريخية

للأصول فى أنشطة الصناعات الاستخراجية ، وفى نفس الاتجاه، يؤيد وبشدة Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), وعلى الجانب الآخر يعارض وبشدة CFA institute استخدام القياس بالتكلفة التاريخية للأصول فى أنشطة الصناعات الاستخراجية.

٣. الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost – benefit

من المعايير التى تحكم عملية الاختيار بين أسس القياس المحاسبى المختلفة هو الموازنة بين التكلفة والمنفعة ، فالمنافع المتوقعة من المعلومات يجب أن تزيد عن تكاليف الحصول عليها.(الفقرة رقم ٤٤ من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية) .

٤. تحقيق الهدف من إعداد التقارير المالية

Meet the Objective of Financial Reporting

ومن المعايير أيضا التى تحكم عملية الاختيار بين أسس القياس المحاسبى المختلفة هو الكفاءة والفاعلية فى تحقيق الهدف من إعداد التقارير المالية ، فبينما يحقق أساس القياس بالقيمة العادلة إنتاج معلومات ملائمة ، نجد أن أساس القياس بالتكلفة التاريخية قد يفوق أساس القياس بالقيمة العادلة فى إنتاج معلومات تتوافر بها خاصية المصداقية، ففى الوقت الذى اصدر فيه (FASB) المعيار رقم 157 لتدعيم التوجه نحو القياس بالقيمة العادلة ، نجد أن معيار التقارير المالية الدولية(IFRS No. 6) وورقة المناقشة DP الذى أصدرها الفريق البحثى المكلف من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لصياغة مشروع متكامل للمحاسبة فى الصناعات الاستخراجية يلزم ويوصى بالتكلفة التاريخية على الرغم أن (Paragraph 1.23) من DP تؤكد على :

"That historical cost information is not decision-useful"

ويتعجب الباحث كيف لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ولفريق بحثى على مستوى عالمى من العلم والخبرة أن يتوافق فى (Paragraph 1.23) ضمن ورقة المناقشةDP على ضعف منفعة المعلومات المعدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات ، وفى نهاية ورقة المناقشة DP يؤكد على استخدام التكلفة التاريخية كأساس للاعتراف والقياس فى التقارير المالية !! ويرى الباحث أن الأمر يحتاج الى وضوح الرؤية فى هذا السياق.

ويعرض الباحث فى الجزء التالى أراء IASB و FASB ومعايير المحاسبة المصرية كما يلى :

رابعاً : رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ورقة للمناقشة DP بشأن مشروع مقترح للمحاسبة عن الصناعات الاستخراجية، وتضمنت ورقة المناقشة اقتراح باستخدام التدفقات النقدية المخصومة كأساس للقياس اللاحق للاحتياطيات النفطية المؤكدة والمحتملة، على أن يتم توحيد هذا الأساس للقياس على جميع الشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية (النفط والغاز والتعدين)، وقد أكدت ورقة المناقشة أن هذا الاقتراح سوف يكون له تأثير ملموس على الملاءمة والقابلية للمقارنة للمعلومات الواردة فى التقارير المالية .

خامساً : رأى FASB ASC[12]

وفقاً لـ FASB ASC الفقرات أرقام (30-50-235-932) هناك إلزام على الشركات العاملة فى مجال الصناعات الاستخراجية بتطبيق مقياس موحد للاحتياطيات النفطية يستند على أسلوب " التدفقات النقدية المخصومة "

كما هو موضح فى الشكل التوضيحي التالى:

الشكل التوضيحى رقم (١)

(الأرقام بالمليون) ١٢/٣١/.....	المنطقة (١)	المنطقة (٢)	الاجمالى
التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتوقعة.			
- تكاليف الإنتاج المستقبلية المتوقعة.			
- تكاليف التطوير والتخلي عن مناطق الامتياز المستقبلية			
= التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية قبل الضرائب.			
- ضرائب الدخل المستقبلية المتوقعة.			
= صافى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.			
- ١٠% معامل خصم.			
= المقياس الموحد لصافى التدفقات النقدية المخصومة.			

[12] الوارد فى IASB.DP,2010

وتوصى ورقة المناقشة DP بأنه فى حالة إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية وفقاً لأسلوب التدفقات النقدية المخصومة ينبغى على الشركة تفسير التغيرات فى قيمة الاحتياطيات النفطية بين السنة الحالية والسنة السابقة من خلال إعداد كشف تسوية (وفقاً لـ FASB ASC ، الفقرات 35-50-235-932) كما يلى:

الشكل التوضيحى رقم (٢)
التغيرات فى صافى التدفقات النقدية المخصومة للاحتياطيات المؤكدة
للسنة الحالية عن السنة السابقة (الأرقام بالمليون)[13]

رصيد الاحتياطيات المؤكدة أول المدة		١٠٠
(-) صافى مبيعات	(٢٠)	
+ الاكتشافات خلال المدة	٥	
- التغير فى التدفقات النقدية الخارجة لتكاليف التطوير وتكاليف التخلى	(٢)	
+ تكاليف التطوير التى تحققت خلال الفترة والتى خصمت من تكاليف التطوير المستقبلية	٣	
صافى الزيادة (النقصان)		(١٤)
صافى التدفقات النقدية المخصومة		٨٦

سادساً: رأى معايير المحاسبة المصرية

ووفقا للمعيار المصرى رقم ٣٦ الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية،غابت هذه الجزئية عن المعيار !! وبناء عليه ، يرى الباحث بضرورة إعادة النظر فى المعيار المصرى رقم ٣٦ فى ضوء الاتجاهات الحديثة للمعالجات المحاسبية التى سوف يسفر عنها المشروع المقترح من IASB ، وخاصة ان هناك العديد من الشركات الأجنبية العاملة فى مجال التنقيب واستكشاف النفط فى جمهورية مصر العربية .

---

[13] الارقام واردة فى ورقة المناقشة للتوضيح

سابعاً: رأى الباحث

يرى الباحث فيما يتعلق بالاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية ما يلى :

١. رأى الباحث فى قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية المؤكدة Proved Reserves .

أ- ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الميزانية للشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية، حيث أن تقدير كمية وقيمة الاحتياطيات النفطية من الأمور شديدة الأهمية، لان قيمة الاحتياطيات النفطية تساعد فى (على وآخرون،٢٠٠١ ، حجر،٢٠٠١; PWC,2011[14]) :

١) إعداد التقارير المالية للشركة

٢) إعداد إقرار الضريبة على دخل الشركة

٣) تقييم الجدارة الائتمانية للشركة

٤) إعداد الموازنات الجارية للشركة والتخطيط المالى لها

ب- إتباع أساس التكلفة التاريخية للقياس الأولى للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز

ج- إتباع أساس إعادة التقييم فى القياس اللاحق

د- إتباع أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل للقياس اللاحق لقيمة المخزون من احتياطي الزيت والغاز فى نهاية الفترة المالية، ويجب تحميل أى تخفيض نتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية عن التكلفة كمصروف عن نفس الفترة (استرشد الباحث بالفقرة رقم ٩ والفقرة رقم ٣٤ من المعيار المصرى رقم ٢).

٢. رأى الباحث فى قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات النفطية المحتملة والممكنة Probable & Possible Reserves

يتم الاكتفاء بإدراج بيانات الاحتياطيات المحتملة والممكنة ضمن بعض النماذج بالتقارير السنوية لهذه الشركات لأغراض تقييم الأداء .

---

[14] PricewaterhouseCoopers (trading as PwC)

القسم الرابع
المشكلات المحاسبية الأخرى فى مجال الصناعات الاستخراجية ومقترحات علاجها

سيتناول الباحث فى هذا المبحث بعض المشكلات المحاسبية الأخرى فى مجال الصناعات الاستخراجية والمتمثلة فى :

١/٤ المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت والمعدات فى مجال الأنشطة الاستخراجية

١/١/٤ مفهوم النفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت والمعدات فى مجال الأنشطة الاستخراجية

تتمثل تلك النفقات فيما تتكبده الشركة لإزالة المنشآت والمعدات المستخدمة فى الإنتاج من حقل لاستخدامها فى حقل آخر وتتمثل تلك النفقات فى مصاريف الأجور وبعض مصروفات النقل(Johnson ,2003).

٢/١/٤ الممارسة الحالية للنفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت والمعدات

تبين للباحث من خلال الزيارات الميدانية لشركات استخراج وإنتاج البترول و قائمة الاستقصاء الموجهة لعينة من معدى التقارير المالية فى هذه الشركات وطبقاً لأنظمة التكاليف بشركات الإنتاج(دليل تكاليف الإنتاج بالشركة العامة للبترول) بأن البئر يمثل مركز تكلفة تضاف إليه كافة المصروفات والنفقات حتى بداية الإنتاج ثم تتوقف بعد ذلك عملية الرسملة ، لذلك فإنه فى حالة التفكيك أو إزالة المنشآت والمعدات تقوم بمعالجة نفقات التفكيك والإزالة والمتمثلة معظمها فى الأجور والنقل والإشراف باعتبارها مصروفات جارية تحمل على قائمة الدخل. أما بالنسبة لقيمة المعدات والمنشآت نفسها – التى يتم فكها أو إزالتها – فإذا كانت من نفس الحقل أى أنها تنقل من بئر إلى بئر فقط فلا يتم اتخاذ أى إجراء محاسبى حتى على مستوى حسابات التكاليف، أما إذا تم نقل هذه المعدات والمنشآت إلى حقل آخر فهنا يتم استبعادها من مركز التكلفة (البئر) الذى كانت محملة عليه إلى البئر أو الحقل الجديد الذى تم نقلها إليه كحسابات تكاليف فقط ولا يتأثر بها حساب الأصول الثابتة بالشركة .

٣/١/٤ النفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت والمعدات فى مجال الأنشطة الاستخراجية فى ضوء المعايير الدولية والمحلية والمداخل المقترحة لها.

أولاً: معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها :

ينص البد (ج) من الفقرة (١٦) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) (الأصول الثابتة وإهلاكاتها) على أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن التكلفة المقدرة بتفكيك وإزالة هذه المنشآت أو نقلها إلى حقل أو منطقة أخرى .

ثانياً: المعيار المحاسبى الأمريكى (SFAS No. 143 & 144)

ترسمل تلك النفقات على تكلفة الأصل طويل الأجل وتعتبر جزء من تكلفة الأصل عند الاقتناء، ويجب استبعادها عند تحديد خسائر اضمحلال الأصل وفقاً لمعيار (SFAS NO.144 ، وتمر المعالجة المحاسبية بالمراحل التالية :

١. متى يتم تسجيل هذا الالتزام :

عندما يحدث حدث ينتج عنه نشأة الالتزام، مثل تشييد منصة بحرية مع وجود التزام تعاقدى بتفكيك وإزالة المنصة البحرية فى نهاية حياتها الإنتاجية.

٢. القياس الأولى للالتزام (النفقات المقدرة للإزالة):

يتم قياس هذا الالتزام بالقيمة العادلة للمبالغ المطلوبة فى المستقبل لإزالة الأصل (المنصة البحرية) فى نهاية الحياة الإنتاجية له، ويتم التوصل إلى القيمة العادلة للالتزام باستخدام مدخل القياس بالقيمة الحالية، وبطبيعة الحالة، تفترض المعالجة استعانة الشركة بطرف ثالث لتنفيذ عملية التفكيك والإزالة، وتشمل تكاليف التفكيك والإزالة على:

- تكلفة تنفيذ هذه العملية التى ستدفع للطرف الثالث
- مراعاة تعديل هذه التكلفة بعامل التضخم
- استخدام معدل الخصم الخالى من الخطر Risk – free rate

٣. تسجيل الالتزام :

يتم تسجيل هذا الالتزام (النفقات المقدرة للإزالة والتفكيك) بجعل حـــ / الأصل مدينا وحـــ / الالتزام دائناً.

٤. التغيرات فى قيمة النفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت والمعدات:

سوف تتغير قيمة النفقات المقدرة لإزالة وتفكيك المنشآت بمرور الزمن، ووفقاً لمعيار (SFAS No.143) فإن هناك نوعين من التغيرات. النوع الأول : تغير فى القيمة مرتبط بمرور الزمن . النوع الثانى: مرتبط بالتغيرات فى طبيعة وقيمة الالتزام.

٥. حالة زيادة قيمة الالتزام:

بطبيعة الحال، سوف يتم قياس الالتزام بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لتفكيك وإزالة الأصل، وعند استخدام القيمة الحالية، نتيجة لمرور الزمن وبدائل تاريخ التقاعد، سوف تزيد القيمة الحالية وهذا ما يطلق عليه "accretion" وهنا يتبادر تساؤل مؤداه : ما هى المعالجة المحاسبية الملائمة؟ وفقاً لمعيار (SFAS No.143) فإن المصروف يجعل طرفاً مديناً وحـ/ الالتزام طرفاً دائناً.

٤/١/ ٤ المداخل المختلفة لنفقات التفكيك وإزالة المنشأت والمعدات بين الممارسة العملية ومعايير المحاسبة :

المدخل الأول : المقاصة بين القيمة التخريدية للأصل والقيمة المقدرة لنفقات التفكيك والإزالة ويرتكز هذا المدخل على الافتراضات التالية:

(أ) القيمة المقدرة لتلك النفقات غير هامة (ليست لها أهمية نسبية)

(ب) القيمة المقدرة لتلك النفقات مساوية للقيمة التخريدية المتوقعة.

المدخل الثانى : القيمة التخريدية السالبة:

بعد تطبيق معيار (SFAS No.19) استخدمت العديد من الشركات العاملة فى نشاط استخراج وإنتاج البترول مدخل معالجة القيمة المستقبلية المقدرة لنفقات الإزالة والتفكيك بمثابة قيمة تخريدية سالبة وبصفة خاصة فى حالة المنصات البحرية والتى تكون فيها هذه النفقات باهظة القيمة .

المدخل الثالث: اعتبارها التزام :

وفقاً لهذا المدخل، يتم معالجة تلك النفقات كالتزام فى البداية، وعند تحديد قيمة الإهلاك المحاسبى فإن أساس الإهلاك هو تكلفة الأصل مضافاً إليها تلك النفقات ، وعند

إغلاق الموقع وإزالة الأصل يفترض أن قيمة المخصص يساوى صافى النفقات المقدرة للتفكيك والإزالة.

المدخل الرابع : الاعتراف الكامل بنفقات الإزالة

يرتكز هذا المدخل على رسملة هذه النفقات المستقبلية المقدرة على الأصل، ويتم توزيع قيمتها على سنوات الاستفادة من منافع هذا الأصل ضمن مصروف الإهلاك.

٢/٤ المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج

١/٢/٤ مفهوم نفقات تعزيز الإنتاج

وتشمل هذه النفقات ما تقوم به الشركة من عمليات لأغراض رفع كفاءة الإنتاج للآبار مثل:

- عمليات حقن الآبار بالمياه Water Injection
- عمليات حقن الآبار بالغاز Gas Injection
- عمليات حقن الآبار بالمواد الكيماوية Chemical Injection

وتثار عدة مشكلات محاسبية متعلقة بوسائل تعزيز الإنتاج من أهمها:

(١) ما هى المعالجة المحاسبية الملائمة لنفقات تعزيز الإنتاج والمقصود هنا هل يتم معالجتها كمصروف أم يتم رسملتها (إضافتها على تكاليف الآبار)؟

(٢) ما هى المعالجة المحاسبية الملائمة للمواد التى يحقن بها المكمن (مواد غير قابلة للاسترداد – مواد قابلة للاسترداد)؟ وهل النفقات المتعلقة بتعزيز الإنتاج ينتج عنها زيادة فى المنافع الاقتصادية تتمثل فى زيادة الاحتياطى وما هى المعالجة إذا تبين أن هذه النفقات لم ينتج عنها بالفعل زيادة فى المنافع الاقتصادية (لم تحدث زيادة فى الاحتياطى)؟

وسيقوم الباحث هنا بتحليل ما ورد فى المعايير المحاسبية والممارسة العملية الحالية بشركات إنتاج البترول لهذه المعالجات لاقتراح المعالجات المحاسبية المناسبة.

