

جامعة غرداية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة
من إعداد الطالب:
- قطيب محمد
بعنوان:

القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل IFRS6
دراسة حالة شركة SONATRACH قسم الحفر بقاعدة 24 فيبرابر بحاسي
مسعود

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	- جامعة غرداية)	الدكتور عجيله محمد (أستاذ محاضراً
مشرفا ومقررا	- جامعة غرداية)	الدكتور. قطيب عبد القادر (أستاذ محاضر أ
مشرفا مساعدا	- جامعة غرداية)	الدكتور. سعيداني محمد السعيد (أستاذ محاضر أ
مناقشا	- جامعة غرداية)	الدكتور بهاز جيلالي (أستاذ محاضراً
مناقشا	- جامعة غرداية)	الدكتورة. شرع مريم (أستاذة محاضرت أ

السنة الجامعية: 2018-2019

جامعة غرداية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

- قطيب محمد

بعنوان:

القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل IFRS6
دراسة حالة شركة SONATRACH قسم الحفر بقاعدة 24 فيبراير

بحاسي مسعود

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	- جامعة غرداية)	(أستاذ محاضراً	الدكتور عجيلة محمد
مشرفا ومقررا	- جامعة غرداية)	(أستاذ محاضراً	الدكتور. قطيب عبد القادر
مشرفا مساعدا	- جامعة غرداية)	(أستاذ محاضراً	الدكتور. سعيداني محمد السعيد)
مناقشا	- جامعة غرداية)	(أستاذ محاضراً	الدكتور بهاز جيلالي
مناقشا	- جامعة غرداية)	(أستاذة محاضرت أ	الدكتورة. شرع مريم

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمار جهدي وعلمي بفضل الله عزو جل

إلى والديا الكريمين حفظهما الله ورعاهما وأطال في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل أفراد عائلتي وأحبابي

إلى كل أصدقائي كل بإسمه

إلى كل من ساندني ودعمني من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة

إلى مكتبة الجامعة

قطيب محمد

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال حمدا وشكرا خالصا يليق بجلاله وعظيم
سلطانه

أتقدم بجزيل شكر وخالص إمتناني إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل سواء من
قريب أو من بعيد وأخص بالذكر:

الدكتور سعيداني محمد على إشرافه عليا ومساعدتي في إعداد هذه المذكرة.

الدكتور قطيب عبد القادر والذي لم يبخل عني بإرشاداته وتوجيهاته طوال فترة إنجاز
المذكرة.

كما لا يفوتني تقديم كامل الامتنان والتقدير إلى كافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم
التجارية وعلوم التسيير.

كما أتقدم بالشكر إلى جميع عمال مؤسسة سوناپراك قسم الحفر بقاعدة 24 فبراير
بحاسي مسعود الذين قدموا لي يد العون وأخص بالذكر إطارات قسم المالية والمحاسبة

وأشكر كذلك لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة وتقييم هذه المذكرة.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مختلف المفاهيم قياس المحاسبي ، اهميته والأهدافه، خطواته ومتطلبات طبيعة الصناعة الإستخراجية واهمية مرحلة إستكشاف في هذه الصناعة وتبسيط الضوء على مختلف أشكال وطرق قياس المحاسبي في الصناعة الإستخراجية وكذا الإطلاع على المعايير الإبلاغ المالي الخاصة في صناعة الإستخراجية والتعرف على إجراءات وآليات النظام المحاسبي المالي الخاصة بالقياس وعرض نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في المؤسسات البترولية الجزائرية، وهذا ما كان محور بحثنا حيث تمثلت إشكالية دراستنا ف

"ما اهمية تطبيق معيار إبلاغ المالي الدولي (IFRS6) في قياس تكلفة إستكشاف الموارد الطبيعية لصناعة الإستخراجية في المؤسسات البترولية الجزائرية؟"
وبغية الإجابة على الإشكالية قمنا بمحاولة معرفة مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة لبند معيار إبلاغ المالي الدولي6، حيث تم التركيز على دراسة الجانب المحاسبي للعمليات إستكشاف تكاليف الموارد الطبيعية، لنخلص في نهاية الدراسة إلى نتائج تساعد وتتوافق مع طبيعة ونشاط المؤسسة محل الدراسة والمؤسسات الفاعلة في نفس النشاط.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، قياس المحاسبي، تكاليف الموارد الطبيعية، مرحلة البحث

وإستكشاف ، معيار إبلاغ المالي(IFRS6).

Résumé

Le but de cette étude est de mettre en lumière les différents concepts de mesure comptable, son importance et ses objectifs, ses étapes et les exigences de la nature de l'industrie extractive ainsi que l'importance du stade de la prospection dans cette industrie et de mettre en évidence les différentes formes et méthodes de mesure de la comptabilité dans l'industrie extractive ainsi que les normes spéciales d'information financière dans l'industrie extractive et les procédures d'identification Et les mécanismes du système de comptabilité financière pour mesurer et présenter les dépenses de la phase de recherche et d'exploration dans les institutions pétrolières algériennes, qui ont été au centre de nos recherches.

- **"Quelle est l'importance de la mise en œuvre de la norme internationale d'information financière (IFRS 6) pour mesurer le coût d'exploration des ressources naturelles de l'industrie extractive dans les institutions pétrolières algériennes"?**

Afin de répondre à ce problème, j'ai essayé de savoir dans quelle mesure l'institution en question avait appliqué les exigences de la norme IFRS 6, l'accent étant mis sur l'étude de l'aspect comptable de l'exploration du coût des ressources naturelles. Nous concluons à la fin de l'étude que les résultats sont cohérents avec la nature et l'activité de l'institution et des institutions actives dans la même activité.

.

MOTS-CLÉS : Normes comptables internationales, Mesure comptable, Coût des ressources naturelles, Norme d'information financière (IFRS), Phase de recherche et d'exploration.

قائمة المحتويات

الصفحة	
	الإهداء
	الشكر
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة المختصرات
أ	المقدمة
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة.
2	تمهيد
3	المبحث الأول: قياس تكاليف الاستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).
3	المطلب الأول: القياس المحاسبي عن تكاليف البحث واستكشاف الموارد الطبيعية.
8	المطلب الثاني: معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.
21	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة و النتائج المتوصل إليها
26	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
28	خلاصة الفصل
29	الفصل الثاني: دراسة متطلبات قياس المحاسبي وفق IFRS6 لتكاليف الموارد الطبيعية مديرية سوناطراك قسم الإنتاج قاعدة 24 فبراير بحاسي مسعود
30	تمهيد
31	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
31	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الأم
34	المطلب الثاني: تقديم مديرية سوناطراك قسم الإنتاج بقاعدة 24 فبراير حاسي مسعود