٢/٢/٤ الممارسة الحالية لمعالجة نفقات تعزيز الإنتاج:

تبين للباحث من خلال الزيارات الميدانية لشركات إنتاج البترول و دليل حسابات التكاليف بالشركة العامة للبترول معالجة هذه النفقات باعتبارها مصروفات تنمية (أى أنها تعامل كمصروفات رأسمالية) تضاف إلى تكلفة الآبار ،وذلك على اعتبار أن هذه النفقات تزيد من كفاءة الآبار الإنتاجية.

٣/٢/٤ بدائل القياس طبقاً لمعايير المحاسبة

استنادا إلى الفقرة (٢٠) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) – الأصول الثابتة وإهلاكاتها – "تتوقف رسملة المصاريف على القيمة الدفترية للأصل عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى اقتنى من أجلها لكى يصبح قادراً على التشغيل بالطريقة التى حددتها الإدارة ، ولذلك فالتكاليف المنفقة فى استخدام أو إعادة التشغيل لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل.

وبالتالى وعلى اعتبار أن نفقات التعزيز لا تزيد من كميات الزيت والغاز الموجودة بالخزانات – الآبار– فقد ينظر إلى نفقات تعزيز الإنتاج على أنها مصروفات تشغيلية (جارية) ، فهى ليست إلا محفزات لاستخراج الزيت والغاز من الخزانات بسرعة أكبر (فى زمن أقل من الزمن المقدر لاستخراجها).

ويرى الباحث أن مصطلح تعزيز معناه زيادة كمية الاحتياطيات النفطية أو بمعنى آخر زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة ، وبناء عليه إذا توافرت تقارير فنية بزيادة حجم الاحتياطيات النفطية وأن هذه الزيادة نتاج نفقات التعزيز أو بمعنى آخر توافرت علاقة السبب والنتيجة ، فى هذه الحالة تعالج كمصروف رأسمالى وتضاف على الأصل.

٣/٤ المعالجة المحاسبية للمخزون غير القابل للشحن " Dead Stock"

١/٣/٤ ما هو المخزون غير القابل للشحن "Dead Stock"[١٥]

مع تكرار استخدام الصهاريج لتخزين الخام والأنابيب لنقل الخام يترسب بقيعان تلك الصهاريج والأنابيب أتربة وشوائب ومياه وخام ثقيل قد تشكل جزء جوهرى من سعة هذه الصهاريج والأنابيب . وكذلك الكميات الموجودة من الزيت خلف مواسير الآبار القائمة، وتتطلب هذه الكميات القيام بأعمال إضافية لاستخراجها.

٢/٣/٤ كيف يمكن اكتشاف المخزون غير القابل للشحن وتحديد حجمه؟

فى الواقع العملى يتم تحديد المخزون غير القابل للشحن Dead Stock فى نهاية السنة المالية بطريقة نظرية، ثم يتم ذلك أيضاً من خلال الجرد الفعلى للخام بالصهاريج

---

[15] اسفرت نتائج تفريغ استمارات الاستقصاء الموجهة لمعدى التقارير المالية فى الشركات العاملة فى مجال البترول من ناحية ، والمقابلات الشخصية مع بعض من محاسبى ومهندسى البترول فى بعض شركات مفردات العينة من ناحية أخرى عن الكشف عن هذه المشكلة، وتظهر هذه المشكلة بشكل حاد فى شركات انتاج البترول ، ومازالت من المشكلات العالقة بدون حلول.

والذى من المفروض أن تتطابق نتائجه مع النتائج النظرية (بيانات الشركة)، ويتم ذلك بالطريقة الآتية(دليل حسابات التكاليف بالشركة العامة للبترول):

أ- يتم تحديد رصيد آخر المدة من الخام بالصهاريج كما يلى:

رصيد آخر المدة والرصيد المُقاس – رصيد أول المدة + الإنتاج – المشحون الفاقد.

وبافتراض أن رصيد آخر المدة Q2، رصيد أول المدة هو Q1.

ب- يتم تحديد Deed Stock كما يلى :

Deed Stock = Q1 – (Q ٢ + الفاقد)

ويتم تحديد Q ٢ من خلال الجرد الفعلى(تمت الاستعانة بمحاضر جرد الخام بالشركة العامة للبترول والمقابلات الشخصية مع بعض من مهندسى هندسة البترول) .

ج- تعريف المخزون غير القابل للشحن بأنه الارتفاع من قاعدة الصهريج حتى أسفل خط الطرد.

Dead Stock = high for upper shaping flow line.

وبناء على ما سبق فإن هذا المخزون يمثل مشكلة ناتجة عن الممارسة العملية خاصة وأن الشحن من هذه الصهاريج يتم بطريقة متتابعة ولابد من تحديد أرصدة المخزون من الإنتاج التام (الخام).

٣/٣/٤ الممارسة العملية الحالية للتعامل مع المخزون غير القابل للشحن Dead Stock

تبين للباحث من خلال الزيارات الميدانية لشركات استخراج وإنتاج البترول و قائمة الاستقصاء الموجهة لعينة من معدى التقارير المالية فى هذه الشركات والمقابلات الشخصية مع بعض من المحاسبين العاملين فى شركات البترول بأن هذه الشركات الممثلة فى العينة لا تتخذ أى إجراء محاسبى بخصوص ذلك المخزون، وإنما يكتفى بالإجراءات العملية من قبل الفنيين المختصين، ولا يتم إخراج ذلك المخزون فعلياً إلا فى حالات محددة وهى(المقابلات الشخصية مع بعض من مهندسى هندسة البترول فى احدى شركات انتاج البترول الوطنية):

أ- صيانة الصهاريج.

ب- إنشاء استثمارات جديدة سواء بالخطوط أو الصهاريج حيث يتم استخراج ذلك الجزء وإعادة معالجته لاستخراج نسب المياه وبعض الخام والتخلص من باقى الشوائب والأتربة.

ج-نفاد الكميات الموجودة فى منطقة الإنتاج الحالية.

وتثار عدة مشكلات محاسبية متعلقة بهذه الكميات من الخام والتى من أهمها :

(أ) هل يتم تبويب هذه الكميات من الخام Dead –Stock ضمن الأصول المتداولة أم ضمن الأصول الثابتة؟

(ب) هل تدخل هذه الكميات ضمن الاحتياطى عند إعادة التقييم فى نهاية كل فترة مالية (فى حالة الالتزام بإعادة التقييم كأساس للقياس اللاحق للاحتياطيات النفطية)؟

(ج) هل يتم حسابه ضمن الاحتياطى المؤكد عند حساب معدلات النفاد؟ أم لا؟

٤/٣/٤ رأى معايير المحاسبة الدولية:

لم تتناول معايير المحاسبة الدولية قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للمخزون غير القابل للشحن Dead Stock

٥/٣/٤ رأى المجلس الأمريكى لمعايير المحاسبة المالية FASB

لم تتناول معايير المحاسبة الدولية قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للمخزون غير القابل للشحن Dead Stock

٦/٣/٤ رأى معايير المحاسبة المصرية :

يقضى البند (٧٨) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد بأن تعريف المصروفات "يتضمن كل من الخسائر والمصروفات الأخرى التى تنشأ من سياق الأنشطة العادية للمنشأة. ". إلا أن الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل مشروط كما يقضى البند ٩٥ من الإطار السابق الإشارة إليه على أساس ارتباطها المباشر باكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذى يُشار إليه عادة بمقابلة الإيرادات بالمصروفات، يحمل فى طياته الاعتراف المتلازم للمصروفات بالإيرادات أو ما يُعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف، ليتم الاعتراف بالمصروفات والإيراد عندما ينشأ كل منهم وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى.

وبتطبيق ما سبق على المخزون غير القابل للشحن نجد أنه لا ينطبق عليه مفهوم المصروف المعترف به فى قائمة الدخل حيث أنه:

أ- لا يقابله تدفق خارج من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ينتج عنها تسديد تعهد حال وذلك كما تقضى الفقرة (٩١) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية.

ب- لا يقابله إيراد ينشأ فى نفس الفترة التى يتم فيها اكتشافه أو من نفس العملية.

وبذلك فإن إدراج قيمة المخزون غير القابل للشحن Dead Stock ضمن المصروفات بقائمة الدخل لا يتفق وما ورد بمعايير المحاسبة المصرية، وبالتالى فإنه من المنطقى أن يتم معالجتها بإحدى طريقتين:

أ- الطريقة الأولى

إدراجها ضمن حساب مصروفات أخرى وبذلك تظهر فى المرحلة الثانية بقائمة الدخل (دليل حسابات التكاليف بالشركة العامة للبترول) أى أنها ستخصم من مجمل الربح ولا تدخل ضمن تكلفة المبيعات (الحصول على الإيراد) وذلك تماشياً مع النموذج الأول بمعايير المحاسبة المصرية (الفقرة رقم ٩١ من معيار المحاسبة المصرية رقم ١) حيث يتم إعادة تبويب المصروفات وفقاً لوظيفتها.

ب- الطريقة الثانية

وهى أن يتم إدراجها أيضاً ضمن حساب مصروفات أخرى بعد حساب مصروف الإهلاك والاستهلاك ضمن إجمالى المصروفات وذلك تماشياً مع النموذج الثانى الوارد بالمعايير (الفقرة رقم ٩٢ من معيار المحاسبة المصرية رقم ١) وهنا لا نحتاج إلى إعادة تبويب المصروفات وفقاً لوظيفتها.

٤/٤ المعالجة المحاسبية للمعلومات (حق المعرفة) التى يتم الحصول عليها من أنشطة الاستكشاف والتطوير

ويتناول الباحث هنا الدراسة التحليلية لإمكانية الاعتراف بالمعلومات التى يتم الحصول عليها من أنشطة الاستكشاف والتطوير كأصل، وهل يمكن قياس قيمة هذه المعلومات بدرجة من الثقة؟ وما إمكانية الاعتماد عليها؟ وهل يتم الاعتراف والقياس الأولى للحقوق القانونية Legal Rights كأصل غير ملموس فى شركات استخراج وإنتاج البترول.

ويرى الباحث أنه يمكن الإجابة على هذه التساؤلات من خلال التوصل إلى الإجابة عن الآتى :

التساؤل الأول : هل حق المعرفة الفنية (المعلومات) التى يتم الحصول عليها من مرحلة الاستكشاف تفى بتعريف الأصل ؟

وفقاً للفقرة رقم (٥٧) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن معايير المحاسبة المصرية، فإن حق المعرفة الفنية التى يتم الحصول عليها من نشاط الاستكشاف

والتطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه، وبناء على ما سبق يرى الباحث أن المعلومات التى تم الحصول عليها من نشاط الاستكشاف والتطوير تفى بتعريف الأصل اتساقا مع معيار إعداد وعرض القوائم المالية.

وبالنسبة للمعلومات المشار إليها، فإنه يمكن النظر إليها بطريقة أخرى وهى متى وكيف يتم الاعتراف بالمعلومات المتولدة من أنشطة الاستكشاف وتقييمها كأصل غير ملموس فى ميزانية الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية ويتطلب ذلك أن يثبت لدى المنشأة أن طبيعة هذه المعلومات تتفق مع

(أ) تعريف الأصل غير الملموس

(ب) كان من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى ذلك الأصل.

التساؤل الثانى : فى حالة الاعتراف بالمعلومات التى يتم الحصول عليها من أنشطة الاستكشاف والتطوير كأصل، ما هو أساس القياس المستخدم ؟ وهل يمكن قياسها بدرجة من الثقة ويمكن الاعتماد عليها؟

يتم قياس بند المعلومات على أساس التكلفة، وتتضمن تكلفة الحصول على المعلومات أى تكاليف مباشرة متعلقة بالحصول على تلك المعلومات بالإضافة إلى نصيب تلك المعلومات من التكاليف غير المباشرة، وهذا لا يختلف عن قياس تكلفة الأصول التى يتم إنشائها ذاتياً وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، وبناء عليه ، يمكن قياس حق المعرفة الفنية (المعلومات)بدرجة من الثقة ويمكن الاعتماد عليها.

التساؤل الثالث : هل يتم الاعتراف والقياس الأولى للحقوق القانونية Legal Rights كأصل غير ملموس فى شركات استخراج وإنتاج البترول؟

وفقاً للفقرة رقم "٢٥" من المعيار المحاسبى المصرى رقم ٢٣ ، الأصول غير الملموسة ، فإنه من الطبيعى أن يعكس السعر الذى تدفعه المنشأة لاقتناء و / أو الحصول على حقوق التنقيب – حقوق الاستكشافات – حقوق الاستخراج توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل للمنشأة، وينعكس أثر هذه الاحتمالية فى تكلفة

الأصل، وبالتالى فإن كافة الحقوق التى يتم الحصول عليها (حقوق تنقيب- حقوق استكشاف – حقوق تعدين) تفى بمتطلبات الاعتراف بها كأصل غير ملموس فى الميزانية.

٥/٤ المعالجة المحاسبية لخدمات الآبار والتحسينات

١/٥/٤ تعريف خدمات الآبار والتحسينات Well Services and Work over

يُمثل تعريف خدمات الآبار والتحسينات over Well Services and Work فى أعمال الاصلاحات أو التعديلات الرئيسية major repairs or modifications أو أعمال الصيانة التي تتم على الآبار بصفة دورية أو لأغراض محددة بالإضافة إلى أعمال أخرى مثل الـ Casing والـTubbing وتركيب الطلمبات الخاصة Pumps ومعدات الحفر الدوارة rotary drilling equipment و مضخات الطين mud pumps ومعدات الوقاية من الانفجار blowout preventers .(تم الاستعانة بموقع شركات خدمات بترولية The Nabors companies والموقع هو : http://www.nabors.com، المقابلات الشخصية مع بعض من مهندسى هندسة البترول فى احدى شركات انتاج البترول الوطنية).

٢/٥/٤ الممارسة الحالية لمعالجة خدمات الآبار والتحسينات

– تبين للباحث من خلال الزيارات الميدانية لشركات إنتاج البترول و قائمة الاستقصاء الموجهة لعينة من معدى التقارير المالية لعدد من الشركات العاملة فى مجال صناعة النفط بأن الممارسة الحالية لمعالجة خدمات الآبار والتحسينات تتم بمعالجة كافة المنصرف على أعمال الـ Work over ضمن المصروفات الجارية (تكلفة المبيعات) بقائمة الدخل ، وبصرف النظر أن هناك بعض الأعمال مثل تركيب الطلمبات الغاطسة مثلاً والـ Casing والـTubbing تحسّن إنتاجية الآبار وتزيد من القدرة الاستخراجية (الإنتاجية).

- استناداً إلى البند (١٤) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) (الأصول الثابتة وإهلاكاتها) والتي تنص على أنه " قد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أي بند من بنود الأصول الثابتة القيام بعمل فحوصات رئيسية للكشف عن الأعطال والعيوب

بغض النظر عن العيوب وبغض النظر عن استبدال أجزاء من هذا البند " ، وعند القيام بكل عملية من عمليات الفحص هذه يتم إضافة تكاليف هذا الفحص على القيمة الدفترية للأصل، وبذلك فإنه يمكن اعتبار بعض حالات الفحوصات والاستبدلات (التحسينات) إضافة لقيمة الآبار ويتم رسملتها بدلاً من اعتبار كافة مصروفات الـ Work over ضمن المصروفات الجارية.

- وتنص الفقرة (٢٠) من المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها على أن " التكاليف المنفقة في استخدام أو إعادة التشغيل للبند لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل " . وقد أورد المعيار على سبيل المثال المصروفات التي لا تضاف إلى القيمة الدفترية لبند الأصول الثابتة وهي التكلفة المنفقة على أصل قادر على التشغيل بالصورة التي حددتها الإدارة والذي لم يتم وضعه على الاستخدام بعد أو الذي يتم تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية الكاملة، وأيضاً تكاليف تغيير إعادة تنظيم لجزء أو لكل من عمليات المنشأة، في حين تنص الفقرة (١٣) من المعيار سابق الإشارة إليه إلى أنه قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول الثابتة إلى استبدال على فترات زمنية ، فإنه في حالة استيفائها لشروط الاعتراف ببنود الأصول الثابتة المذكورة في الفقرة (٧) من المعيار وهي:-

(أ) أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية.

و(ب) يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة.

فإن هذه النفقات يمكن المحاسبة عنها عند الاقتناء كأصول جديدة ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المجددة من السجلات والدفاتر المحاسبية وذلك طبقا لما ورد بالمعيار فيما يخص قياس قيمة الأصول الثابتة.

وما سبق قد ينطبق تماماً على بعض حالات الـ Casing والـ Tubbing والطلمبات الكهربائية الغاطسة Pumps ، أي أن بعض النفقات الخاصة بخدمات وتحسينات الآبار يمكن رسملتها (إضافتها لقيمة الآبار) . ويرى الباحث ان النفقة التى لها منفعة فورية او منفعة خلال السنة المالية تعد نفقة ايرادية تحمل على حسابات النتيجة ، بينما النفقة التى من المتوقع ان يتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلية تعد نفقة رأسمالية ، ولكن تكمن المشكلة فى التحقق من تولد منافع اقتصادية مستقبلية من النفقة ، ويتفق الباحث مع الآراء التى نتجت عن المقابلات الشخصية فى شركات إستخراج وإنتاج

البترول والتى تؤكد على أن هناك مجموعة من المعايير – التى تعد تأكيد معقـول لتحقـق المنافع الاقتصادية المستقبلية – والتى فى حالة توافر أحدهما يمكن توجيـه النفقـة كنفقـة رأسمالية وهى :

أ. تؤدى النفقة الى زيادة الطاقة الانتاجية للأصل

ب. تؤدى النفقة الى زيادة جودة المنتج

ج. تؤدى النفقة الى زيادة العمر الانتاجى للأصل

د. تؤدى النفقة الى تخفيض تكاليف التشغيل

وبناء عليه ، المعالجة المحاسبية السليمة لتكاليف الطلمبات الغاطسة والـــ Casing والـTubbing هى اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى القيم الرأسـمالية للآبـار لأنهـا تؤدى الى زيادة جودة الإنتاج والآبارهذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يتفق الباحث تمامـاً مع الشركات بخصوص باقي أعمال الـ Work over باعتبارها مصروفات صيانة تدرج ضمن قائمة الدخـل.

٦/٤ المعالجة المحاسبية للتخلي عن مناطق الامتياز[16] :

فى حالات معينة يتم أخطار وزارة البترول من جانب الـشريك الأجنبـى بأنـه لا يرغب فى الاستمرار فى عمليات البحث والاستكشاف فى منطقة الامتياز، وفى هذه الحالة ، ينبغى اجراء معالجات محاسبية يتناولها الباحث بالدراسة والتحليل فى الجزء التالى مـن البحث وفقاً لما يلى :

١/٦/٤ الممارسة الحالية :

تبين للباحث من خلال الزيارات الميدانية لشركات إنتاج البترول و قائمة الاستقصاء الموجهة لعينة من معدى التقارير المالية لعدد من الشركات العاملة فى مجال صناعة النفط بأن التخلي عن مناطق الامتياز في مصر يتم في الغالب في الشركات المـسماة بـشركات اقتسام الإنتاج ، وهي شركات تنشأ بين شركاء أجانب (شركات أجنبية ذات خبرة في هـذا المجال) والهيئة المصرية العامة للبترول من خلال اتفاقيات تصدر بقـوانين مـن مجلـس الشعب يقوم فيها الشريك الأجنبي بالإنفاق على مناطق الامتياز التي تمنحهـا لـه الهيئـة (لأغراض البحث والاستكشاف واستخراج الخام والغاز) على أن يتم اقتسام الإنتاج الخاص

---

[16] في ١ نوفمبر ٢٠١١ أعلنت الهيئة العامة للبترول عن تخلي شركة رويال دتش شل العالمية عن منطقة امتياز نيميد لارتفاع تكلفة البحث والاستكشاف في المنطقة وعدم توافر احتياطيات ذات جدوى اقتصادية في الوقت الراهن.

بتلك الاتفاقيات (بعد استرداد الشريك للإنفاق الذي قام به من خلال ما يُسمى بزيت الاسترداد) بين الشريك الأجنبي والهيئة.

وفي حالة تخلي الشريك عن منطقة امتياز مُعيّنة فإن هناك أحد احتمالين :

(أ) الاحتمال الأول : أن التنازل يتم للهيئة وهنا لا يتم اتخاذ أي إجراء حيث أن أصول الاتفاقية بالكامل تكون بالفعل قد آلت ملكيتها للهيئة ودخلت ضمن أصولها الثابتة، وتظل بحسابات الأصول الثابتة بها حتى لو تم إعادة منح تلك المنطقة إلى شريك آخر.

(ب) الاحتمال الثاني : أن يتم التخلي عن المنطقة لشريك أجنبي آخر. وفي هذه الحالة يتم إجراء مناقلة دفترية فقط داخل حـ/ الأصول الثابتة بالهيئة بالحصص التحليلية للشركات لتنتقل الأصول الخاصة بالمنطقة المتنازل عنها بإسم الشركة الجديدة (الاتفاقية الجديدة) فقط كإجراء رقابي.

٢/٦/٤ رأى معايير المحاسبة المصرية :

وللمناقشة، يفترض الباحث أنه تم في الواقع العملي تخلّي أي شركة وطنية عن منطقة امتياز لصالح الدولة أو لصالح شركة أخرى ، وهنا يثار تساؤل مؤداه : ما هي المعالجة المحاسبية التي يمكن أن تتم في هذه الحالة ؟

على الشركة في هذه الحالة أن تقوم باستبعاد كامل قيمة الحقل (منطقة الامتياز) من أصولها طبقا للفقرة (٦٧) بند (أ) من معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، ويتم الرجوع إلى الفقرة (٦٣) من نفس المعيار وكذلك المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) – اضمحلال قيمة الأصول – حيث يتعيّن في هذه الحالة وجود قيمة تعويضية عند التنازل عن المنطقة لطرف ثالث مقابل تعويض مادي حيث تكون :-

خسائر الاضمحلال = القيمة الدفترية – القيمة الاستردادية.

القيمة الاستردادية = القيمة العادلة – تكاليف البيع

وتمثل القيمة العادلة هنا مبلغ التنازل الذي قد تحصل عليه الشركة سواء من الهيئة أو من طرف ثالث.

ويتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في قائمة الدخل ، إلا في حالة الأصل إذا كان قد تم إعادة تقييمه فإنه يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال مباشرة مقابل أي فائض إعادة

تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الاضمحلال عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس الأصل (فقرة ٦١ معيار ٣١).

القسم الخامس
الدراسة الميدانية

١/٥ الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

١/١/٥- مجتمع وعينة البحث:

حقق قطاع البترول عام ٢٠١٢/٢٠١١ نتائج أعمال ساهمت مساهمة ايجابية فى تحقيق نقلة نوعية للاقتصاد المصرى خاصة فيما يتعلق بتوفير احتياجات الاستهلاك المحلى من المنتجات البترولية والبتروكيماوية والغاز الطبيعى، وتحقيق أعلى معدل فى احتياطيات وإنتاج الثروة البترولية، بالإضافة الى الاستمرار فى جذب الاستثمارات الأجنبية والتأكد من جدوى عائداتها لمصر، الى جانب تكثيف عمليات البحث عن البترول والغاز، ولاشك أن تلك النتائج المتميزة تعكس نجاح قطاع البترول فى تحقيق أهدافه فى ظل الإستراتيجية العامة للدولة.

وقد قام الباحث باختيار قطاع البترول مجالاً للتطبيق لأسباب عديدة منها:

- تزايد أهمية البترول يوما بعد يوم في حياتنا اليومية، ونظراً لأن صناعة البحث عن البترول تتميز بخصائص عدة تجعل من هذه الصناعة في مجموعها منفردة عن غيرها من الصناعات التقليدية فهي صناعة متكاملة تبدأ بعمليات البحث عن المواد الهيدروكربونية من خامات بترولية وغازات طبيعية واستخراجها ومن ثم تتوالى عمليات الإنتاج والتخزين ثم عمليات التكرير والتصنيع والتوزيع إلى أن تصل إلى المستهلك في صورة منتجات مختلفة.
- تعتبر صناعة البترول من الصناعات الإستراتيجية الحيوية ودعامة للاقتصاد القومى وتستمد أهميتها من تأثيرها الملموس على النشاط الاقتصادي من جوانب متعددة أهمها:
- سد احتياجات الاستهلاك من المنتجات البترولية.

- توفير العملات الأجنبية وتحقيق فائض يساهم فى تحسين ميزان المدفوعات.
- توفير فرص العمل للخريجين مما يساهم فى القضاء على البطالة.
- ضخامة قطاع البترول وتعدد مجالات النشاط فيه ، فضلاً عن أنه يتيح حجم كبير من الموارد اللازمة لإجراء البحوث والتطويرات التكنولوجية.

وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة، ووضعت الافتراضات التالية عند تحديد حجم العينة:

(أ) نسبة الخطأ المسموح به في حدود (٥%)
(ب) مستوى الثقة الذي تعمم به النتائج (٩٥%)
(ج) نسبة تواجد الظواهر موضوع البحث في العينة (٥٠%)

وباستخدام المعادلة التالية أمكن تحديد حجم العينة (شكرى، ١٩٩٧)، وذلك كما يلى:

$$\text{الخطأ المسموح به} = \text{الدرجة المعيارية} \times \sqrt{\frac{\text{ق}(١-\text{ق})}{\text{حجم العينة}}}$$

فيكون حجم العينة = ١٠٠ مفردة . وقد تم تقسيم العينة كما يلى[17]:

أ- خمسون مفردة من السادة مستخدمى التقارير المالية

ب- خمسون مفردة من السادة معدى التقارير المالية بشركات قطاع البترول، وذلك كما بالجدول التالى:

---

[17] تفسير الباحث لاختيار عينة مزدوجة من معدى ومستخدمى التقارير المالية بأن مشكلة الوكالة تنشأ نتيجة تعارض وتضارب المصالح بين الإدارة والملاك، وقد ينتج عن ذلك إصدار تقارير مالية مضللة وممارسات ضارة لإدارة الأرباح وممارسات محاسبية خاطئة، ولهذا السبب، رأى الباحث أنه من الأفضل استقراء أراء معدى التقارير المالية وأراء مستخدمى التقارير المالية من خلال قوائم استقصاء ، على أساس أن عينة معدى التقارير المالية تمثل الإدارة وعينة مستخدمى التقارير المالية تمثل أصحاب المصالح Stakeholders للتوصل لمقترحات لمعالجة مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى المصاحبة للأنشطة الاستخراجية تكون عملية وتوافقية.

الشركة	العينة
الشركة العامة للبترول	٢١
شركة جابكو	١٠
شركة بترول بلاعيم	٩
شركة بدر الدين	٥
شركة عجيبة للبترول	٥
إجمالى	٥٠

٢/١/٥ تصميم قائمة الاستقصاء:

تم تصميم قائمة استقصاء تضمنت مجموعة من المحاور احتوت على عدداً من العبارات تقيس اتجاهات أفراد العينة تجاه متغيرات الدراسة، وذلك كما يلى:

- المحور الأول: درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول.
- المحور الثانى : مشكلات الاعتراف المحاسبي.
- المحور الثالث: مشكلات القياس المحاسبي.

٥/١/ ٣ أساليب المعالجة الإحصائية :

قام الباحث باستخدام الحاسب الآلى على حزم البرامج الإحصائية SPSS Ver.14 ، وذلك لتحليل البيانات التى تم الحصول عليها من خلال قائمة الاستقصاء، باستخدام الأساليب التالية:

- قياس ثبات استمارة الاستقصاء باستخدام معامل" ألفا كرونباك".
- قياس الصدق التمييزى لاستمارة الاستقصاء باستخدام اختبار "ت" ومستوى معنويته.
- التكرارات والنسب لتوصيف عينة الدراسة .
- مقاييس التشتت (المتوسطات والانحرافات المعيارية) لقياس اتجاهات عينة الدراسة .
- اختبار "كولموجورف سميرنوف" وهو من الاختبارات اللامعلمية، وذلك لاختبار فروض البحث.

٤/١/٥ قياس ثبات قائمة الاستقصاء:

تم قياس ثبات اتجاه عينة الدراسة نحو المقاييس المستخدمة وذلك للاطمئنان على سلامة أداة القياس (قائمة الاستقصاء) فى قياسها لمتغيرات البحث. وتم ذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباك"، وذلك كما يلى:

جدول رقم (١) معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	معامل α لعينة مستخدمى التقارير المالية	معامل α لعينة معدى التقارير المالية
درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول.	%٧٢,١	%٨٢,٨
مشكلات الاعتراف المحاسبي.	%٧٩,٧	%٨٦,٦
مشكلات القياس المحاسبي.	%٨٨,٤	%٩٠,٢

يبين الجدول السابق أن معاملات الثبات تراوحت ما بين ٧٢,١% - ٩٠,٢%. ويعكس ذلك ثبات كبير لأداة القياس ويطمئن إلى ثبات آراء واتجاهات عينة البحث تجاه قائمة الاستقصاء وبدرجة عالية.

٥/١/٥ الصدق التمييزى لقائمة الاستقصاء :

تخضع أى ظاهرة كونية للتوزيع الطبيعى وتميز بين ثلاث فئات : فئة عليا، وفئة وسطى، وفئة دنيا. وحتى تكون عبارات المقياس صادقة فلابد أن تختلف آراء واستجابات الفئة العليا لعينة الدراسة عن الفئة الدنيا، وإذا لم تختلف اتجاهات عينة الدراسة تجاه الاستجابة لعبارة ما ، تصبح تلك العبارة غير صادقة حيث أنها لم تميز بين هاتان الفئتان ويلزم حذفها من المقياس.

جدول رقم (٢) الصدق التمييزى لقائمة الاستقصاء [١]

العبارات	قيمة "ت"	المعنوية	متوسط الاختلافات	الفئة الدنيا	الفئة العليا
Q1a	52.359	.000	4.54000	4.3658	4.7142
Q1b	60.052	.000	4.68000	4.5234	4.8366
Q2	99.000	.000	1.98000	1.9398	2.0202
Q3	49.540	.000	1.92000	1.8421	1.9979
Q4	35.133	.000	1.84000	1.7348	1.9452
Q5	35.492	.000	3.88000	3.6603	4.0997
Q6	21.500	.000	1.18000	1.0697	1.2903
Q8	52.915	.000	4.00000	3.8481	4.1519
Q10	23.917	.000	1.64000	1.5022	1.7778
Q11	20.506	.000	1.46000	1.3169	1.6031
Q12a	55.282	.000	4.85185	4.6714	5.0323
Q12c	47.384	.000	4.77778	4.5650	4.9905
Q13a	51.661	.000	4.67500	4.4920	4.8580
Q14a	51.888	.000	4.65854	4.4771	4.8400
Q15a	53.271	.000	4.65116	4.4750	4.8274
Q15b	19.000	.000	4.75000	4.1588	5.3412
Q16	37.908	.000	4.39535	4.1614	4.6293
X1a	34.853	.000	4.48000	4.2217	4.7383
X1b	34.853	.000	4.48000	4.2217	4.7383
X3	26.815	.000	1.72000	1.5911	1.8489
X4	26.815	.000	1.72000	1.5911	1.8489
X5	14.023	.000	3.12000	2.6729	3.5671
X8	20.204	.000	3.64000	3.2780	4.0020
X10	70.015	.000	1.96000	1.9037	2.0163
X11	23.917	.000	1.64000	1.5022	1.7778
X12a	15.701	.000	4.57143	3.9424	5.2004
X12c	78.253	.000	4.90909	4.7786	5.0396
X13a	60.104	.000	4.73913	4.5803	4.8979
X14a	106.504	.000	4.93333	4.8386	5.0281
X14b	34.871	.000	4.80000	4.5119	5.0881
X15a	38.475	.000	4.66667	4.4217	4.9116
X16	58.298	.000	4.64000	4.4801	4.7999

[١] نتائج تشغيل البيانات على برنامج SPSS

من الجدول السابق يتضح جوهرية الفروق بين الفئتين العليا والدنيا، ويدل على إدراك الفئات المختلفة للعينة سواء من السادة مستخدمى التقارير المالية أو معدى التقارير المالية بشركات البترول لمحتوى عبارات الاستقصاء، أى أن استمارة الاستقصاء صادقة فى تعبيرها عن موضوع الدراسة.