42	المبحث الثاني: قياس و التقييم المحاسبي لتكاليف البحث والإستكاف عن الموارد الطبيعية في المؤسسة سوناطراك والفروع (محل الدراسة).
42	المطلب الأول: قياس المحاسبي في شركة سوناطراك
44	المطلب الثاني: أهمية تطبيق طرق القياس المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية لتكاليف البحث واستكشاف الموارد الطبيعية.
47	خلاصة الفصل
49	الخاتمة
54	قائمة المصادر و المراجع
58	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13-12	يوضح قائمة المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية	الجدول 1.1
18	يوضح ملخص المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والبحث وفق لطريقتي المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية.	الجدول 2.1
20-19	يبين القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف طبقا لطريقتي التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة	الجدول 3.1
22-21	دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم	الجدول 4.1
23-22	دراسة سامح ماهر ابراهيم بشري	الجدول 5.1
23	دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف	الجدول 6.1
24	دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران	الجدول 7.1
25-24	دراسة Rais Hassen Mourad	الجدول 8.1
25	دراسة Réda Sefsaf	الجدول 9.1
227-6	مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة	الجدول 10.1
40-39	يوضح حجم تكاليف المقدره لإنشاء الآبار (البترول والغاز)حسب شركة سوناطراك	الجدول 1.2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	يوضح خطوات (مراحل) القياس المحاسبي	الشكل 1.1
7	يوضح مراحل الصناعة الإستخراجية	الشكل 2.1
33	يوضح مراحل الصناعة النفطية في سوناطراك وتوزيعها على فروعها	الشكل 1.2
35	الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج بمديرية سوناطراك بحاسي مسعود	الشكل 2.2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
59	يبين سند قيد بين الوحدات	الملحق 01
60	Les FACTURES AUX Nouveaux Puits ANNE2018	الملحق 02
62	يوضح سند تسجيل وتقييد العمليات محاسبيا (العملية اليدوية)	الملحق 03
63	جدول إستثمارات إستقضاء لعينة الدراسة	الملحق 04
65	جدول إستثمارات 2 إستقضاء لعينة محل الدراسة	الملحق 05
68	تكاليف إنشاء وتشبيد الآبار .	الملحق 06
69	تكاليف المقدرة والحقيقية لإنشاء وتشبيد الآبار .	الملحق 07

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير إعداد التقارير المالية الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SCF	Système Comptable Financier	نظام المالي المحاسبي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة المالية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
ISAB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
ISO	international standards organization	المنظمة الدولية للمعايير
SE	Successful efforts	مجهودات الناجحة
FC	Full Cast	التكلفة الكلية
GAAP	Generally accepted accounting principle	المبادئ المحاسبية المقبولة بولاً عاماً
DP	DIRECTIONS Production	مديرية الإنتاج
ENAFOR	Entreprise Nationale de Forage	المؤسسة الوطنية للحفر والتقيب
ENAGE	Entreprise Nationale de Geophysique	المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء
ENTP	Entreprise Nationale des Travaux aux Puits	المؤسسة الوطنية لأعمال الحفر
SONATRACH	Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures	الشركة الوطنية لبحث وإنتاج ونقل وتكرير وتسويق المحروقات

مقدمة

أولاً - توطئة:

إن اختلاف التطبيقات المحاسبية بين مختلف دول العالم والناجمة بسبب التطورات الاقتصادية والاجتماعية وازدياد حركة الأعمال الدولية وإن الانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات قد تطلب وجود نوع من المقاييس التي تساعد على تضيق مجالات الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية وطرق القياس المتبعة والمساعدة على تحقيق المقارنة بين التقارير المالية للشركات المحلية والدولية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في مصداقيتها، و من أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التنسيق والتوفيق بين هذه الممارسات المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول العام، ولإرساء أسس عالمية للمحاسبة، تمخض عن ذلك ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية على مستوى العالم، وبهذا انطلقت العديد من المحاولات بغية اعتماد هذه المعايير على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح التي قامت بها العديد من الدول، والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار وذلك بتبنيها النظام المحاسبي المالي.

حيث تتجه اغلب دول العالم اليوم إلى تبني لغة محاسبية عالمية موحدة عبر تطبيق مجموعة من المعايير الدولية، خاصة تلك التي تولدت نتيجة مشروع التقارب المشترك والتي يطلق عليها المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، وقد تضمنت هذه المعايير على معيارا يخص قطاع النفط والغاز (IFRS 6) والمطبق من قبل أغلب الشركات النفطية العملاقة على مستوى العالم لغرض إيجاد لغة محاسبية مشتركة عالمية تخص هذا القطاع المهم، لما لهذه الصناعة من أهمية نسبية كبيرة بين مجموعة من مصادر الطاقة اللازمة لتسيير العالم وتميزها بطبيعة فنية واقتصادية خاصة، فعنصر المخاطرة وعدم التأكد من النتائج لا بد منه في مرحلة البحث والاستكشاف التي قد لا تؤدي إلى نتائج اقتصادية مجدية أو العكس قد تؤدي إلى نتائج مجدية تمكن من استرداد كامل تكاليف الاستثمارات خلال فترة وجيزة ، وقد نتج عن الطبيعة المتميزة لصناعة إنتاج إستخراجية تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة وقياس المحاسبي لمرحلة البحث والإستكشاف لهذه الصناعة ،وهذا بدوره جعل حاجة تبني هذا المعيار أمرا ضروريا لاسيما وان الجزائر تعد في طليعة البلدان المصدرة للنفط.

ثانياً - إشكالية البحث:

نظرا للأهمية المحاسبية في شركات الإستخراجية والتي تعتبر من نوع من المحاسبة المتخصصة وذلك لإن صناعة إستخراجية تتميز بطبيعة خاصة تخلق مشاكل تجعل معالجتها تختلف عن المعالجة المحاسبية لأي صناعة أخرى، وتكمن مشكلة البحث في تعدد الطرق المحاسبية المتعلقة بمعالجة تكاليف مرحلة البحث والإستكشاف في صناعة الإستخراجية وفي عدم وجود الموضوعية الآلية المتبعة في نظام

مقدمة

المحاسبي المالي للتعامل مع نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في صناعة إستخراجية إستناداً إلى (IFRS6).

على ضوء ما سبق، تتبلور معالم إشكالية دراستنا والتي يمكن صياغتها في السؤال المحوري التالي:

ما أهمية تطبيق معيار إبلاغ المالي (IFRS6) في قياس تكلفة إستكشاف الموارد الطبيعية لصناعة الإستخراجية في مؤسسة سونطراك وفروعها؟

من أجل الإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا تجزئتها إلى ثلاث أسئلة فرعية كما يلي:

1. ماذا يقصد بالقياس وما أهمية القياس المحاسبي في مؤسسة سونطراك وفروعها؟
2. هل هناك تعدد السياسات المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف وهل لايسبب مشاكل محاسبية وفي قياس وعرض القوائم المالية في مؤسسة سونطراك وفروعها ؟
3. ماأهمية إتزام مؤسسة سونطراك وفروعها بقواعد القياس المحاسبي لقياس التكاليف في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ونظام المالي المحاسبي (SCF).

ثالثاً - الفرضيات:

الفرضية الأولى: ترجمة كمية لأحداث الإقتصادية للمنشأة وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية إتخاذ القرار و له أهمية في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات الخاصة بتلك الأنشطة الاقتصادية المختلفة في المؤسسات البترولية.

الفرضية الثانية : وجود طرق محاسبية موحدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول يساهم في مصداقية القوائم المالية في شركات البترولية الجزائرية.

الفرضية الثالثة: للمؤسسات البترولية الجزائرية أهمية في إتزام بقواعد القياس، الإفصاح، التسجيل، المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ونظام المالي المحاسبي (SCF).

رابعاً - أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مختلف المفاهيم حول قياس المحاسبي ، اهميته والأهدافه، خطواته ؛
- الإطلاع على المعايير الإبلاغ المالي الخاصة في صناعة الإستخراجية؛
- تسليط الضوء إلى مختلف أشكال وطرق قياس المحاسبي في الصناعة الإستخراجية؛
- إبراز طبيعة الصناعة الإستخراجية واهمية مرحلة إستكشاف في هذه الصناعة؛
- التعرف على إجراءات وآليات النظام المحاسبي المالي الخاصة بالقياس وعرض نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في في المؤسسات البترولية الجزائرية ؛
- إعطاء صورة عن القيمة التي يضيفها تبني المعايير بالنسبة لشركات في المؤسسات محل الدراسة.

خامساً - أهمية الدراسة: : يمكن تقديم أهمية الدراسة كما يلي:

- يكتسب البحث أهميته من أهمية تقييم النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية خصوصا المعيار الدولي للإبلاغ المالي(IFRS6) والذي يتعلق باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية ، و يوافر حلول كثيرة للمشاكل المتعلقة بإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية والإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز؛
- الحاجة الملحة لأهمية تكاليف البحث والإستكشاف على المؤسسات، وأثر قياسها علي مصداقية القوائم المالية في المؤسسات البترولية الجزائرية؛
- نفقات الإستكشاف تمثل أهم النفقات التي لا بد لأي شركة تبحث وتنقب عن البترول من إنفاقها لظروف عدم التأكد والمخاطرة المالية يمكن أن تذهب معظم او كل الجهود والأموال المبذولة في البحث في منطقة ما هدرًا دون ايجاد البترول؛
- أهمية تكاليف البحث والإستكشاف في شركات البترول وأثر قياسها علي مصداقية القوائم المالية في الشركات المنتجة للبترول؛
- وجود طرق مختلفة لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف يؤدي في كثير من الأحيان الي اختلاف في النتائج.

سادساً - أسباب اختيار الموضوع: توجد أسباب موضوعية وذاتية نذكرها كمايلي:

1. الأسباب الموضوعية:

- الموضوع قيد الدراسة يتوافق وتخصص محاسبة؛
- كون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الإقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة؛

- الأهمية البالغة للموضوع، خاصة وأن المؤسسة مدرجة في قطاع الصناعة الإستخراجية؛
- نظرا للأهمية البالغة التي يحظى بها موضوع تطبيق معايير المحاسبة (IAS/IFRS) في المؤسسة الاقتصادية؛
- علاقة موضوع الدراسة بتخصص المحاسبة.

2. الأسباب الذاتية:

- الرغبة والميول لدراسة الموضوع؛ والإلمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال القياس المحاسبي وفق معايير إعداد تقارير المالية IFRS؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية ببحوث جديدة حول القياس محاسبي ومعايير محاسبية الدولية ؛
- إجراء بحث يتماشى مع التغيرات والتطورات الجديدة في مجال التدقيق؛
- الرغبة في اكتشاف الموضوع والإلمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال محاسبة في صناعة إستخراجية؛
- محاولة ربط وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي مع الجانب العملي المهني.

سابعاً - منهج البحث: بناء على طبيعة الإشكال المطروح والتساؤلات الفرعية في بحثنا وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذه الدراسة وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر الدراسة ، فإن المنهج المستخدم سيكون وصفيًا فيما يتعلق بالفصل الأول ، بما يتضمنه من مفاهيم صناعة الإستخراجية ومراحلها ومعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما سنقوم باعتماد منهج دراسة حالة في الفصل الثاني، ويتضمن دراسة حالة إحدى شركات الإقتصادية الجزائرية وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي والإجابة على إشكالية الدراسة، وقد تم استخدام الأدوات التالية لجمع المعلومات الضرورية وهي:

- المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والكتب المتداولة لموضوع الدراسة، إضافة إلى القوانين والجرائد الرسمية، الكتب والبحوث والمجلات والملتقيات العلمية، المواقع الإلكترونية؛
- الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة ذات صلة بموضوع الدراسة؛
- الزيارات والملاحظات الميدانية، المقابلات الشخصية، قوائم الإستقصاء

. ثامناً - حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

أ. الحدود الزمانية: من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للبحث، قمنا بإختيار المدة الزمنية للدراسة والتي تمثلت في الفترة ما بين سنة 2018 إلى غاية سنة 2019.

ب. **الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة الشركة الاقتصادية: شركة سوناطراك، مديرية الإنتاج حاسي مسعود.

تاسعاً - صعوبات البحث: لقد مرت فترة الدراسة واعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل، تمثلت في:

- وجود قلة في المراجع والدراسات الأكاديمية المتعلقة بقياس محاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية وفق المعايير المحاسبية الدولية؛

- صعوبة بالنسبة للموظفين في المؤسسة في فهم بعض مصطلحات (معايير إعداد التقرير المالية «IFRS»)؛

- صعوبة الحصول على الوثائق الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة.

عاشراً - هيكلية البحث:

سعيًا مني لإنجاز الدراسة والإجابة على إشكالياتها، قمت بتقسيمها إلى فصلين، فصل للجانب النظري، وفصل للجانب التطبيقي، ويمكن استعراض ذلك كما يلي:

الفصل الأول قسم إلى مبحثين، ففي المبحث الأول مفاهيم عامة حول قياس المحاسبي، صناعة الإستخراجية ومراحلها، والمعايير إعداد تقارير المالية سائدة في صناعة الإستخراجية والمبحث الثاني خصصناه لعرض الدراسات السابقة ومقارنة دراستنا الحالية مع هذه الدراسات.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة ميدانية لشركة سوناطراك، وفي الأخير نجد الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام واختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج المتوصل إليها، ليتم بعدها تقديم بعض الإقتراحات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى آفاق البحث.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات
السابقة

تمهيد

إن طبيعة الصناعة الإستخراجية وتعدد مجالات الأنشطة التي تمارسها تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي مشروع آخر فعامل عدم التأكد تتميز به هذه الصناعة دون غيرها ، وثمة عامل آخر هو كبر حجم هذه الشركات وتعقيد عملياتها مما يجعل الكثير منها يتبع النظم المحاسبية التي تسودها فلسفة العملية والسهولة، وتتميز طبيعة النشاط النفطي عن الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية الأخرى بمجموعة من الخصائص التي لها آثارها المباشرة على القياس المحاسبي والمبادئ المحاسبية المناسبة للتطبيق بما يتفق مع تلك الخصائص وإن الانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات و زيادة تشابك أنشطتها الدولية، أظهرت الحاجة الماسة إلى أساليب محاسبية تتلاءم واحتياجات بيئة العمل، و من أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التنسيق و التوفيق بين هذه الممارسات المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول العام ، و كانت هناك جهود كبيرة بغية إرساء أسس دولية لمهنة المحاسبة، تمخض عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد عملية القياس والإفصاح على مستوى العالم، و في هذا الفصل سوف أتطرق إلى مختلف الأدبيات النظرية و التطبيقية مركزا في المبحث الأول على التعريف بالقياس المحاسبي والمحاسبة على تكاليف الإستكشاف في صناعات استخراجية والقياس المحاسبي لصناعة استخراجية وفق المعايير المحاسبية الدولية، أما في المبحث الثاني فقد تناولت الدراسات السابقة وما تم التوصل إليه من أوجه التشابه والاختلاف.

المبحث الأول: القياس المحاسبي لتكاليف الإستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية وفق معايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS).

الصناعة الإستخراجية (النفطية) عبارة عن مجموعة من النشاطات و الفعاليات والقرارات والسياسات المتعلقة بإستخراج وإنتاج و توزيع و استهلاك للسلع النفطية سواء بصورة خام أو في صورة منتجات، و تمر بعدة مراحل قبل أن تصل إلى المستهلك الأخير، والصناعة النفطية من الصناعات المعقدة والتي تتميز بخصائص تختلف عن باقي الصناعات الأخرى وأبرزها عامل الخطورة وعدم التأكد لاسيما في المرحلة الأولى (البحث والاستكشاف)، والمحاسبة وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات عن نشاط أو أداء الوحدة الاقتصادية، وتستخدم المحاسبة الوحدات النقدية كوسيلة لقياس عناصر القوائم المالية وقياس المتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر وربطها بفترة زمنية محددة، وتنشأ التغيرات نتيجة العمليات و الأحداث التي تتأثر بها الوحدة الاقتصادية، ونتيجة لذلك توصيل الآثار الاقتصادية المترتبة على عمليات و أحداث المشروع وتجميعها إلى أطراف متعددة تهتم بمتابعة نشاطات وأعمال المشروع وسأنتظر في هذا المبحث إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي، مراحل الصناعة إستخراجية، الإطار المفاهيمي النظري لمعايير الدولية للإبلاغ المالي وخاصة في مجال الصناعة الإستخراجية.