مما سبق وبناء على نتائج قياس الثبات والصدق التمييزى أصبحت قائمة الاستقصاء ثابتة وصادقة فى قياسها لمحاور الدراسة.

٢/٥ اختبار الفروض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

٢/٥ /١ اختبار الفرض الأول وتحليل نتائج الدراسة الميدانية:

ينص هذا الفرض على :

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول".

جدول رقم (٣) نتائج اختبار الفرض الأول

العبـــــــارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف	اختبار "كولموجورف سميرنوف"	
				القيمة	المعنوية
درجة أهمية مشكلات الاعتراف					
عينة مستخدمى التقارير المالية	٤,٥٤٠٠	٠,٦١٣١٢	٠,٣٧٦	٢,٦٤١	٠,٠٠٠**
عينة معدى التقارير المالية	٤,٤٨٠٠	٠,٩٠٨٩١	٠,٨٢٦	٢,٥٢٠	٠,٠٠٠**
درجة أهمية مشكلات القياس المحاسبي				القيمة	المعنوية
عينة مستخدمى التقارير المالية	٤,٦٨٠٠	٠,٥٥١٠٧	٠,٣٠٤	٢,٥٤٠	٠,٠٠٠**
عينة معدى التقارير المالية	٤,٤٨٠٠	٠,٩٠٨٩١	٠,٨٢٦	٢,٥٢٠	٠,٠٠٠**

** ذات دلالة عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يستدل من الجدول السابق على ما يلى:

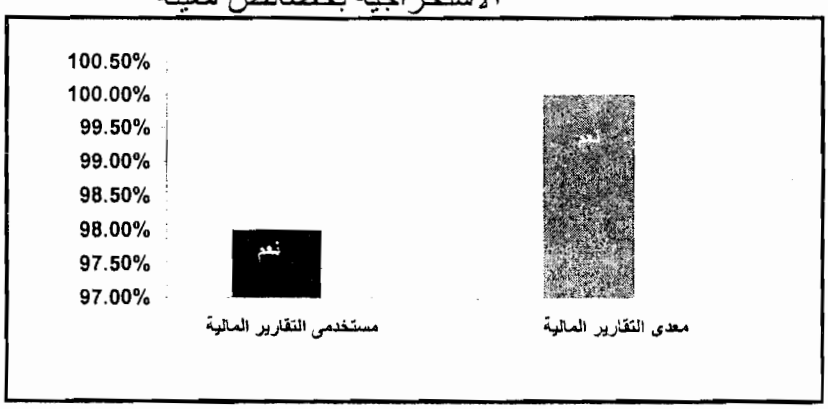
- أن المتوسط الحسابى لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لمشكلات الاعتراف على الترتيب ٤,٥٤٠٠، ٤,٤٨٠٠ وهى قيم مرتفعة للغاية.

وكذلك فإن قيم معامل الاختلاف تعكس معاملات اختلاف منخفضة للغاية، وتعكس تلك النتائج تطابق رأى العينيتين فيما يخص درجة أهمية مشكلات الاعتراف المتعلقة بنشاط إنتاج البترول.

- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لمشكلات الاعتراف على الترتيب ٢,٦٤١، ٢,٥٢٠ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.
- أن المتوسط الحسابى لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لمشكلات القياس المحاسبي على الترتيب ٤,٦٨٠٠، ٤,٤٨٠٠ وهى قيم مرتفعة للغاية. وكذلك فإن قيم معامل الاختلاف تعكس معاملات اختلاف منخفضة للغاية، وتعكس تلك النتائج تطابق رأى العينيتين فيما يخص درجة أهمية مشكلات القياس المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لمشكلات القياس المحاسبي على الترتيب ٢,٥٤٠، ٢,٥٢٠ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

ويوضح الشكل التالى رأى عينتى البحث فيما يخص أن الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية ومنها نشاط البحث الاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول تنفرد بخصائص معينة.

شكل رقم (٣) رأى عينتى البحث فيما يخص إنفراد الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية بخصائص معينة



يتضح من الشكل السابق أن ٩٨% من مستخدمى التقارير المالية ، ١٠٠% من معدى التقارير المالية يؤكدون على أن الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية ومنها نشاط البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول تنفرد بخصائص معينة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الأول، أى أن:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المتعلقة بنشاط إستخراج وإنتاج البترول".

٢/٥ /٢ اختبار الفرض الثانى وتحليل نتائج الدراسة الميدانية:

ينص هذا الفرض على:

"لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إستخراج وإنتاج البترول وفقاً لمعايير الاعتراف بالأصل الواردة في المعايير المحاسبية".

أولاً : رأى عينتى البحث فيما يخص انطباق تعريف الأصل الوارد في الفقرة رقم (٤٩) علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز في الشركات:

شكل رقم (٤) رأى عينتى البحث فيما يخص انطباق تعريف الأصل الوارد في الفقرة رقم (٤٩) علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز في الشركات

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٣,٧٨٢ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

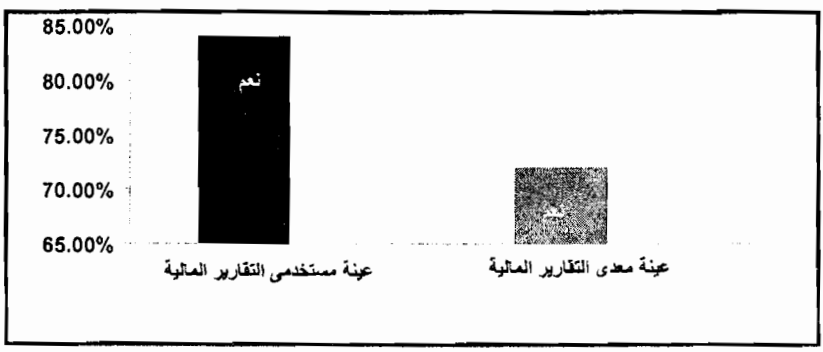
- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٣,١٩٣ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يتضح من الشكل السابق أن ٩٢% من مستخدمى التقارير المالية، ٧٢% من معدى التقارير المالية يوافقون على أنه وفقاً للفقرة (٤٩) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الوارد ضمن المعايير المحاسبية المصرية يتم تعريف الأصل بأنه " مورد تسيطر عليه المنشاة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة "، وأن ذلك ينطبق علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز في الشركات.

وكانت قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ٣,٧٨٢، ٣,١٩٣ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

ثانياً : رأى عينتى البحث فيما يخص انطباق الاعتراف بالأصل الوارد في الفقرة رقم (٨٢) علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز:

شكل رقم (٥) رأى عينتى البحث فيما يخص انطباق معايير الاعتراف بالأصل الواردة في الفقرة رقم (٨٢) علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٣,٥٨٦ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٣,١٩٣ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠.

يتضح من الشكل السابق أن ٨٤% من مستخدمى التقارير المالية ، ٧٢% من معدى التقارير المالية يوافقون على أنه وفقاً للفقرة رقم (٨٢) فإن معايير الاعتراف بالأصل ينطبق علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز .

وكانت قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ٣,٥٨٦، ٣,١٩٣ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

ثالثاً: نتائج اختبار الفرض الثانى:

جدول رقم (٤) نتائج اختبار الفرض الثانى

العبـــــــارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف	اختبار "كولموجورف سميرنوف"	
				القيمة	المعنوية
ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي					
عينة مستخدمى التقارير المالية	٣,٨٨٠٠	٠,٧٧٣٠١	٠,٥٩٨	١,٧٠٩	**٠,٠٠٦
عينة معدى التقارير المالية	٣,١٢٠٠	١,٥٧٣٢٥	٠,٤٧٥	١,٦٤١	**٠,٠٠٩
وجود فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين الممارسات المهنية بشأن الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الشركة.				القيمة	المعنوية
عينة مستخدمى التقارير المالية	٤,٠٠٠٠	٠,٥٣٤٥٢	٠,٢٦٦	٢,٨٢٨	**٠,٠٠٠
عينة معدى التقارير المالية	٣,٦٤٠٠	١,٢٧٣٩١	١,٦٢٣	٢,٣٤٢	**٠,٠٠٠

** ذات دلالة عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يستدل من الجدول السابق على ما يلى:

- أن المتوسط الحسابى لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لضرورة الاعتراف بالاحتياطيات من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي على الترتيب ٣,٨٨٠٠، ٣,١٢٠٠ وهى قيم مرتفعة. وكذلك فإن قيم معامل الاختلاف تعكس معاملات اختلاف منخفضة للغاية، وتعكس تلك النتائج تطابق رأى العينيتين فيما يخص ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إنتاج البترول.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية لضرورة الاعتراف بالاحتياطيات من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي على الترتيب ١,٧٠٩، ١,٦٤١ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.
- أن المتوسط الحسابى لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص وجود فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين الممارسات المهنية بشأن الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الشركة على الترتيب ٤,٠٠٠٠، ٣,٦٤٠٠ وهى قيم مرتفعة. وكذلك فإن قيم معامل الاختلاف تعكس معاملات اختلاف منخفضة للغاية، وتعكس تلك النتائج تطابق رأى العينيتين فيما يخص وجود فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين الممارسات المهنية بشأن الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الشركة.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص وجود فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين الممارسات المهنية بشأن الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الشركة على الترتيب ٢,٨٢٨، ٢,٣٤٢ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الثانى، أى أن:

"لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إستخراج وإنتاج البترول وفقاً لمعايير الاعتراف بالأصل الواردة في المعايير المحاسبية".

٥/٢ /٣ اختبار الفرض الثالث وتحليل نتائج الدراسة الميدانية:

ينص هذا الفرض على :

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن معالجة مشكلات القياس المحاسبي المتعلقة بنشاط استخراج وإنتاج البترول".

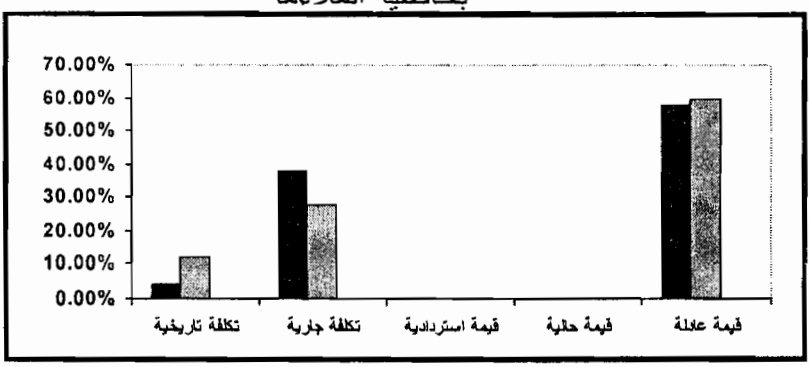
وتم تقسيم هذا الفرض إلي الفروض الفرعية التالية:

أولاً : اختبار الفرض الفرعى الأول من الفرض الرئيسى الثالث:

"لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن أساس القياس الملائم للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز في حالة الاعتراف بها كأصل من أصول الشركة".

١- أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية الملاءمة فى القياس المحاسبي

شكل رقم (٦) رأى عينتى البحث فيما يخص أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية الملاءمة

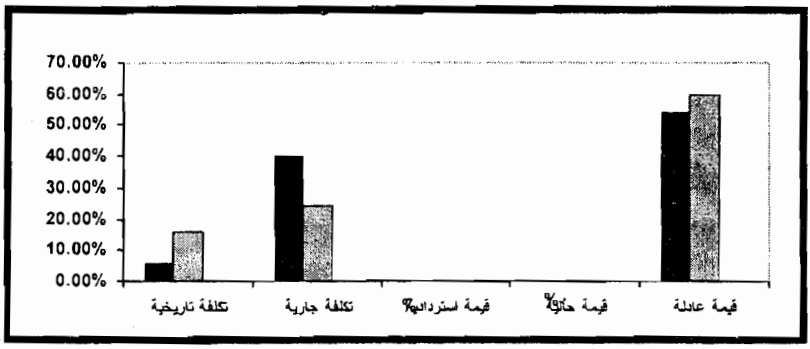


- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ١,٥٠٦ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ١,٨٤٢ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

٢- أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية المصداقية في القياس المحاسبي :

شكل رقم (٧) رأى عينتى البحث فيما يخص أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية المصداقية



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ١,٤٤٣ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ١,٩٠١ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يستدل من الشكلين السابقين على ما يلى:

فيما يخص أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية المصداقية:

- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية اتفقتا على استبعاد كلا من أساس القياس المحاسبي على أساس القيمة الإستردادية أو على أساس القيمة الحالية.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية كان على الترتيب ٤%، ١٢% وهى نسب موافقة ضعيفة للغاية.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس التكلفة الجارية كان على الترتيب ٣٨%، ٢٨% وهى نسب موافقة متوسطة.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة كان على الترتيب ٥٨%، ٦٠% وعلى ذلك يعتبر ذلك هو الرأى الغالب والأكثر موافقة من جانب عينتى البحث.

- أن قيم إختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ١,٥٠٦، ١,٨٤٢ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

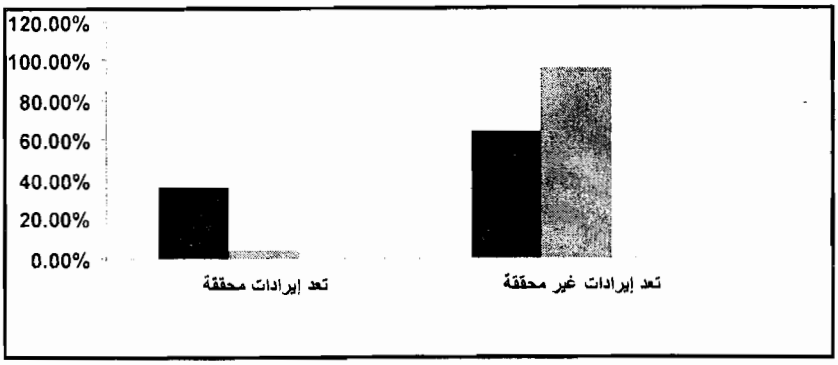
فيما يخص أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية الملاءمة:

- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية اتفقتا على استبعاد كلا من أساس القياس المحاسبي على أساس القيمة الإستردادية أو على أساس القيمة الحالية.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية كان على الترتيب ٦%، ١١% وهى نسب موافقة ضعيفة للغاية.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس التكلفة الجارية كان على الترتيب ٤٠%، ٢٤% وهى نسب موافقة متوسطة.
- أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة كان على الترتيب ٥٤%، ٦٠% وعلى ذلك يعتبر ذلك هو الرأى الغالب والأكثر موافقة من جانب عينتى البحث.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ١,٤٤٣، ١,٩٠١ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

وتعكس تلك النتائج تطابق رأى العينيتين فيما يخص أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصيتى الملاءمة والمصداقية في القياس المحاسبي في شركات إنتاج البترول.

٣- رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية بالزيادة عند إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية.

شكل رقم (٨) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية بالزيادة



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٩٠٧ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٣,٨١٩ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

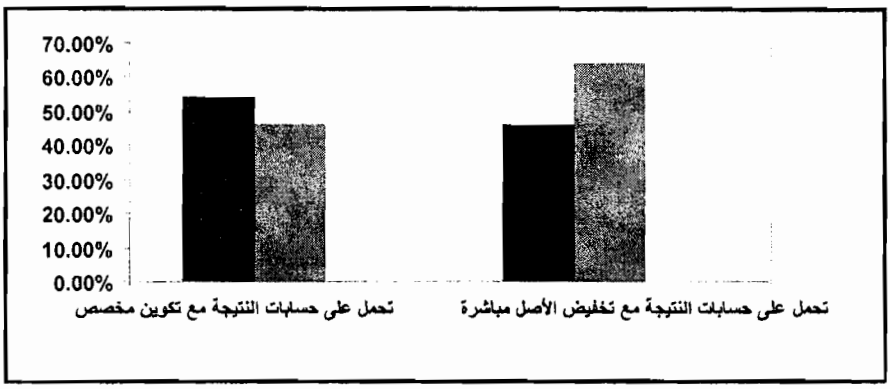
يتضح من الشكل السابق ما يلى:

- أن ٣٦% من مستخدمى التقارير المالية ، ٤% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية بالزيادة عند إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية باعتبارها تعد إيرادات محققه وترحل إلي الجانب الدائن من حسابات النتيجة.
- أن ٦٤% من مستخدمى التقارير المالية ، ٩٦% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية بالزيادة عند إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية باعتبارها تعد إيرادات غير محققة وترحل إلي احد بنود حقوق المساهمين.
- كانت قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ٢,٩٠٧، ٣,٨١٩ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

وتعكس تلك النتائج عدم تطابق رأى العينيتين فيما يخص اعتبارها إيرادات محققه وترحل إلي الجانب الدائن من حسابات النتيجة، فى حين اتفقت الى حد كبير على اعتبارها إيرادات غير محققة وترحل إلي احد بنود حقوق المساهمين.