المطلب الأول: القياس المحاسبي لتكاليف البحث وإستكشاف في صناعة إستخراجية

تمر دورة صناعة الإستخراجية بمراحل عديدة من مرحلة الإستكشاف وتوقيع العقود ثم الحفر والتطوير ثم الإنتاج ولكل من هذه المراحل مصاريف تتكبدها الشركات النفطية، مما يستدعي المعالجة الصحيحة لتلك المصاريف من حيث القياس والإفصاح والمبادئ والفروض والسياسات ضرورية، وسأنتظر في هذا الطلب إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي، مراحل الصناعة إستخراجية.¹

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، ط 1، الأردن، 2004، ص 327.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي وأهميته

أولاً: تعريف القياس المحاسبي

لقد تعددت تعريفات القياس المحاسبي من باحث لآخر ولكن وان اختلفت التعاريف في الصياغة والشكل إلا أنها تتفق في المضمون وقد تناول العديد من الباحثين تعريف القياس المحاسبي نتناولها كما يلي:

التعريف (الأول): " هو تخصيص قيم رقمية لحدث عنصر معين مرتبط بالشركة على أن يشمل القياس عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث. مع عدم إهمال البيانات التي ليس لها صفة كمية " ¹

التعريف (الثاني): هو تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية " يمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة " ²

التعريف (الثالث): "القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظاهرة الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقاً لقواعد معينة". ³

التعريف (الرابع): تعريف مجلس معايير محاسبة المالية FASB " القياس بشكل عام يتمثل في تخصيص الأعداد للأشياء أو الأحداث و وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة لتمييز بين بديل وأخر في حالة اتخاذ القرار". ⁴

- من خلال هذه التعريفات يمكن أن نستخلص تعريف موجز لوظيفة القياس المحاسبي.

" ترجمة كمية للأحداث الاقتصادية في المنشأة وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية إتخاذ القرار".

¹ محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ، و مشاكل الاعتراف و القياس والإفصاح) الطبعة 04 ، دار وائل ، الأردن، 2007.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 110.

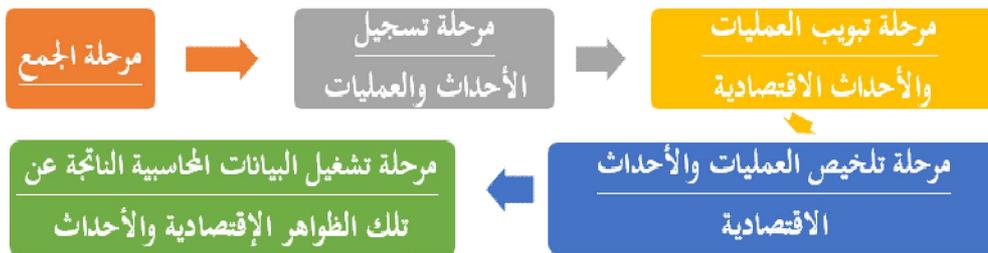
³ محمد مطر، مرجع سبق ذكره ص18.

⁴ أحمد مناصري ، قياس المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة-، السنة الجامعية 2000، ص 16.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

- ثانيا: أهمية القياس المحاسبي : القياس في المحاسبة يمثل أحد الوظائف الأساسية، ويعتبر من الأنظمة المهمة داخل النظام المحاسبي وتظهر أهمية القياس المحاسبي فيما يلي :¹
1. يؤدي القياس المحاسبي دورا مهما في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات الخاصة بتلك الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تتم في منظمات الأعمال والتي يمكن استخدامها في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المختلفة.
 2. يعتبر القياس المحاسبي من احد الوظائف الأساسية في المحاسبة ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات الناتجة عن قياس الأحداث الاقتصادية لمنظمات الأعمال أهمية خاصة في المجتمع المالي .
 3. إن ما يزيد القياس المحاسبي أهمية هو موضوعيته فإن أي قياس غير موضوعي و متحيز لا توجد له أى أهمية بالنسبة لتلك الفئة المستهدفة للتقارير المالية .
 4. إن القياس المحاسبي يعمل على إخضاع المعلومات الاقتصادية للقياس بحيث تكون جميع البيانات المحاسبية قابلة للقياس بوحدات النقد و القيام بإعداد التقارير اللازمة للمستخدمين.
 5. تحديد نطاق القياس المحاسبي مبنيا على أسس من التكلفة و العائد وما يعكس التوسع أو التضيق في نوع ومدى جودة تلك المعلومات المتاحة عن تلك الأحداث التي تم قياسها والمنافع التي يمكن أن تتحقق كنتيجة لتطبيق أي من السياستين
- ثالثا: خطوات أو مراحل القياس المحاسبي: هي الخطوات التي يمر بها القائم بعمليات القياس المحاسبي، والتي تبدأ منذ بداية التحليل البيانات عن الأحداث والظواهر الاقتصادية المختلفة التي تمت في الدفاتر المحاسبية حتى إعداد القوائم والتقارير المالية:²

الشكل (1-1): يوضح خطوات (مراحل) القياس المحاسبي



¹ حنفي عبد الفتاح ، القياس و التقويم في المحاسبة المالية ، دار الكتاب الحديث مصر، 2008.

² احمد نور، المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، 2003 ص28،/2004.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على أحمد نور، نفس المرجع السابق، بتصرف.

الفرع الثاني : الصناعة الإستخراجية المفهوم ،الخصائص، المراحل.

أولاً: مفهوم صناعة استخراجية

يعتبر نפט المصدر الأساسي لدخل في كثير من البلدان ومصدر الطاقة الأساسي في العالم، وتتميز صناعة إستخراجية بطبيعة فنية واقتصادية خاصة بكونها صناعة تختلف عن الصناعات التحويلية فعمليات البحث والاستكشاف عن البترول تتعلق أساساً بالبحث عن احد الموارد الطبيعية (النفط الخام) وهو مصدر آيل للنضوب والنفاد والتي تعرف " بأنها الموارد الطبيعية المخزونة في باطن الأرض والتي تتناقص في الكمية بسبب الاستخراج بمقدار مساوي لكمية المواد المستخرجة " أو أنها الموجودات الطبيعية التي يتم استنفادها خلال عملية الانتاج ولا يمكن للإنسان تعويض ما فقده منها ¹.

ثانياً:أنواع اختلافات بين صناعة إستخراجية و صناعات الأخرى:

تختلف صناعة إستخراجية عن أنواع الصناعات الأخرى بعدد من الأمور الجوهرية و يمكن اعتبارها خصائص الصناعة الإستخراجية ²:

1- **وجود عامل عدم التاكيد** : نجد بقية أنواع الصناعات و النشاطات الاقتصادية المختلفة تستطيع التنبؤ بكثير من الدقة لنتائج عملياتها المختلفة ، بينما نجد شركات صناعة النفط لا يمكنها مثل هذا التنبؤ بالرغم من تقدم العلوم الجيولوجية والجيوفيزيكية فقد دلت الاحصاءات على أن 95 % من المناطق النائية التي تؤجرها الشركات النفطية في الولايات المتحدة تظهر على أنها غير منتجة أو منتجة ولكن بشكل غير تجاري ومن هنا نرى ميل الغالبية العظمى من الشركات العاملة في هذا الميدان الى اعتبار مصاريف الحفر والاستكشاف والإعداد إيرادية على عكس ما قد يتم في معالجة المصاريف في انواع النشاطات الأخرى حيث يتم رسملتها أو توزيعها إلى إيرادية ورأسمالية تبعاً لمقاييس متنوعة أهمها حجم المصروف وطبيعته ودوريته والسياسة المالية المتبعة في المشروع وسبق التطرق الى هذا الموضوع في تدوينة النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية .

¹ القاضي ، حسين و الريشاني سمير " محاسبة البترول " ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.

² شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف، "تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS 6)"، مقال علمي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية،العراق، 2018،ص7.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

2- تعديل سياسة انتاج شركات النفط: ضرورة تعديل سياسة انتاج بين الحين والآخر لتتماشى مع قوانين الدولة التي تعمل بها مع عدم تمكن هذه الشركات في أغلب الأحيان من تحديد سعر بيع الوحدة بل يخضع ذلك للسعر المعلن من قبل منظمات متخصصة كالأوبك مثلاً .

3- كبر حجم الشركات وتعقيد عملياتها: مما يلزم هذه الشركات الى اتباع فلسفة السهولة والعملية و اتباع النظام الذي يعطي الاجابة السريعة ويقلل من التعقيدات والتكاليف .

4 - فجوة زمنية كبيرة بين عمليتي الإنفاق والإنتاج: وجود فجوة زمنية بين الإنفاق والإنتاج فقد تمضي مدة في تنفيذ نشاطات الاستكشاف الجيولوجي وذلك لتحديد المنافع المحتملة من المنطقة الجغرافية وإمكانية وجود احتياطات بترولية فيها، وهذا الإنفاق بمبالغ كبيرة وهنا تظهر مشكلة اعتبار هذه المصاريف إيراديه أو رأسمالية .

5 - الشركات الخاصة: فهناك شركات متخصصة بالبحث وشركات متخصصة بالإنتاج وشركات بالتسويق.

ثالثاً: المراحل الأساسية لصناعة إستخراجية: تتكون الصناعة النفطية من المراحل الاساسية الاتية :¹

الشكل (1-2): يوضح مراحل الصناعة الإستخراجية



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على: الراوي ، أحمد عمر، ص44، بتصرف.

- من الجدير بالقول إن عدد مراحل الصناعة الإستخراجية ليس ثابتاً لدى الباحثين نتيجة دمج أو فصل بعض المراحل عن بعضها البعض مثلاً: كدمج الحفر والاستخراج في مرحلة واحدة، وبما إن البحثي سيقترصر في جانبه التطبيقي على مرحلة الإستكشاف سيتم الاكتفاء في توضيح هذه المرحلة فقط من دون ذكر مفاهيم المراحل الأخرى في الصناعة الإستخراجية، وفيما يأتي شرح موجز لتلك المرحلة :

¹ الراوي ، أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق، " دار العطاء، العراق، 2016، ص 44، بتصرف.

رابعاً:مرحلة البحث والاستكشاف : stage Exploration& Searching

تمثل مرحلة البحث والاستكشاف المرحلة الأولى والأساس للصناعة النفطية والتي تهدف إلى استكشاف النفط والغاز ، تقوم من خلالها شركات البترول بإستكشاف مكامن النفط والغاز في باطن الأرض، فالخطوة الأولى في عمليات البحث هي تحديد المنطقة الجغرافية التي سيتم البحث فيها ، وبعدها تتم عملية الاستطلاع الأولي بإستخدام الوسائل الجيولوجية لمعرفة إمكانية استخراج البترول بكميات تجارية ام لا وقد تعددت طرائق الاستكشاف على مر التاريخ من تحديد المواقع النفطية من خلال التسرب النفطي على سطح الأرض وصولاً إلى دراسة الطبقات المختلفة في باطن الأرض وعلى مستوى أعماق تصل إلى عشرات الكيلومترات للكشف عن المكامن النفطية، ويمثل العنصر البشري المحرك الأساس لهذه المرحلة، ويرى SASB بأن صناعة الاستكشاف والإنتاج من الصناعات التي تتصف بكثافة رأس المال وتتميز بمخاطر عالية ، مقابل عوائد مرتفعة ، وتجدر الإشارة إلى أن الاندثار في هذه المرحلة يمكن أن يصل إلى نسبة 50% من إجمالي تكاليف الاستكشاف .¹

وتعد المعلومات المتولدة في هذه المرحلة ذات قيمة كبيرة لما تمثله من رصيد أساسي لقادة الشركات حيث أدت هذه المعلومات إلى تخفيض تكلفة الفشل التي قد تحدث في المرحلة الثانية (الحفر) والتي يتم فيها التأكد من وجود النفط أو الغاز، وتستخدم في هذه المرحلة العديد من الطرائق والمسوحات المتتابعة ومنها : (المسح الجوي، والمسح الجيوفيزيائي الذي يشتمل على المسح الجيوكيميائي والمسح الزلزالي والمسوحات الجاذبية والمغناطيسية، وأخذ الحفر الاستكشافي) .

- تأسيساً على ما تقدم يمكن القول بأن الصناعة النفطية من الصناعات المعقدة لاسيما في المرحلة الأولى (البحث والاستكشاف) والتي تتطلب وقتاً وجهداً ومبالغ مالية ضخمة يلزم إنفاقها قبل التوصل إلى وجود النفط من عدمه، وبعد استعراض مفهوم ومراحل هذه الصناعة المهمة و قياس محاسبي تبرز الحاجة لبيان معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتكاليف موارد الطبيعة.

المطلب الثاني: معايير التقارير المالية الدولية(IFRS).

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطوراً ملحوظاً و مطرداً، إتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، التي كانت محصلة لجهود العديد من الهيئات المحاسبية المهنية الدولية، وذلك من أجل تمكين مستخدمي التقارير المالية من

¹ عمر ، محمد إسماعيل " صناعة وتكرير البترول " ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

إتخاذ قراراتهم الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه من معلومات جيدة حيث تعد المعايير المحاسبية الأمريكية الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز معايير مقبولة عموماً ومستخدمة على مستوى العام بشكل واسع ومع ذلك ظهرت عدة محاولات في دول مختلفة وضمن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإصدار معايير محاسبية خاصة بشركات إنتاج النفط والغاز، سأتطرق في هذا مطلب لمدخل لمعايير الإبلاغ المالي IFRS وكذا معايير خاصة بقطاع صناعات الإستخراجية.¹

الفرع الأول: المعايير الدولية للتقارير المالية، مفهوم، أهمية، خصائصها.

أولاً: مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية: منذ عام 1973 وحتى عام 2001 تولت لجنة معايير المحاسبة الدولية مسؤولية وضع المعايير الدولية، وفي عام 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وأصبح هو المسؤول عن وضع المعايير الدولية وسميت المعايير الصادرة عنه معايير التقارير المالية الدولية - معايير الإبلاغ المالي (IFRS).²

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ماهي إلى المعايير التي أعلن عنها مجلس معايير إبلاغ المالي الدولية التي كانت تعرف مسبقاً بمعايير المحاسبة الدولية، وقد صدرت عن لجنة المعايير المحاسبية وهي الهيئة السابقة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. و تهدف معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحديد أسس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و عرض القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة.⁽³⁾

التعريف الأول: يعرف المعيار حسب international standards organization إختصار لـ (ISO) على أنه وثيقة أعدت بإجماع، و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة و متكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين⁽⁴⁾.

¹ جون وايلي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، الأردن، 2006، ص 30.

² سالمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة الماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة-، السنة الجامعية 2009، ص 99.

³ جون وايلي، مرجع سبق ذكره، المطابع المركزية، الأردن، 2006، ص 36.

⁴ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،

2009، ص 58.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

التعريف الثاني: يعرف المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال، و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب⁽¹⁾.

التعريف الثالث: فالمعيار المحاسبي هو " قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة التي يتم بها إعداد الحسابات و عرضها".

التعريف الرابع: "عبارة عن مجموعة من المقاييس و الإرشادات المرجعية، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس و إثبات و إفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع".