٤- رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص.

شكل رقم (٩) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٥٤٢ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٢,٩٠٧ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يتضح من الشكل السابق ما يلى:

- أن ٥٤% من مستخدمى التقارير المالية ، ٣٦% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص باعتبارها خسائر محققة تحمل علي حسابات النتيجة مع تكوين مخصص.
- أن ٤٦% من مستخدمى التقارير المالية ، ٦٤% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص باعتبارها خسائر محققة تعمل علي حسابات النتيجة مع تخفيض ح / الأصل مباشرة.

- كانت قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية على الترتيب ٢,٥٤٢، ٢,٩٠٧ هى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

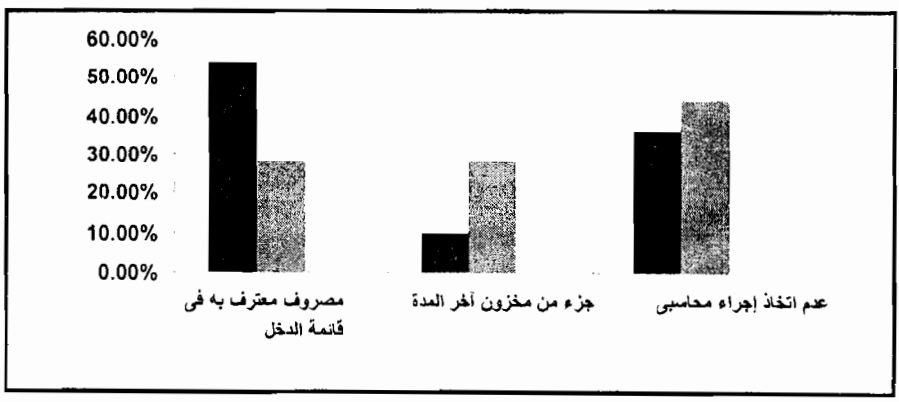
وتعكس تلك النتائج تباين رأى العينيتين فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى الأول من الفرض الرئيسى الثالث، أى أن: "لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن أساس القياس الملائم للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز في حالة الاعتراف بها كأصل من أصول الشركة".؛ إلا فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة الاحتياطيات النفطية بالزيادة عند إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية باعتبارها إيرادات محققه وترحل إلي الجانب الدائن من حسابات النتيجة.

ثانياً: اختبار الفرض الفرعى الثانى من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن Dead stock بالتطبيق علي شركات استخراج وإنتاج البترول ".

شكل رقم (١٠) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٦٨٢ بدلالة معنوية ٠,٢١١

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ١,٩٠٩ بدلالة معنوية ٠,٣٤٢

يستدل من الشكل السابق على ما يلى:

- اختلفت وتباينت آراء كلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية سواء فيما بينهما أو على مستوى كل عينة فيما يخص المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن ولا يمكن الجزم بان هناك طريقة أفضل فى رأى كلا من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية؛ وان كان نسبة التفضيل بالنسبة مستخدمى التقارير المالية اعتبارها مصروف معترف به في قائمة الدخل وفقاً للفقرة رقم (٩٥) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية، وتفضيل معدى التقارير المالية عدم اتخاذ إي إجراء محاسبي بخصوص ذلك المخزون.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص الممارسة العملية بشأن المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن على الترتيب ٢,٦٠٢، ١,٩٠١ وهى قيم غير ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد عدم التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وعدم توافق البيانات المشاهدة.

وتعكس تلك النتائج عدم اتفاق العينيتين فيما يخص المعالجة المحاسبية الملائمة لمشكلة المخزون غير القابل للشحن.

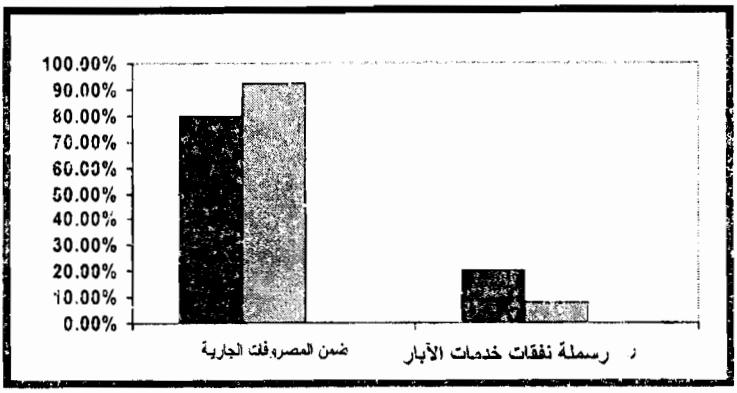
مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الثانى من الفرض الرئيس الثالث، أى أن:

" توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن Dead Stock بالتطبيق علي شركات استخراج وإنتاج البترول ".

ثالثاً: اختبار الفرض الفرعى الثالث من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات ".

شكل رقم (١١) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٧٨٢ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠
- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٣,١٨٦ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يستدل من الشكل السابق على ما يلى:

- أن ٨٠% من مستخدمى التقارير المالية ، ٩٢% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة لنفقات خدمات الآبار بأن تتم معالجة كافة المنصرف على أعمال Work Over ضمن المصروفات الجارية بقائمة الدخل.
- أن ٢٠% من مستخدمى التقارير المالية ، ٨% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة لنفقات خدمات الآبار بأن تكون النفقات الخاصة ببعض حالات . Casingوالـ tubbing والطلمبات الكهربائية الغاطسة Pumps يتم رسملتها (إضافتها لقيمة الآبار) ، وباقى إعمال Work Over تعالج باعتبارها مصروفات صيانة تحمل على قائمة الدخل.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص الممارسة العملية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات على الترتيب ٢,٧٨٢، ٣,١٨٦ وهى قيم ذات دلالة معنوية،

مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

وتعكس تلك النتائج اتفاق العينيتين فيما يخص المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات.

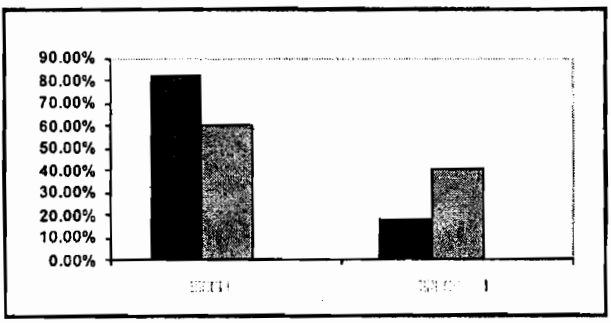
مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى الثالث من الفرض الرئيسى الثالث، أى أن:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات ".

رابعاً: اختبار الفرض الفرعى الرابع من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج ".

شكل رقم (١٢) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج



- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٧٦٠ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٢,٩٤١ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يستدل من الشكل السابق على ما يلى:

- أن ٨٢% من مستخدمى التقارير المالية ، ٦٠% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج باعتبارها مصروفات تنمية ويفصح عنها ضمن حـ / الأصول الأخرى باعتبارها أن هذه النفقات تزيد من كفاءة الآبار الإنتاجية.

- أن ١٨% من مستخدمى التقارير المالية ، ٤٠% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج باعتبارها مصروفات جارية باعتبار أن هذه النفقات لان تزيد من كمية المخزون (زيت وغاز) في الخزانات وإنما هي مجرد محفزات لاستخراجها من الخزانات والاستفادة منها.
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص الممارسة العملية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج على الترتيب ٢,٧٦٠، ٢,٩٤١ وهى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

وتعكس تلك النتائج اتفاق العينيتين فيما يخص المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى الرابع من الفرض الرئيسى الثالث، أى أن:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج ".

خامساً: اختبار الفرض الفرعى الخامس من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات ".

شكل رقم (١٣) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٧٩٧ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٣,٠٧٠ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يستدل من الشكل السابق على ما يلى:

- أن ٨٤% من مستخدمى التقارير المالية ومثلهم من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات باعتبارها مصروفات جارية تحمل علي قائمة الدخل.
- أن ١٦% من مستخدمى التقارير المالية ومثلهم من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات بأن تتضمن القيمة الدفترية للمنشات والمعدات التكاليف المقدرة للتفكيك وإزالة هذه المنشات والمعدات أو نقلها إلي حقل أخر أو منطقة أخري وفقاً للبند (ج) من الفقرة (١٦) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).
- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص الممارسة العملية بشأن المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات على الترتيب ٢,٧٩٧، ٣,٠٧٠ وهى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

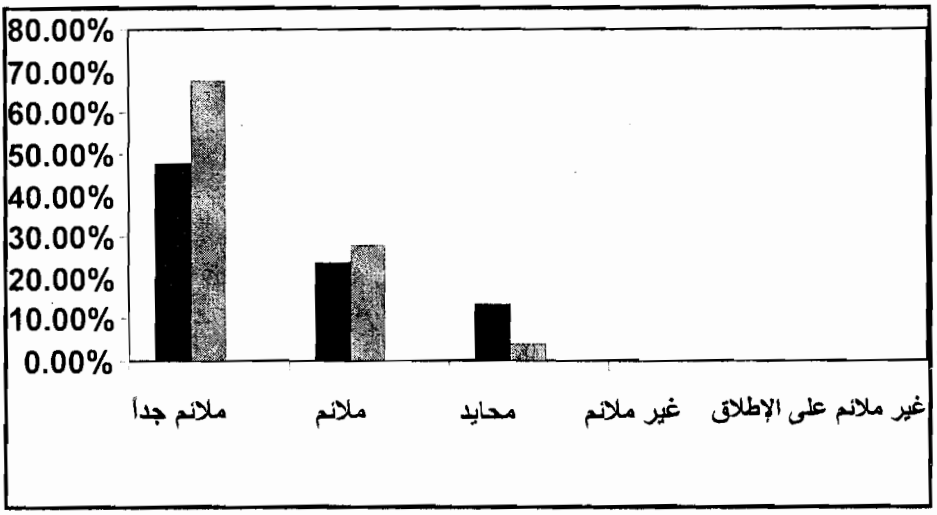
مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى الخامس من الفرض الرئيسى الثالث، أى أن:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات ".

سادساً: اختبار الفرض الفرعى السادس من الفرض الرئيسى الثالث:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى التقارير المالية ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة ".

شكل رقم (١٤) رأى عينتى البحث فيما يخص المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة



- المتوسط الحسابى لعينة مستخدمى التقارير المالية ٤,٣٩٥٣ - المتوسط الحسابى لعينة معدى التقارير المالية ٤,٦٤٠٠

- الانحراف المعيارى لعينة مستخدمى التقارير المالية ٠,٧٦٠٣١- الانحراف المعيارى لعينة معدى التقارير المالية ٠,٥٦٢٧٩

- معامل الاختلاف لعينة مستخدمى التقارير المالية ٠,٥٧٨ - معامل الاختلاف لعينة معدى التقارير المالية ٠,٣١٧

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمستخدمى التقارير المالية ٢,٢٦٢ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

- قيمة اختبار "كولموجورف سميرنوف" لمعدى التقارير المالية ٢,٩٦١ بدلالة معنوية ٠,٠٠٠

يستدل من الشكل السابق على ما يلى:

- أن المتوسط الحسابى لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة على الترتيب ٤,٣٩٥٣، ٤,٦٤٠٠ وهى قيم مرتفعة جدا. وكذلك فإن قيم معامل الاختلاف تعكس معاملات اختلاف منخفضة للغاية، وتعكس تلك النتائج تطابق رأى

العينيتين فيما يخص وجود المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة، وذلك بأن تقوم الشركة باستبعاد كامل قيمة الحقل (منطقة الامتياز) من أصولها طبقاً للفقرة (٦٧) بند (أ) ويتم الرجوع إلي الفقرة (٦٣) من نفس المعيار وكذلك المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) اضمحلال قيمة الأصول للاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول إن وجدت .

- أن قيم اختبار "كولموجورف سميرنوف" لكلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية فيما يخص المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة على الترتيب ٢,٢٦٢، ٢,٩٦١ وهى قيم ذات دلالة معنوية، مما يعنى أنه بمقارنة توزيع المجتمع الاحصائى للعينتين؛ يتأكد التوزيع الطبيعي لإجابات المستقصى منهم وتوافق البيانات المشاهدة.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعى السادس من الفرض الرئيسى الثالث، أى أن:

" لا توجد فروق جوهرية بين معدى التقارير المالية ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة ".

القسم السادس
النتائج والتوصيات

١/٦ النتائج

١- تتصف الأنشطة الاستخراجية بطبيعة خاصة تختلف عن العديد من الأنشطة الصناعية الأخرى، ولا شك أن هذه الطبيعة الخاصة لتلك الأنشطة تفرز مشكلات من نوع خاص تنعكس أيضاً على المعالجات المحاسبية المطبقة بالشركات العاملة فى هذا المجال.وتتفق هذه النتيجة مع دراسات
(PriceWaterHouseCoopers (PWC), 2007; KURDI, 2008; PricewaterHouseCoopers, 2008, IASB, 2008; Ernst & Young, 2009; KPMG, 2010; ، KPMG, 2011)

٢- لا يوجد ثمة توافق فى المسميات والمعالجات والممارسات المحاسبية بين الشركات العاملة فى الأنشطة الاستخراجية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (دلال ، ٢٠١١ ، عشال ، ٢٠٠٩).

٣- القواعد الواردة فى معيار التقارير المالية الدولية IFRS رقم ٦ غير كافية ولا تلبى احتياجات معدى ومستخدمى التقارير المالية ولا تزال هناك قضايا محاسبية عالقة فى هذا النشاط لم تجد حلول لها ضمن المعيار (IFRS No. 6).

٤- هناك تناقض فى فقرات المعيار (IFRS No. 6) ، حيث تنص الفقرة (Paragraph 1.23) على أن استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبى فى الصناعات الاستخراجية ينتج عنه معلومات محاسبية غير ملائمة لمتخذى القرارات، فى حين أن هناك تأكيد فى نهاية المعيار على إلزام الشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية بإستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس، هل لا يعد هذا مؤشراً على عدم الاتساق بين الفقرات داخل المعيار الواحد!!

٥- إن معيار التقارير المالية الدولية (IFRS No. 6) لم يتناول قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز وأيضاً لم يتناول القواعد الحاكمة لقضية الإفصاح المحاسبى عن الاحتياطيات النفطية.

٦- إن معيار (IFRS No. 6) هو معيار مؤقت للمحاسبة عن الأنشطة الاستخراجية لحين الانتهاء من مشروع متكامل للمحاسبة عن هذا النشاط يقوم بإعداده مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال فريق بحثى.

٧- تحكم المحاسبة عن الصناعات الاستخراجية فى الولايات المتحدة الأمريكية المعيار(SFAS NO. 69) ، وقواعد الإفصاح طبقا لمتطلبات SEC، ولم يتناول (SFAS NO. 69) قضية الاعتراف والقياس المحاسبى للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز.

٨- هناك تباين فى إصدارات SEC بشأن القياس والإفصاح المحاسبى للاحتياطيات النفطية، فتارة تصدر المنشور (ASR No. 253) والذى تضمن التأكيد على ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة كأصل فى ميزانيات الشركات العاملة فى الأنشطة الاستخراجية مع إلزام الشركة بإعادة تقييم الاحتياطيات النفطية المؤكدة فى نهاية كل فترة مالية، مع معالجة فروق إعادة التقييم كمكاسب وخسائر فترة تُحمل على حسابات النتيجة، وتارة أخرى تصدر قواعد للشركات العاملة فى الصناعة بأن تكتفى بالإفصاح عن حجم الاحتياطيات فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٩- قدم الفريق البحثى لمجلس معايير التقارير المالية IASB ورقة للمناقشة DP تتضمن بعض المعالجات والقواعد المحاسبية المقترحة فى هذا النشاط، ويرى (Daboo, 2010) بأن التوصيات الواردة فى ورقة المناقشة هذه تعبر عن وجهة نظر معديها ولا تعبر عن رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

١٠- لم يتضمن المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣٦) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية إقتراح حلول لمشكلات الاعتراف والقياس المحاسبى التى تناولتها الدراسة الحالية !!

١١-تبين من نتائج الدراسة التطبيقية ما يلى:

أ. ٩٨% من مستخدمى التقارير المالية ، ١٠٠% من معدى التقارير المالية يؤكدون على أن الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية ومنها نشاط البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول تنفرد بخصائص معينة، وان هذه الخصائص تفرز مشكلات فريدة فى هذا القطاع .

ب. لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول

ج. ٨٤% من مستخدمى التقارير المالية ، ٧٢% من معدى التقارير المالية يوافقون على أنه وفقاً للفقرة رقم (٨٢) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية، فإن معيار الاعتراف بالأصل ينطبق علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز.

د. لا توجد فروق جوهرية بين معدى و مستخدمى التقارير المالية بشأن ضرورة الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إنتاج البترول وفقاً لمعايير الاعتراف بالأصل الواردة في المعايير المحاسبية.

ه. أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز على أساس التكلفة التاريخية كان على الترتيب ٤%، ١٢% وهى نسب موافقة ضعيفة للغاية.

و. – أن رأى عينتى البحث من مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية بخصوص أساس القياس المحاسبي للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز على أساس التكلفة الجارية كان على الترتيب ٣٨%، ٢٨% وهى نسب موافقة متوسطة.

ز. – الرأى الغالب والأكثر موافقة من جانب عينتى البحث بخصوص أساس القياس المحاسبي – الذي يفى بخاصية المصدقية – للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز هو أساس القيمة العادلة وكانت نسبة الموافقة على الترتيب ٥٨%، ٦٠% .

ح. الرأى الغالب والأكثر موافقة من جانب عينتى البحث بخصوص أساس القياس المحاسبي –الذي يفئ بخاصية الملاءمة– للاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز هو أساس القيمة العادلة وكانت نسبة الموافقة على الترتيب ٥٤%، ٦٠%

ط. ٦٤% من مستخدمى التقارير المالية ، ٩٦% من معدى التقارير المالية يوافقون على المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة تقييم الاحتياطيات النفطية بالزيادة عند إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة

الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية باعتبارها إيرادات غير محققة وترحل إلي احد بنود حقوق المساهمين.

ى. لا يوجد توافق بين معدى و مستخدمى التقارير المالية فى عينة الدراسة على معالجة فروق إعادة تقييم الاحتياطيات بالنقص، وانقسمت الآراء إلى فريقين، الفريق الأول يرى أن فروق إعادة التقييم بالنقص باعتبارها خسائر محققة تحمل على حسابات النتيجة، بحجة أن هذا يمثل نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية ويمكن قياسه بدرجة من الدقة، والفريق الآخر يرى معالجة هذه الفروق باعتبارها خسائر محققة تُحمل على حسابات النتيجة مع تكوين مخصص.

ك- تباينت آراء مفردات كلا من عينة مستخدمى التقارير المالية وعينة معدى التقارير المالية سواء فيما بينهما أو على مستوى كل عينة فيما يخص المعالجة المحاسبية لمشكلة المخزون غير القابل للشحن Dead stock ولا يمكن الجزم بأن هناك طريقة أفضل فى رأى كلا من معدى ومستخدمى التقارير المالية وإن كان نسبة التفضيل بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية اعتبارها مصروف معترف به فى قائمة الدخل ، وتفضيل معدى التقارير المالية عدم اتخاذ أى إجراء محاسبى بخصوص ذلك المخزون.

ل. هناك توافق بين مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية على المعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات Work Over ، بأن تتم معالجة كافة المنصرف علي أعمال Work Over ضمن المصروفات الجارية بقائمة الدخل.

م. هناك توافق بين مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية على المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج باعتباره مصروفات تنمية ويفصح عنها ضمن حـ / الأصول الأخرى باعتبار أن هذه النفقات تزيد من كفاءة الآبار الإنتاجية.

ن- هناك توافق بين مستخدمى التقارير المالية ومعدى التقارير المالية على المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات باعتبارها مصروفات جارية تحمل على قائمة الدخل، بخلاف المعالجة

المحاسبية البديلة التى تقتضى بأن تتضمن القيمة الدفترية للمنشآت والمعدات التكاليف المقدرة للتفكيك وإزالة هذه المنشآت والمعدات أو نقلها إلى حقل آخر أو منطقة أخرى وفقاً للبند (ج) من الفقرة (١٦) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

س. المعلومات التى يتم الحصول عليها من نشاط الاستكشاف والتطوير تفى بتعريف الأصل اتساقا مع معيار إعداد وعرض القوائم المالية، ويتم قياس بند المعلومات على أساس تكلفة الحصول عليه، ويتضمن هذا التكاليف المباشرة بالإضافة إلى نصيب تلك المعلومات من التكاليف غير المباشرة، وبالتالى فإن كافة الحقوق التى يتم الحصول عليها (حقوق تنقيب- حقوق استكشاف - حقوق تعدين) تفى بمتطلبات الاعتراف بها كأصل غير ملموس فى قائمة المركز المالى.

ع. يوجد تطابق فى رأى العينتين فيما يخص المعالجة المحاسبية لواقعة التخلى عن مناطق الامتياز لصالح الدولة وذلك بأن تقوم الشركة باستبعاد كامل قيمة الحقل (منطقة الامتياز) من أصولها طبقاً للفقرة (٦٧) بند (أ) ويتم الرجوع إلى الفقرة (٦٣) من نفس المعيار وكذلك المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣١) الخاص باضمحلال الأصول للاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول إن وجدت.

٢/٦ التوصيات

١. يوصى الباحث بضرورة إعادة النظر فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣٦) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية بهدف إدخال تحسينات على المعالجات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بالقضايا المحاسبية التى ما زالت عالقة والمرتبطة ارتباطا عضوياً بخصائص وطبيعة تلك الصناعة، وذلك فى ضوء مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وما تسفر عنه جهود الفريق البحثى.

٢. يوصى الباحث بتوحيد المعالجات المحاسبية بين الشركات العاملة فى مجال النفط والغاز فى جمهورية مصر العربية لتحقيق مستوى عالى لخاصية القابلية للمقارنة.

٣. ضرورة إعداد بحوث ودراسات مستقبلية فى مجال المحاسبة عن الصناعات الاستخراجية منها:

أ – تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية للشركات العاملة فى الصناعات الاستخراجية.

ب– المحاسبة عن الصناعات الاستخراجية فى ضوء متطلبات SEC والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية و/أو المحلية.

ج– مؤشر الشفافية المحاسبية فى شركات إنتاج البترول فى جمهورية مصر العربية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية.

د– إطار مقترح للإفصاح المحاسبى عن الاحتياطيات النفطية (المؤكدة – المحتملة – الممكنة).

القسم السابع
قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

بلاعو، على سالم، أبو بكر أحمد فكرون، صدقى أبو بكر الصاوى. (٢٠٠٦). تعريفات الاحتياطى لجمعية مهندسى النفط (SPE) والمجلس العالمى للنفط (WPC): التأثير على ماضى وحاضر *التقييمات*. *مجلة الساتل*، جامعة السابع من أكتوبر، ليبيا، العدد الأول.

حجر، عبد الملك إسماعيل. (٢٠٠١). *محاسبة النفط – المبادئ، الإجراءات ودور الدول المضيفة فى عقود المشاركة فى الإنتاج*. صنعاء – الجمهورية اليمنية: دار الفكر المعاصر.

دلال، امة العلى عبدالله. (٢٠١١). *إطار مقترح لتحقيق الإفصاح والشفافية فى النظام المحاسبى فى شركات النفط والغاز فى الجمهورية اليمنية فى ضوء معايير التقارير المالية الدولية (دراسة تطبيقية)*، رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

شكرى، عادل. (١٩٩٧). *التحليل الكمى فى المجالات التسويقية*. القاهرة: مكتبة عين شمس.

عاشور، عصافت سيد أحمد. (١٩٩٧). *المحاسبة عن المشتقات المالية*. القاهرة: مكتبة عين شمس.

عشال، الهيثمى محمد عشال. (٢٠٠٩). *دراسة وتقويم النظم المحاسبية فى شركات البترول فى اليمن – دراسة تطبيقية تحليلية*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

على، كمال الدين وآخرون. (٢٠٠١). *دراسات فى محاسبة شركات إنتاج البترول*. القاهرة: منفذ بيع الكتاب الجامعى، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة . (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ٣٦، التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، إطار إعداد وعرض القوائم المالية*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ٢، المخزون*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ١٠، الأصول الثابتة وإهلاكاتها*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ٣١، اضمحلال قيمة الأصول*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ١، عرض القوائم المالية*.

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ٢٣، الأصول غير الملموسة.*

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ٢٨، المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة.*

وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة. (٢٠١٢). *معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، المعيار رقم ١١، الإيراد.*

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

ANP & SPE. (2011). Petrobras Publishes Proved Reserves for 2011. [available on line at http://www.pennEnergy.com].

Cameron, H. (2007). Financial reporting in the mining industry. [available on line at http://www.pwc.com].

CAPP. (2009). Information Guide on Adoption and implementation of IFRS for the Canadian Upstream Oil and Gas Industry.

CFA. (2010). Re: Extractive Activities Discussion Paper DP/2010/1 [available online at http://http://www.cfainstitute.org].

CINIF. (2010). Re: Extractive Activities Discussion Paper DP/2010/1. [available online at http://www.cinif.org]

Cox, C. (2007). Specified Confidence Levels needed, paper Presented at the. International Multidisciplinary Reserves Conference. Washington, DC: AAPG/SPE.

Deloitte Touche Tohmatsu. (2005). IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, IAS Plus, January. [available on line at http://www.Deloitte.com].

Eapen, N. (2011) .Fully Successful. [Available at SSRN 1838809]

Ernst & Young. (2009). US GAAP vs. IFRS, The basics: oil and gas Reporting, Ernst & Young, London, and May. P3.

FASB ASC. (2010). Extractive Activities – Oil and Gas (topic 932) Oil and Gas Reserve Estimation and Disclosure.

FASB. (1977). Statement of Financial Accounting Standards No. 19 Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies.

FASB. (1982). Statement of Financial Accounting Standards No. 69 Disclosures about Oil and Gas Producing Activities.

FASB. (2001). Statement of Financial Accounting Standards No. 143, Accounting for Assets Retirement Obligations.

FASB. (2001). Statement of Financial Accounting Standards No. 144, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.

FASB. (2006). Statement of Financial Accounting Standards No. 157 Fair Value Measurements.

Garnett, B. (2007). Reserve Estimation a Science. Paper presented at the. International Multidisciplinary Reserves Conference. Washington, DC: AAPG/SPE.

Hodgkinson, L. (2009). The Application of IFRS: Mining Executive Summary, September, KPMG, IFRG Limited, a UK.

IASB. (1998). International Accounting Standard No. 37, Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

IASB. (2001). International Accounting Standards No. 41, Agriculture.

IASB. (2003). International Accounting Standards No. 40, Investment property.

IASB. (2004). International Accounting Standard No. 36, Impairment of Assets.

IASB. (2004). International Accounting Standards No. 38, Intangible Assets.

IASB. (2007). Extractive Activities Research Project. [available online at. http://www.iasb. org/ Search. htm?s =oil% and% 20gas].

IASB. (2010). Conceptual Framework-Joint Project of the IASB and FASB. [Available On Line at:www.FASB.Org].

IASB. (2012). Conceptual Framework: Agenda Paper 3A; 3B; 3C-3-Concept. [Available On Line at http://www.IFRS.com]

IASB. (2008). Reserves and resources assets – applying the asset definition and recognition criteria (Agenda Paper 10D).

IFRS Framework. (2010). [available online at: www. IASPLUS. Com]

IFRS, (2004). International Financial Reporting Standards No. 6, Exploration for and Evaluation of Mineral Assets.

IFRS, (2010). IASB seeks feedback on extractive activities discussion paper [available online at http://http://www.http: //www.ifrs.org].

Daboo, J. (2010). New on Horizon: Extractive Activities, International Financial Reporting Standards, KPMG, IFRG Limited, UK.

Johnson, C. (2003). Accounting for assets retirement obligation by oil and gas producing companies: The past and the future. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal,* 22 (2), 37-54.

Juliett, L. (2007). Assessing the Impact Adoption of IFRS 6: Exploration for and Evaluation o Mineral Resources by Oil ^ Gas companies Industries Markes. April, KPMG, International.

KMPG. (2006). First Impression: IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. Retrieved from www.KPMG.com.

KMPG. (2010). Briefing Sheet Discussion Paper Excretive Activities, KPMG IFRG Limited, UK.

KMPG. (2011). Impact of IFRS: oil and gas. KPMG International.

Kurdi, A. (2008). OIL AND GAS RESERVES REPORTING PRACTICES AND THE IMPLICATIONS OF SFAS 157. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal,* 27 (2), 26-43.

Pricewaterhousecoopers. (2008). The future of IFRS for the extractive industries. [available on line at: www.pwc.be].

PWC, (2011). Financial Reporting in the Oil and Gas Industry. [available on line at: www.pwc.com/energy].

SEC. (2012). SEC rules on resource extraction disclosure now effective. [available online at. http//ww.ec.ov/ulesfinal/ 012].

SEC. (2012). Basic Petroleum Accounting for Petroleum Engineers. Society of Petroleum Engineers. [available on line at http:// www.onePetro.org]

Sharp, K. (2010). Discussion Paper Extractive Activities, July, Grant Thornton International, London. [available on line at: www.gti.org].

Sidle R.E, SPE and W. John Lee, SPE (2011). Demonstrating Reasonable Certainty under Principles – Based Oil and Gas Reserves Regulations. *SPE Economic & Management*, 3 (4), 241-246. [available on line at: www.Onepetro.org]

SPE, (1997). Petroleum Reserves Definitions [available on line at http://www. Spe.org].

SPE, (2007). Standards portaging to the Estimating and Auditing of Oil and Gas Reserves information [available on line at http://www.SPE.Org].

ثالثاً : مراجع أخرى حول البحث:

١- مراجع أخرى حول البحث باللغة العربية:

التقارير السنوية لشركات إنتاج البترول فى مصر.

دليل تكاليف الإنتاج بالشركة العامة للبترول.

غالى ، جورج دانيال . (١٩٩١). دراسة تحليلية لأثر المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والاستكشاف على الإفصاح المحاسبى فى شركات البترول. *المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى.

قمصان، صلاح جمال الدين محمود. (١٩٩٨). *إطار مقترح لتطوير أساليب قياس التكلفة لنشاط إنتاج البترول فى ظل سياسة الخصخصة – دراسة تطبيقية*. رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية – جامعة قناة السويس، ١٩٩٨.

معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد، قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٥٧٠ لسنة ٢٠٠٦ وقراراته المعدلة، الطبعة الثانية، ٢٠١٠ .

موقع معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS على شبكة الإنترنت

: http://www.iasplus.om/en/standards

موقع معايير FASB على شبكة الانترنت -------- http://www.fasb.org/home

موقع معايير U.S. GAAP على شبكة الانترنت htpp://cpaclass.com/gaap/gaap-us-101.htm

موقع شركات خدمات بترولية http://www.nabors.coml,ru

٢- مراجع أخرى حول البحث باللغة الإنجليزية:

Cleary, G. (2009). SEC Adopts Major Revisions to Oil and Gas Disclosure Requirement, Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLP, New York: [available on line at http://www. clearygottlieb. com].