ومن التعاريف سألقة الذكر يمكن إستخلاص تعريف لمعايير إعداد تقارير المالية الدولية

كالآتي: "بأنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة و التدقيق و مراجعة الحسابات" و يشار إلى (IFRS) بأنها (معايير وتفسيرات تم اختيارها وإعدادها من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)) كما تهدف إلى توفير معلومات ذات جودة عالية و تتمتع بالشفافية و قابلية للمقارنة في البيانات المالية و التقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين في أسواق المال العالمية المستخدمين للمعلومات المالية في اتخاذ القرارات، وتشكل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) الأساس الذي تأسست عليه المعايير المحاسبية المالية الدولية.

ثانيا: أهمية المعايير الدولية للتقارير المالية

تحظى موضوعات المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، و في هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية و التي يمكن ذكرها في النقاط التالية⁽²⁾:

1. تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية؛
2. القوائم المالية التي ستعد بناء على معايير المحاسبية الدولية سيكون لها اثر إيجابيا على مختلف أنواع المستخدمين ومتخذي القرارات؛
3. تطبيق معايير إبلاغ المالي الدولية يساهم في نهوض أي دولة بشكل عام و جعل مؤسساتها تتنافس منافسة محلية و إقليمية وعالمية، سوف يكون له أثر إيجابي على عولمة الشركات و ضبط ممارسة المهنة فيها بشكل أخلاقي والذي قد يساعد على الحد من الفساد المالي بشكل خاص؛

¹ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² ظاهر شاهر القشي، واقع ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة جدارا، الأردن، العدد السادس، جوان 2014، ص 10.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

4. إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، و تعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية؛

5. وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛

6. انسيابية الاستثمار بين البلدان حيث تسمح بإعداد قوائم موحدة للشركات المتعددة الجنسيات و يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و الاستثمارات.

ثالثاً: خصائص المعايير الدولية للتقارير المالية: تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالخصائص التالية⁽¹⁾ :

1. تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري، وتوحيد شامل للقواعد المحاسبية و عناصر القوائم المالية و أهمية الملاحق؛

2. إعداد هذه المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات المالية و ذلك بتغليب جوهر هذه العمليات على شكلها القانوني؛

3. إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضع الحقيقية للمؤسسة؛

4. إدخال مفهوم التحوين أو ما يعرف بالقيمة الحالية بهدف معرفة أثر مرور الزمن على عملية تقييم الأصول و الخصوم؛

5. تأخذ المعايير المحاسبية الدولية بعين الاعتبار قياس الخسارة و التدهور الفعلي في قيمة الأصول. و بالتالي فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى :

1. استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛

2. اختلاف الأسس التي تحدد و تعالج العمليات و الأحداث المحاسبية؛

3. صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين.

رابعاً: أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: إن أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية يدرج فيما يلي⁽²⁾:

1. إعداد و نشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم المالية و البيانات

المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عملياً؛

¹ - مأمون حمدان، المعايير المحاسبية الدولية، منشورات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2009، ص 17.

² - يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2002، ص

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

2. العمل على تحقيق و تحسين التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.

خامسا: متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية : وتتلخص في الأسس .. وهي ¹

1. أساس الاستمرارية : يتم تهيئة الكشوف المالية على أساس استمرارية الوحدة الاقتصادية للفترة الزمنية المنظورة للمستقبل .

2. أساس التراكمية: أي تأشير الصفقات أو الأحداث الأخرى أينما ظهرت كما هي عليه، ليست بصفقتها نقدا تم استلامه أو دفعه.

سادسا: عرض موجز معايير الدولية لإعداد التقارير المالية

حيث نعرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجدول التالي بشكل مختصر: ²

الجدول رقم (1-1): يوضح قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

2003	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	IFRS1
2004	الدفع على أساس الأسهم	IFRS2
2004	اندماج الأعمال	IFRS3
2004	عقود التأمين	IFRS4
2004	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسوم البيع والعمليات المتوقفة	IFRS5
2004	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	IFRS6
2005	الأدوات المالية: الإفصاح	IFRS7
2006	القطاعات التشغيلية	IFRS8

¹ رزكار علي أحمد، مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الإقليم، مجلة العلوم إقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد99 مجلد 23، 2017.

² مجلس معايير المحاسبة المالية، معايير إعداد التقارير المالية، تاريخ التصفح: 2019//05/15، على الساعة: 19:00، مقال منشور على الرابط:

[www.iasplus.com.entrouve: http://www.iasplus.com/en/standards/standards.](http://www.iasplus.com/entrouve: http://www.iasplus.com/en/standards/standards)

2009	الأدوات المالية	IFRS9
2011	القوائم المالية الموحدة	IFRS10
2011	المشاريع المشتركة	IFRS11
2011	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى	IFRS12
2011	مقياس القيمة العادلة	IFRS13
2014	حسابات الانتقال النظامية	IFRS14
2014	الإيرادات المتأتية من عقود الزبائن	IFRS15
2016	عقود الإيجار	IFRS16
2017	عقود التأمين	IFRS17

المصدر: <http://www.iasplus.com>، المرجع السابق، بتصرف.

الفرع الثاني: معيار إعداد التقرير المالي السائدة في صناعة الإستخراجية (IFRS)

أن الغرض الرئيس لـ (IASB) هو تحقيق المصلحة العامة من خلال إعداد وتطوير مجموعة من المعايير عالية الجودة، وأن تكون قابلة للفهم والتنفيذ وأن تستند إلى مبادئ محددة بوضوح بما يسهم في توفير معلومات للمستثمرين وغيرهم من المشاركين في مختلف أسواق المال، وبالتالي فإن أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتمثل بتحسين جودة التقارير، وتعزيز إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين البلدان، حيث أن القياس المحاسبي في صناعة النفط والغاز يعد من المسائل المعقدة نتيجة الخصائص الفنية لهذه الصناعة وما تتطلبه من معاملات وحوادث اقتصادية تترك أثرها في مهنة المحاسبة من خلال الإبلاغ عن تلك الأحداث بشكل ملائم وصادق أيضاً، وقد شهد القياس والإفصاح في هذه الصناعة وفي مرحلة البحث والاستكشاف جدلاً محاسبياً عقيماً وصراعات متعددة استمرت لأكثر من نصف قرن وصولاً إلى يومنا هذا، ويحق القول بأن صدور معيار نهائي متفق عليه عالمياً يكاد يكون أشبه بالمستحيل، نتيجة الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لهذا المعيار على الصعيد الدولي، ون كل المحاولات السابقة كانت خلاصتها هي المعيار (IFRS 6)، وسنوضح في هذا الفرع المعيار الدولي (IFRS 6).¹

¹ أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب، المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف، مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، العدد 23، السودان

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المعيار الدولي (IFRS 6) ... النشأة، الهدف ونطاق التطبيق:

أولاً : النشأة

أصدرت هيئة (IASB) في عام 2000 ورقة مناقشة تحتوي على دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية ، وقد فضلت التوجيه بتبني طريقة محاسبية أكثر توافقاً مع مبادئ طريقة المجهودات الناجحة ، وتضمنت الدراسة أيضاً استبياناً حول الممارسات السائدة لمساعدة (IASB) في تحديد القضايا الأساسية في محاسبة الصناعات الاستخراجية ، وفي عام (2004) أصدر (IASB) مسودة معيار (IFRS 6) " استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها" وكان الهدف من هذه المسودة إدخال تحسينات للممارسات المحاسبية لأنشطة الاستكشاف والتقييم والذي عد تدبيراً مؤقتاً بدلاً من معيار محاسبي شامل للصناعة الاستخراجية يتم طرحه مستقبلاً، وأصبح هذا المعيار فاعلاً مطلع عام 2005 ويمكن القول بأن هذا المعيار جاء نتيجة الحاجة الدولية و التي عبر عنها Cai و Wong بوجود مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة دولياً والتي ستقضي على الحاجة لإعداد قوائم مختلفة من خلال تخفيض التنوع المحاسبي بين الدول وتسهيل حركة رأس المال مالية، والتكامل بين الأسواق العالمية وإذا ما عكسنا تلك الحاجة على القطاع النفطي نجد أن شركات هذا القطاع من الشركات الضخمة والتي تعمل في مناطق متفرقة من العالم وبالتالي وجود معيار دولي متفق عليه يمثل حاجة محاسبية وقانونية واقتصادية ماسة لتلك الشركات وفيما عرض موجزاً لأهداف ونطاق ومتطلبات المعيار (IFRS 6).¹