Corinne, C., Irvine, H.S., & Kaidonis, M. (2009). Extractive Industries accounting and Economic Consequences: Past, Present and Future. *Accounting Forum* , 33, 27-37.

FASB, (Feb. 1979). Statement of Financial Accounting Standards No. 25 Suspension of Certain Accounting Requirements for Oil and Gas Producing Companies.

Glenn, B., et al. (2010). Discussion Paper Extractive Activities, Accounting International Standards Board, IASCF. pp24, 108.

IASB, (2003). International Accounting Standards No. 16, Property, Plant and Equipment.

IASB, (2007). Extractive Activities Research Project: Agenda Paper 4A [available online at http: /www. asb. rg/ urrent Prjoects/Extractive+ Activities Meeting Summaries and+ bserver+Notes/IASB+October+2006.htm].

IASB, (2007). Extractive Activities Research Project: Agenda Paper 15A [available online at htt://www .iab. org/ Current + Projects /IASB+Projects Extractive + Activities /Meeting+ Summaries+and+Observer+Notes/IASB+June+2007.htm].

IASB, (2007). Extractive Activities Research Project: Agenda Paper 4B. [available online at http://www.iasb.org/Current +Projects/ IASB+ Project / Extrative + Activities /Meeting +Summaries+and+Observer+Notes/IASB+October+2006.ntm].

KMPG (IFRS), (2008). Compared to, U.S. GAAP: An Overview, May, KPMG LLP Cameron, H, Brian Taylor, 2007, Financial reporting in the mining industry, Pricewaterhouse Cooper LLp, pp7-11.

KMPG, (2008). Impact of IFRS on the Mining Industry, KPMG LLP, a Canadian limited, p1-4.

Paula, A. Wilson and FERN Zabriskie. (2010). When the Gold is Gone: Reporting of Assets Retirement Obligations for the Ultimate Cleanup of Closed Mining Operations. *Accounting and the Public Internet* , 10 (1), 57-87.

SEC. (1978). Accounting Series Release No. 253: Disclosure of Oil and Gas Reserves and Operations; Amendments to Regulation S-K CCH Federal Securities Law Report 1978 Decisions. Commerce Clearing House, Chicago: SEC.

SEC. (2008). Concept Release on Possible Revisions to The Disclosure Requirement Relating to Oil and Gas Reserves. [Commentary]. [available online at http://www. sec.gov/ comments/s7-29-07/s72907. shtm].

SEC. (2009). Concept Release on Possible Revisions to The Disclosure Requirements Relating to Oil and Gas Reserves. [Release Nos. 33-8870; 34-56945; File No. S7] [available on line at: www.sec.gov].

القسم الثامن

ملاحق البحث

١/٨ قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ أو الأستاذة /

تنفرد الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية ومنها شركات البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول بخصائص معينة ، ومن تلك الخصائص وجود درجة عالية من المخاطرة ، بالإضافة إلى زيادة درجة عدم التأكد المصاحبة لتلك الأنشطة .

ويتعلق هذا البحث بمشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي في نشاط الصناعات الاستخراجية بالتطبيق علي نشاط البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول في ظل الخصائص التي ينفرد بها هذا النشاط من ناحية ، وغياب معيار محاسبي محدد وواضح للمحاسبة عن نشاط البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول من ناحية أخري ، أضف إلي ذلك أن تعدد بدائل الاعتراف والقياس المحاسبي في هذا القطاع الحيوي قد ينتج عنه تأثير علي نتائج الأعمال وتقييم الأداء وإجراء المقارنات بين الشركات العاملة في هذا القطاع .

وتعد هذه الاستمارة محاولة للوقوف علي المشكلات الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي في هذا القطاع الحيوي ، وعرض وتحليل البدائل المختلفة للمعالجة المحاسبية لهذه المشكلات من ناحية ومحاوله وضع إطار محدد واضح ومتكامل للمعالجة المحاسبية لمشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية و/ أو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والممارسات المهنية من ناحية أخري .

ولما كان لأرائكم الدور الرئيسي في استكمال هذا البحث فأنني أرجو تعاونكم في الإجابة علي الأسئلة الواردة في القائمة المرفقة .

ونرجو ونعتذر لسيادتكم مسبقا علي ما قد نسببه لكم من مشقة وتضحية بوقتكم الثمين. ونحيط سيادتكم أن هذه البيانات سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وليس لأي غرض أخر.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحث

المحور الأول:
درجة أهمية مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بنشاط إنتاج البترول

س١: ينتج عن الطبيعة الخاصة للشركات التي تمارس أنشطة البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول مشكلات متعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي تختلف عن مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للشركات التي تمارس الأنشطة الأخرى ، من فضلك حدد درجة الأهمية لكل من المشكلات التالية .

المشكلات	هام جداً	هام	محايد	غير هام	غير هام على الإطلاق
مشكلات الاعتراف					
مشكلات القياس المحاسبي					

س٢ : تنفرد الشركات التي تمارس الأنشطة الاستخراجية ومنها نشاط البحث والاستكشاف وتنمية وإنتاج البترول بخصائص معينة ، وبين تلك الخصائص وجود درجة عالية من المخاطرة ، بالإضافة إلى زيادة عدم التأكد المصاحبة لتلك الأنشطة .

نعم | لا

المحور الثاني:
مشكلات الاعتراف المحاسبي فى الصناعات الاستخراجية بين طبيعة الصناعة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والمحلية

س١: وفقاً للفقرة (٤٩) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية ضمن المعايير المحاسبية المصرية يتم تعريف الأصل بأنه " مورد تسطير عليه المنشاة نتيجة لإحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ".

هلي ترى من وجهة نظركم ، إن تعريف الأصل الوارد في الفقرة رقم (٤٩) ينطبق علي الاحتياطيات التي يتم اكتشافها من الزيت والغاز في الشركة .

نعم	لا

س٢: يتم الاعتراف بالعنصر داخل القوائم المالية إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفي بمعايير الاعتراف المحددة وهي " وفقاً للفقرة (٨٢) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية ".

أ- كان من المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلي أو من المنشاة.

ب- كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجه من الثقة.

هل تري من وجهة نظركم ، إن معيار الاعتراف بالأصل الوارد في الفقرة رقم (٨٢) ينطبق علي الاحتياطيات الذي يتم اكتشافها من الزيت والغاز .

نعم	لا

س٣:هناك ضرورة للاعتراف بالاحتياطيات من الزيت والغاز كأصل من أصول قائمة المركز المالي في شركات إنتاج البترول وفقاً للفقرة رقم (٤٩) والفقرة رقم (٨٢) من

إطار إعداد وعرض القوائم المالية ضمن معايير المحاسبة المصرية ، من فضلك حدد درجة موافقتك .

	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق

س٤: في ظل الممارسات المهنية الحالية في شركات البحث والاستكشاف وإنتاج البترول ، هل يتم الاعتراف بالمكتشف من الاحتياطات كأصول ضمن المحتوي الإخباري للقوائم المالية .

نعم　　لا

س٥: إذا كانت الإجابة السابقة " لا " ما هي المبررات من وجهة نظركم العلمية والعملية ؟

.....

.....

.....

س٦:هل توافق علي وجود فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين الممارسات المهنية في شركات إنتاج البترول بشان الاعتراف بالاحتياطيات المؤكدة من الزيت والغاز كأصل من أصول الشركة .

	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق

المحور الثالث:
مشكلات القياس المحاسبي

س ١: إذا تم الاعتراف بالاستكشافات البترولية وما يتولد عنها من احتياطيات كأصول في الميزانية ، ما هو أساس القياس المحاسبي الذي يفى بخاصية ملاءمة القياس وخاصية المصداقية في القياس المحاسبي .

أسس القياس المحاسبي	خاصية الملاءمة			خاصية المصداقية في القياس		
	موافق	محايد	غير موافق	موافق	محايد	غير موافق
التكلفة التاريخية						
التكلفة الجارية						
القيمة الاستردادية						
القيمة الحالية						
القيمة العادلة						

س ٢: في حالة إتباع الشركة القيمة العادلة كأساس لقياس قيمة الاحتياطيات من الزيت والغاز في نهاية الفترة المالية ، ما هي من وجهة نظركم المعالجة المحاسبية الملائمة لفروق إعادة الاحتياطيات النفطية بالزيادة ؟

١) تعتبر إيرادات محققة وترحل إلي الجانب الدائن من حسابات النتيجة . ☐

٢) تعتبر إيرادات غير محققة وترحل إلي احد بنود حقوق المساهمين . ☐

٣) أخري ، اذكرها من فضلك .

.....

.....

س ٣: في حالة إذا كانت فروق إعادة التقييم بالنقص، ما هي من وجهة نظركم المعالجة المحاسبية الملائمة ؟

١) تعتبر خسائر محققة تحمل علي حسابات النتيجة مع تكوين مخصص اضمحلال. ☐

٢) تعتبر خسائر محققة تحمل علي حسابات النتيجة مع تخفيض حـ / الأصل مباشرة. ☐

٣) أخري ، اذكرها من فضلك .

.....

س ٤: هناك جدل بين معدى ومستخدمى التقارير المالية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمخزون غير القابل للشحن Dead stock فأي المعالجات المحاسبية التالية تعتبر المعالجة المحاسبية الملائمة التي تفئ بمتطلبات المعايير المحاسبية من جانب ، وطبيعة الصناعة من جانب آخر .

المعالجات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق
١. مصروف معترف به في قائمة الدخل وفقاً للبند (٩٥) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية.					
٢. يعتبر جزء من مخزون أخر المدة.					
٣. لا يتخذ إي إجراء محاسبي بخصوص ذلك المخزون.					

س ٥: هناك جدل بين معدى ومستخدمى التقارير المالية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لنفقات خدمات الآبار والتحسينات Work Over ، فأي المعالجات المحاسبية التالية تعتبر المعالجة المحاسبية الملائمة التي تفى بمتطلبات المعايير المحاسبية من جانب ، وطبيعة الصناعة من جانب أخر .

المعالجـــــات	ملائم جداً	ملائم	محايد	غير ملائم	غير ملائم علي الإطلاق
١. تتم معالجة كافة المنصرف علي أعمال Work Over ضمن المصروفات الجارية بقائمة الدخل.					
٢. النفقات الخاصة ببعض حالات . Casing والـ tubbing والطلمبات الكهربائية الغاطسة Pumps يتم رسملتها (إضافتها لقيمة الآبار) وباق إعمال Work Over تعالج باعتبارها مصروفات صيانة تحمل علي قائمة الدخل .					
٣. أخري ، اذكرها					

س ٦: هناك جدل بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشان المعالجة المحاسبية لنفقات تعزيز الإنتاج ، فأي المعالجات المحاسبية التالية تعتبر المعالجة المحاسبية الملائمة في ضوء الممارسات الحالية من ناحية ، ومن ناحية أخري في ضوء المعايير المحاسبية.

المعالجات	ملائم جداً	ملائم	محايد	غير ملائم	غير ملائم علي الإطلاق
١. تعالج باعتبارها مصروفات تنمية ويفصح عنها ضمن حـ / الأصول الاخري باعتبار أن هذه النفقات تزيد من كفاءة الآبار الإنتاجية .					
٢. تعالج باعتبارها مصروفات جارية باعتبار أن هذه النفقات لا تزيد من كمية المخزون (زيت وغاز) في الخزانات وإنما هي مجرد محفزات لاستخراجها من الخزانات والاستفادة منها .					

س ٧: هناك جدل بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية للنفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات ، فأى من المعالجات المحاسبية التالية تعد معالجة ملائمة من وجهة نظركم .

المعالجات	ملائم جداً	ملائم	محايد	غير ملائم	غير ملائم علي الإطلاق
١. معالجة النفقات المقدرة للتفكيك وإزالة المنشآت والمعدات والمتمثلة معظمها في الأجور والنقل والإشراف باعتبارها مصروفات جارية تحمل علي قائمة الدخل .					
٢. تتضمن القيمة الدفترية للمنشات والمعدات التكاليف المقدرة للتفكيك وإزالة هذه المنشات والمعدات أو نقلها إلي حقل أخر أو منطقة أخري وفقاً للبند (ج) من الفقرة (١٦) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) .					

س ٨: هناك جدل بين معدى ومستخدمى التقارير المالية بشأن المعالجة المحاسبية لواقعة التخلي عن مناطق الامتياز لصالح الدولة ، فأى من المعالجات المحاسبية التالية تعد معالجة ملائمة من وجهة نظركم في ضوء المعايير المحاسبية من ناحية ، وطبيعة الصناعة من ناحية أخري.

المعالجات	ملائم جداً	ملائم	محايد	غير ملائم	غير ملائم علي الإطلاق
١. تقوم الشركة باستبعاد كامل قيمة الحقل (منطقة الامتياز) من أصولها طبقاً للفقرة (٦٧) بند (أ) من المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) ويتم الرجوع إلي الفقرة (٦٣) من نفس المعيار وكذلك المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) للاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول إن وجدت.					
٢. أخري ، اذكرها من فضلك .					

Reliability Q

Warnings

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
3	.721

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
5	.797

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
22	.884

Reliability X

Warnings

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
3	.828

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
5	.866

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
22	.902

One-Sample Test Q

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.7142	4.3658	4.54000	.000	49	52.359	Q1a
4.8366	4.5234	4.68000	.000	49	60.052	Q1b
2.0202	1.9398	1.98000	.000	49	99.000	Q2
1.9979	1.8421	1.92000	.000	49	49.540	Q3
1.9452	1.7348	1.84000	.000	49	35.133	Q4
4.0997	3.6603	3.88000	.000	49	35.492	Q5
1.2903	1.0697	1.18000	.000	49	21.500	Q6
4.1519	3.8481	4.00000	.000	49	52.915	Q8
1.7778	1.5022	1.64000	.000	49	23.917	Q10
1.6031	1.3169	1.46000	.000	49	20.506	Q11
5.0323	4.6714	4.85185	.000	26	55.282	Q12a
4.9905	4.5650	4.77778	.000	17	47.384	Q12c
4.8580	4.4920	4.67500	.000	39	51.661	Q13a
4.8400	4.4771	4.65854	.000	40	51.888	Q14a
4.8274	4.4750	4.65116	.000	42	53.271	Q15a
5.3412	4.1588	4.75000	.000	7	19.000	Q15b
4.6293	4.1614	4.39535	.000	42	37.908	Q16

One-Sample Test X

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.7383	4.2217	4.48000	.000	49	34.853	X1a
4.7383	4.2217	4.48000	.000	49	34.853	X1b
1.8489	1.5911	1.72000	.000	49	26.815	X3
1.8489	1.5911	1.72000	.000	49	26.815	X4
3.5671	2.6729	3.12000	.000	49	14.023	X5
4.0020	3.2780	3.64000	.000	49	20.204	X8
2.0163	1.9037	1.96000	.000	49	70.015	X10
1.7778	1.5022	1.64000	.000	49	23.917	X11
5.2004	3.9424	4.57143	.000	13	15.701	X12a
5.0396	4.7786	4.90909	.000	21	78.253	X12c
4.8979	4.5803	4.73913	.000	45	60.104	X13a
5.0281	4.8386	4.93333	.000	29	106.504	X14a
5.0881	4.5119	4.80000	.000	19	34.871	X14b
4.9116	4.4217	4.66667	.000	41	38.475	X15a
4.7999	4.4801	4.64000	.000	49	58.298	X16

Frequencies

Statistics

		Q1a	Q1b	Q2
N	Valid	50	50	50
	Missing	0	0	0
Mean		4.5400	4.6800	1.9800
Std. Deviation		.61312	.55107	.14142
Variance		.376	.304	.020

Frequency Table

Q1a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	3	6.0	6.0	6.0
	IMPORTANT	17	34.0	34.0	40.0
	V,.IMPORTANT	30	60.0	60.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q1b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	4.0	4.0
	IMPORTANT	12	24.0	24.0	28.0
	V,.IMPORTANT	36	72.0	72.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	1	2.0	2.0	2.0
	YES	49	98.0	98.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		Q3	Q4	Q5	Q6	Q8
N	Valid	50	50	50	50	50
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1.9200	1.8400	3.8800	1.1800	4.0000
Std. Deviation		.27405	.37033	.77301	.38809	.53452
Variance		.075	.137	.598	.151	.286

Frequency Table

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	4	8.0	8.0	8.0
	YES	46	92.0	92.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	8	16.0	16.0	16.0
	YES	42	84.0	84.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NOT AGREE	1	2.0	2.0	2.0
	NATURAL	15	30.0	30.0	32.0
	AGREE	23	46.0	46.0	78.0
	COMLETLY AGREE	11	22.0	22.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	41	82.0	82.0	82.0
	YES	9	18.0	18.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NOT AGREE	1	2.0	2.0	2.0
	NATURAL	4	8.0	8.0	10.0
	AGREE	39	78.0	78.0	88.0
	COMLETLY AGREE	6	12.0	12.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		Q9a1	Q9a2	Q9a3	Q9a4	Q9a5
N	Valid	4	19	0	0	29
	Missing	46	31	50	50	21
Mean		3.0000	3.0000			3.0000
Std. Deviation		.00000	.00000			.00000
Variance		.000	.000			.000

Frequency Table

Q9a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	4	8.0	100.0	100.0
Missing	System	46	92.0		
Total		50	100.0		

Q9a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	19	38.0	100.0	100.0
Missing	System	31	62.0		
Total		50	100.0		

Q9a3

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

Q9a4

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

Q9a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	29	58.0	100.0	100.0
Missing	System	21	42.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		Q9b1	Q9b2	Q9b3	Q9b4	Q9b5
N	Valid	1	20	0	0	27
	Missing	49	30	50	50	23
Mean		3.0000	3.0000			3.0000
Std. Deviation			.00000			.00000
Variance			.000			.000

Frequency Table

Q9b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	1	2.0	100.0	100.0
Missing	System	49	98.0		
Total		50	100.0		

Q9b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	20	40.0	100.0	100.0
Missing	System	30	60.0		
Total		50	100.0		

Q9b3

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

Q9b4

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

Q9b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	27	54.0	100.0	100.0
Missing	System	23	46.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		Q10	Q11
N	Valid	50	50
	Missing	0	0
Mean		1.6400	1.4600
Std. Deviation		.48487	.50346
Variance		.235	.253

Frequency Table

Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	36.0	36.0	36.0
	2	32	64.0	64.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	54.0	54.0	54.0
	2	23	46.0	46.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		Q12a	Q12b	Q12c	Q13a	Q13b
N	Valid	27	5	18	40	10
	Missing	23	45	32	10	40
Mean		4.8519	5.0000	4.7778	4.6750	5.0000
Std. Deviation		.45605	.00000	.42779	.57233	.00000
Variance		.208	.000	.183	.328	.000

Frequency Table

Q12a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	1	2.0	3.7	3.7
	AGREE	2	4.0	7.4	11.1
	COMLETLY AGREE	24	48.0	88.9	100.0
	Total	27	54.0	100.0	
Missing	System	23	46.0		
Total		50	100.0		

Q12b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMLETLY AGREE	5	10.0	100.0	100.0
Missing	System	45	90.0		
Total		50	100.0		

Q12c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	4	8.0	22.2	22.2
	COMLETLY AGREE	14	28.0	77.8	100.0
	Total	18	36.0	100.0	
Missing	System	32	64.0		
Total		50	100.0		

Q13a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	5.0	5.0
	SUITABLE	9	18.0	22.5	27.5
	VERY SUITABLE	29	58.0	72.5	100.0
	Total	40	80.0	100.0	
Missing	System	10	20.0		
Total		50	100.0		

Q13b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	VERY SUITABLE	10	20.0	100.0	100.0
Missing	System	40	80.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		Q14a	Q14b	Q15a	Q15b	Q16
N	Valid	41	9	43	8	43
	Missing	9	41	7	42	7
Mean		4.6585	5.0000	4.6512	4.7500	4.3953
Std. Deviation		.57488	.00000	.57253	.70711	.76031
Variance		.330	.000	.328	.500	.578

Frequency Table

Q14a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	4.9	4.9
	SUITABLE	10	20.0	24.4	29.3
	VERY SUITABLE	29	58.0	70.7	100.0
	Total	41	82.0	100.0	
Missing	System	9	18.0		
Total		50	100.0		

Q14b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	VERY SUITABLE	9	18.0	100.0	100.0
Missing	System	41	82.0		
Total		50	100.0		

Q15a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	4.7	4.7
	SUITABLE	11	22.0	25.6	30.2
	VERY SUITABLE	30	60.0	69.8	100.0
	Total	43	86.0	100.0	
Missing	System	7	14.0		
Total		50	100.0		

Q15b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	1	2.0	12.5	12.5
	VERY SUITABLE	7	14.0	87.5	100.0
	Total	8	16.0	100.0	
Missing	System	42	84.0		
Total		50	100.0		

Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	7	14.0	16.3	16.3
	SUITABLE	12	24.0	27.9	44.2
	VERY SUITABLE	24	48.0	55.8	100.0
	Total	43	86.0	100.0	
Missing	System	7	14.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		X1a	X1b	X2
N	Valid	50	50	50
	Missing	0	0	0
Mean		4.4800	4.4800	2.0000
Std. Deviation		.90891	.90891	.00000
Variance		.826	.826	.000

Frequency Table

X1a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMPLETLY NOT IMPORTANT	2	4.0	4.0	4.0
	NATURAL	2	4.0	4.0	8.0
	IMPORTANT	14	28.0	28.0	36.0
	V,.IMPORTANT	32	64.0	64.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X1b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMPLETLY NOT IMPORTANT	2	4.0	4.0	4.0
	NATURAL	2	4.0	4.0	8.0
	IMPORTANT	14	28.0	28.0	36.0
	V,.IMPORTANT	32	64.0	64.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	YES	50	100.0	100.0	100.0

Frequencies

Statistics

		X3	X4	X5	X6	X8
N	Valid	50	50	50	50	50
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1.7200	1.7200	3.1200	1.0000	3.6400
Std. Deviation		.45356	.45356	1.57325	.00000	1.27391
Variance		.206	.206	2.475	.000	1.623

Frequency Table

X3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	14	28.0	28.0	28.0
	YES	36	72.0	72.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	14	28.0	28.0	28.0
	YES	36	72.0	72.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMPLETLY NOT AGREE	14	28.0	28.0	28.0
	NOT AGREE	4	8.0	8.0	36.0
	NATURAL	6	12.0	12.0	48.0
	AGREE	14	28.0	28.0	76.0
	COMLETLY AGREE	12	24.0	24.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	41	82.0	82.0	82.0
	YES	9	18.0	18.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMPLETLY NOT AGREE	6	12.0	12.0	12.0
	NOT AGREE	4	8.0	8.0	20.0
	NATURAL	4	8.0	8.0	28.0
	AGREE	24	48.0	48.0	76.0
	COMLETLY AGREE	12	24.0	24.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		X9a1	X9a2	X9a3	X9a4	X9a5
N	Valid	6	14	0	0	30
	Missing	44	36	50	50	20
Mean		3.0000	3.0000			3.0000
Std. Deviation		.00000	.00000			.00000
Variance		.000	.000			.000

Frequency Table

X9a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	6	12.0	100.0	100.0
Missing	System	44	88.0		
Total		50	100.0		

X9a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	14	28.0	100.0	100.0
Missing	System	36	72.0		
Total		50	100.0		

X9a3

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

X9a4

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

X9a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	30	60.0	100.0	100.0
Missing	System	20	40.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		X9b1	X9b2	X9B3	X9b4	X9b5
N	Valid	8	12	0	0	30
	Missing	42	38	50	50	20
Mean		3.0000	3.0000			3.0000
Std. Deviation		.00000	.00000			.00000
Variance		.000	.000			.000

Frequency Table

X9b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	8	16.0	100.0	100.0
Missing	System	42	84.0		
Total		50	100.0		

X9b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	12	24.0	100.0	100.0
Missing	System	38	76.0		
Total		50	100.0		

X9B3

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

X9b4

		Frequency	Percent
Missing	System	50	100.0

X9b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	30	60.0	100.0	100.0
Missing	System	20	40.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		X10	X11
N	Valid	50	50
	Missing	0	0
Mean		1.9600	1.6400
Std. Deviation		.19795	.48487
Variance		.039	.235

Frequency Table

X10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	4.0	4.0	4.0
	2	48	96.0	96.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

X11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	18	36.0	36.0	36.0
	2	32	64.0	64.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		X12a	X12b	X12c	X13a	X13b
N	Valid	14	14	22	46	4
	Missing	36	36	28	4	46
Mean		4.5714	5.0000	4.9091	4.7391	5.0000
Std. Deviation		1.08941	.00000	.29424	.53478	.00000
Variance		1.187	.000	.087	.286	.000

Frequency Table

X12a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NOT AGREE	2	4.0	14.3	14.3
	COMLETLY AGREE	12	24.0	85.7	100.0
	Total	14	28.0	100.0	
Missing	System	36	72.0		
Total		50	100.0		

X12b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	COMLETLY AGREE	14	28.0	100.0	100.0
Missing	System	36	72.0		
Total		50	100.0		

X12c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AGREE	2	4.0	9.1	9.1
	COMLETLY AGREE	20	40.0	90.9	100.0
	Total	22	44.0	100.0	
Missing	System	28	56.0		
Total		50	100.0		

X13a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	4.3	4.3
	SUITABLE	8	16.0	17.4	21.7
	VERY SUITABLE	36	72.0	78.3	100.0
	Total	46	92.0	100.0	
Missing	System	4	8.0		
Total		50	100.0		

X13b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	VERY SUITABLE	4	8.0	100.0	100.0
Missing	System	46	92.0		
Total		50	100.0		

Frequencies

Statistics

		X14a	X14b	X15a	X15b	X16
N	Valid	30	20	42	8	50
	Missing	20	30	8	42	0
Mean		4.9333	4.8000	4.6667	5.0000	4.6400
Std. Deviation		.25371	.61559	.78606	.00000	.56279
Variance		.064	.379	.618	.000	.317

Frequency Table

X14a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	SUITABLE	2	4.0	6.7	6.7
	VERY SUITABLE	28	56.0	93.3	100.0
	Total	30	60.0	100.0	
Missing	System	20	40.0		
Total		50	100.0		

X14b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	10.0	10.0
	VERY SUITABLE	18	36.0	90.0	100.0
	Total	20	40.0	100.0	
Missing	System	30	60.0		
Total		50	100.0		

X15a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NOT SUITABLE	2	4.0	4.8	4.8
	NATURAL	2	4.0	4.8	9.5
	SUITABLE	4	8.0	9.5	19.0
	VERY SUITABLE	34	68.0	81.0	100.0
	Total	42	84.0	100.0	
Missing	System	8	16.0		
Total		50	100.0		

X15b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	VERY SUITABLE	8	16.0	100.0	100.0
Missing	System	42	84.0		
Total		50	100.0		

X16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NATURAL	2	4.0	4.0	4.0
	SUITABLE	14	28.0	28.0	32.0
	VERY SUITABLE	34	68.0	68.0	100.0
	Total	50	100.0	100.0	

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X1a	Q1a		
50	50	N	
4.4800	4.5400	Mean	Normal Parameters(a,b)
.90891	.61312	Std. Deviation	
.356	.373	Absolute	Most Extreme Differences
.284	.227	Positive	
-.356	-.373	Negative	
2.520	2.641	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X1b	Q1b		
50	50	N	
4.4800	4.6800	Mean	Normal Parameters(a,b)
.90891	.55107	Std. Deviation	
.356	.331	Absolute	Most Extreme Differences
.284	.219	Positive	
-.356	-.331	Negative	
2.520	2.540	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X2	Q2		
50	50	N	
2.0000	1.9800	Mean	Normal Parameters(a,b)
.00000(c)	.14142	Std. Deviation	
	.536	Absolute	Most Extreme Differences
	.444	Positive	
	-.536	Negative	
	3.792	Kolmogorov-Smirnov Z	
	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X3	Q3		
50	50	N	
1.7200	1.9200	Mean	Normal Parameters(a,b)
.45356	.27405	Std. Deviation	
.451	.535	Absolute	Most Extreme Differences
.269	.385	Positive	
-.451	-.535	Negative	
3.193	3.782	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X4	Q4		
50	50	N	
1.7200	1.8400	Mean	Normal Parameters(a,b)
.45356	.37033	Std. Deviation	
.451	.507	Absolute	Most Extreme Differences
.269	.333	Positive	
-.451	-.507	Negative	
3.193	3.586	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X5	Q5		
50	50	N	
3.1200	3.8800	Mean	Normal Parameters(a,b)
1.57325	.77301	Std. Deviation	
.232	.242	Absolute	Most Extreme Differences
.191	.218	Positive	
-.232	-.242	Negative	
1.641	1.709	Kolmogorov-Smirnov Z	
.009	.006	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X6	Q6		
50	50	N	
1.0000	1.1800	Mean	Normal Parameters(a,b)
.00000(c)	.38809	Std. Deviation	
	.499	Absolute	Most Extreme Differences
	.499	Positive	
	-.321	Negative	
	3.526	Kolmogorov-Smirnov Z	
	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X8	Q8		
50	50	N	
3.6400	4.0000	Mean	Normal Parameters(a,b)
1.27391	.53452	Std. Deviation	
.331	.400	Absolute	Most Extreme Differences
.149	.380	Positive	
-.331	-.400	Negative	
2.342	2.828	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X9a	Q9a		
50	50	N	
3.0000	3.0000	Mean	Normal Parameters(a,b)
.14321	.26468	Std. Deviation	
.511	.531	Absolute	Most Extreme Differences
.292	.373	Positive	
-.337	-.331	Negative	
1.842	1.506	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

X9b	Q9b		
50	50	N	
3.0000	3.0000	Mean	Normal Parameters(a,b)
.13351	.24268	Std. Deviation	
.498	.511	Absolute	Most Extreme Differences
.278	.344	Positive	
-.322	-.311	Negative	
1.901	1.443	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X10	Q10		
50	50	N	
1.9600	1.6400	Mean	Normal Parameters(a,b)
.19795	.48487	Std. Deviation	
.540	.411	Absolute	Most Extreme Differences
.420	.267	Positive	
-.540	-.411	Negative	
3.819	2.907	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X11	Q11		
50	50	N	
1.6400	1.4600	Mean	Normal Parameters(a,b)
.48487	.50346	Std. Deviation	
.411	.360	Absolute	Most Extreme Differences
.267	.360	Positive	
-.411	-.318	Negative	
2.907	2.542	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X12	Q12		
50	50	N	
4.5714	4.8519	Mean	Normal Parameters(a,b)
1.08941	.45605	Std. Deviation	
.510	.516	Absolute	Most Extreme Differences
.347	.373	Positive	
-.510	-.516	Negative	
1.909	2.682	Kolmogorov-Smirnov Z	
.342	.211	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X13	Q13		
50	50	N	
4.7391	4.6750	Mean	Normal Parameters(a,b)
.53478	.57233	Std. Deviation	
.470	.440	Absolute	Most Extreme Differences
.313	.285	Positive	
-.470	-.440	Negative	
3.186	2.782	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X14	Q14		
50	50	N	
4.9333	4.6585	Mean	Normal Parameters(a,b)
.25371	.57488	Std. Deviation	
.537	.431	Absolute	Most Extreme Differences
.396	.276	Positive	
-.537	-.431	Negative	
2.941	2.760	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X15	Q15		
50	50	N	
4.6667	4.6512	Mean	Normal Parameters(a,b)
.78606	.57253	Std. Deviation	
.474	.427	Absolute	Most Extreme Differences
.336	.271	Positive	
-.474	-.427	Negative	
3.070	2.797	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

X16	Q16		
50	50	N	
4.6400	4.3953	Mean	Normal Parameters(a,b)
.56279	.76031	Std. Deviation	
.419	.345	Absolute	Most Extreme Differences
.261	.213	Positive	
-.419	-.345	Negative	
2.961	2.262	Kolmogorov-Smirnov Z	
.000	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a Test distribution is Normal.
b Calculated from data.