ثانياً: هدف ونطاق المعيار :

1. الهدف المعيار : كان الهدف من هذا المعيار هو تمكين الوحدات الاقتصادية من الإبلاغ عن أصول الاستكشاف والتقييم من خلال الامتثال لمعيار (IFRS 6) و العمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات كبيرة التي قد تحتاج لإعادة نظر عندما يتبنى المجلس مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم.²

- الطلب من الشركات إجراء اختبار انخفاض القيمة وفق المعيار 36.
- يطلب الإفصاح عن المعلومات حول استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، والمستوى الذي تقيم به هذه الأصول لأغراض إخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعترف بها.

¹ طارق عبد العال موسوعة معايير المحاسبة الدولية، دار الجامعة، مصر، 2016.

² Rebecca A Gallun – Business & Economics, (See Appendix: Acronyms Used in the International Petroleum Industry- 2004), p589

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

2. نطاق المعيار: معيار التقارير المالية الدولية رقم 6 يطبق إلا على جميع الشركات التي تعمل في مجال استكشاف وتقييم (النفط والغاز والموارد الطبيعية الأخرى غير القابلة للاستبدال) ، ولم يحدد سياسات محاسبية للتكاليف الناشئة عن عمليات الاستكشاف و التقييم، و الممارسات المحاسبية المطبقة حسب هيئة معايير المحاسبة الأميركية (GAAP) للعديد من التكاليف الحاصلة مختلفة ولا يوجد إجماع على كيفية معالجة هذه التكاليف لدى هيئة معايير المحاسبة الدولية ، يتم استخدام طريقتان في صناعة النفط لمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والإستكشاف والغاز هما المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية، حيث تسمح الطريقة الأولى برسمة كافة التكاليف المتعلقة بمشاريع الاستكشاف الناجحة التي ينتج عنها اكتشاف احتياطات جديدة من النفط والغاز الطبيعي ، أما المشاريع غير الناجحة أو الآبار الجافة (hole Dry) فإنها تعامل كمصاريف تشغيلية ، وتقابل بإيرادات الفترة الحالية ، وذلك تماشياً مع مفهوم المقابلة في حين تسمح الطريقة الثانية برسمة جميع التكاليف المنفقة في سبيل اكتشاف احتياطات النفط والغاز وتحمل تلك التكاليف على الفترات المستقبلية ، حيث يتم مقابلتها مع الإيرادات المتأنتية من إنتاج الاحتياطات المكتشفة بمعنى آخر رسمه جميع التكاليف الناتجة عن المشاريع الفاشلة والناجحة في أن واحد وظهارها في قائمة المركز المالي.¹

- النشاطات المتأثرة بهذا المعيار تتضمن البحث عن الموارد الطبيعية وتحديد الجدوى الفنية والتجارية من استخراجها.
- اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بأصول الاستكشاف والتقييم: هناك سياسات محاسبية مختلفة متعلقة بالشركات العاملة في مجال استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية، على سبيل المثال:
* تأجيل كل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن حسابات الميزانية.
- * الاعتراف بكل نفقات الاستكشاف والتقييم ضمن المصاريف بمجرد تكبدها.
- حدد معيار التقارير المالية (6) المصاريف المتعلقة بمرحلة الاستكشاف والتقييم لذا على الشركات تحديد أي من مصاريفها متوافقة مع هذه التعاريف.
- المصاريف في مرحلة الاستكشاف والتقييم نادراً ما تحتوي على مصاريف تعود إلى المرحلة التي تسبقها أو التي تاليها، فبالنسبة إلى كل نوع من أنواع المصاريف يجب على الشركة تبني إما اعتبارها مصروفاً لحظة إنفاقها أو رسمتها ضمن موجودات الاستكشاف والتقييم.

¹ Juliette Lowes – Partner Energy & Natural Resources Group – KPMG –London – .2005

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

ثالثاً: متطلبات الاعتراف والقياس في ضوء المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 6): يمكن تحديد متطلبات الاعتراف والقياس للمعيار (IFRS 6) بما يلي:¹

1. يتطلب هذا المعيار من الوحدة تحديد السياسة المحاسبية الخاصة بالنفقات والاعتراف بها كأصول (رسمة النفقات) استكشاف وتقييم وتطبيق تلك السياسة باتساق، وينبغي أن تأخذ تلك السياسة بالحسبان مدى الإنفاق المرافق للعملية الخاصة باستكشاف الموارد المعدنية، وان يتم الاعتراف بتلك الأصول بالتكلفة، وفيما يأتي هذه أمثلة عن أنواع النفقات التي يمكن إدراجها في التكلفة الأولية: المتضمن فيما يلي:

✓ حقوق التنقيب.

✓ الحصول على حق الاستكشاف.

✓ مصاريف الدراسات الجيوفيزيائية والجيولوجية والجيوكيميائية والطبوغرافية.

✓ نفقات التنقيب الاستكشافية.

✓ نفقات الخنادق.

✓ نفقات العينات.

2. ونفقات التالية لا يمكن توفير معلومات عنها من قبل نظام المحاسبة المالية بل من إلى خلال نظام كلفوي فاعل يوافر معلومات كلفوية عن الدراسات الطبوغرافية، والجيولوجية، والجيوكيميائية، والجيوفيزيائية، وتكاليف العينات... الخ .

3. لم يتضمن المعيار (IFRS 6) أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية كأصل ، وإنما ترك للوحدة الاقتصادية تطوير السياسة التي تلائم ذلك، وقد نص على تطبيق الفقرة (10) من معيار (IAS8) والتي تنص على إنه في حالة عدم وجود معيار أو تفسيرات محددة حول موضوع محاسبي معين فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية تبني سياسة توفير معلومات ملائمة و موثوقة.²

4. تستثنى الوحدة الاقتصادية من الالتزام بمتطلبات المعيار (IAS8) من الفقرتين (11,12) والتي تتطلب إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي ، فعلى إدارة الوحدة الاقتصادية إتباع سياسة محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع أو إتباع معايير وطنية لدول أخرى بشرط أن يكون الإطار المفاهيمي لتلك الدولة مشابهاً للإطار المفاهيمي لل (IFRS) من حيث الاعتراف والقياس .

¹ أبو نزار، محمد وحيدات، جمعة " معايير الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، " دار وائل للنشر، الطبعة 3، الأردن، 2016 ص 16.

² Petroleum Accounting Principles, Procedures & Issues, 1th Edition, Published in Conjunction by Pricewaterhouse Coopers and Professional Development Institute (PDI) of the University of North Texas, 2004

رابعاً : طرق معالجة مصروفات الإستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية:

تتعدد الطرق المحاسبية المتبعة في شركات النفط لعالجة مصروفات البحث والإستكشاف ومن هذه الطرق ما يستند علي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واما اقتضت الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة عملها وحجم نشاطها ومدى إتباعها لتلك الطرق دون غيرها او ربما تطلب إتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة البترول والتي تختلف من بلد لآخر وأهم هذه الطرق ما يلي:

أولاً: طريقة الكلفة الكلية: تعتبر هذه الطريقة جميع النفقات المنفقة هي نفقات رأسمالية سواء اكانت الابار

المناطق منتجة ام لا ومن مبررات إستخدام طريقة التكلفة الكلية:¹

أ - إن هذه المصروفات تعتبر تكاليف غير مباشرة لابد من إنفاقها علي منطقة شاسعة من أجل العثور علي حقول النفط في جزء منها فهذه المصروفات جزء من التكلفة الكلية للحقول المنتجة يجب رسملتها واهلاكها معا.

ب - إن هذه الطريقة تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي حيث تقلل من العمل المحاسبي مقارنة بالطريقة الثالثة، وأيضاً إعتبارها إيرادية سوف يظهر خسارة في عمر المشروع لا سند لها لأنه ليس من المؤكد إن مناطق التنقيب ستكون غير منتجة لذلك يجب رسملتها واهلاكها في سنوات الإنتاج.

ثانياً: طريقة المجهودات الناجحة: تقضي هذه الطريقة بإعتبارها الجزء المنفق علي مناطق منتجة رأسمالياً والجزء المنفق علي مناطق غير منتجة إيرادياً (خسائر) تخصم من الدخل في الفترة التي ينضج فيها عدم إنتاجية تلك المناطق او يتم التخلي عنها ومن المبررات التي يسوقها مستخدموا هذه الطريقة:

1. بموجب هذه الطريقة يتم التمييز بين النفقات الايرادية والرأسمالية فالجزء المنفق على الابار المنتجة يعتبر

نفقات رأسمالية تظهر في قائمة المركز المالي نهاية السنة , اما الجزء المنفق على الابار غير المنتجة يعتبر نفقات ايرادية تظهر في حساب ارباح وخسائر .

2. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي بإعتبارها المصروفات المنقولة لإقتناء أصل من الأصول جزءا من تكلفة ذلك وهذه المصروفات يجب أن توزع بمعدل معين بين الأصول أي بين المناطق المنتجة وغير المنتجة او تحمل علي أحدهما دون الأخرى حسب نتيجة الإستكشاف.

3. هذه الطريقة تتمشي مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات القاضي بأن تنسب الإيرادات في كل فترة محاسبية الي المصروفات التي أدت الي تحقيقها عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المعينة.

¹خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2012م ،ص54.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

4. الوضوح Disclosure والدقة Accuracy هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فإن إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معينة أساس لا غني عنه في المحاسبة لإتخاذ القرارات الإدارية السليمة ، كذلك فإن التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون خلط بينهما أمر في غاية الأهمية.

- مما سبق يستنتج الباحث أن الأساليب الشائعة الإستعمال والمتعارف عليها في المعالجات المحاسبية لتكاليف الإستكشاف هي:¹

1. أسلوب المجهودات الناجحة.

2. أسلوب التكلفة الكلية : تتحصر الفروق الأساسية بين الإسلوبين في:

أ. توقيت تحميل المصروفات او الخسائر والإيرادات: التوقيت يحدد ما إذا كان عنصر التكلفة جاري او رأسمالي عند حدوثه.

ب. حجم مركز التكلفة : بالنسبة للحجم فإن مركز التكلفة في أسلوب المجهودات الناجحة قد يكون عقد الإمتياز او الحقل او الإحتياطي أما مركز التكلفة طبقاً لإسلوب التكلفة الكلية هو الدولة كلها.

- طريقة المجهودات الناجحة SE هي الأكثر إستخداماً بسبب الكثير من المبررات والنتائج التي ذكرت إلا أن طريقة التكلفة الكلية FC هي الأخرى مقبولة عالمياً ومطبقة من عدد كبير من شركات إنتاج النفط وخاصة الشركات الصغيرة الحجم أو حديثة الإنشاء حتي لا تظهر أقل ربحية في السنوات الأولى لتكوينها وليرتفع سعر سهمها . حيث يوضح الجدول ملخص معالجة بنود نفقات الاستكشاف طبقاً لطريقتي المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية

- الجدول رقم (1-2): يوضح ملخص المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والبحث وفق لطريقتي المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية.

بند التكلفة	"المجهودات الناجحة SE"	"التكاليف الكلية FC"
التكاليف الجيولوجية والفيزيائية والجيوكيميائية	جارية	رأسمالية
تكلفة عقود الامتياز	رأسمالية	رأسمالية
تكاليف التنقيب الناجح	رأسمالية	رأسمالية
تكاليف التنقيب غير الناجح	جارية	رأسمالية
حفر آبار غير منتجة	رأسمالية	رأسمالية
حفر وتطوير آبار منتجة	رأسمالية	رأسمالية

¹ فؤاد خليل حلمي ود. حلمي سلام ، نظم التكاليف في قطاع البترول، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006 ص 10.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

جارية	جارية	تكاليف الإنتاج
الدولة	عقد إمتياز أو حق أو احتياطي	مركز التكلفة

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على: فؤاد خليل حلمي وحلمي سلام ، نفس المرجع السابق، ص10،
بتصرف.

- تأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن معيار (IFRS 6) يحتوي على مرونة واضحة في ترك السياسة المحاسبية الخاصة بالاعتراف بنفقات الاستكشاف والتقييم من خلال اعتماد الطريقة المناسبة للوحدة الاقتصادية (طريقة الكلفة الكلية أو المجهودات الناجحة) .
- يوضح الجدول القيود اللازمة لإثبات بنود نفقات الاستكشاف وفقاً لطريقتي المجهودات الناجحة والتكاليف الكلية¹.

الجدول رقم (1-3): يبين القيود اللازمة لإثبات نفقات الإستكشاف طبقاً لطريقتي التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة

طريقة "التكاليف الكلية FC"	طريقة "المجهودات الناجحة SE"	
إثبات استحقاق مصاريف الإستكشاف: XX من ح /مصاريف الإستكشاف XX الي ح /الدائنين.	إثبات نفقات الإستكشاف: XX من ح /مصاريف الإستكشاف XX الي ح /الدائنين.	1
سداد مصاريف الإستكشاف للدائنين: XX من ح / الدائنين XX الي ح /البنك	توزيع نفقات الإستكشاف علي عقود الإمتياز المنتجة وغير المنتجة: من ح /عقود الإمتياز (المنتجة وغير المنتجة) XX ح /عقد رقم (1) XX ح /عقد رقم (2) الي ح /مصاريف الإستكشاف	2
تحميل كل مصروفات علي الحقول: من ح /الآبار أو الحقول الي ح/مصاريف الإستكشاف ويمكن تفصيلها كآلاتي: XX ح /	عند سداد مصاريف الإستكشاف المستحقة للدائنين : XX من ح /الدائنين XX الي ح / البنك	3

ص134-135 مرجع سبق ذكره، ، عبدالله أمين خالد¹

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

حقل (1) و XX ح / حقل (2) XX الي ح /مصاريف الإستكشاف		
تحميل مصارف الإستكشاف علي كل حقل تم إستكشافه بنسبة المساحة: XX من ح /الآبار المنتجة: ح / البئر(1) ح/البئر(2) XX الي ح /الحقل: ح/الحقل(1) ح/الحقل(2)	في نهاية السنة المالية يتم تحميل نفقات الإستكشاف للمناطق غير المنتجة علي حساب الأرباح والخسائر كمصروفات إيرادية: XX من ح /الأرباح والخسائر إلي مذكورين: XX ح /عقد إمتياز رقم (1) XX ح /عقد إمتياز رقم (2)	4

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على خالد أمين عبدالله ، نفس المرجع السابق، ص134-135، بتصرف.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

سننظر من خلال هذا المبحث إلى عرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث من خلال دراسة الجوانب أو المتغيرات ذات علاقة بالموضوع الحالي، حيث تم تباينت هذه الدراسات من خلال معالجة مواضيعها والوصول إلى النتائج المرجوة، لذا فتعبر هذه الدراسة كمحاولة تكملة أو التطرق إلى بعض الجوانب التي لم يتم الوصول إليها من خلال الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة و النتائج المتوصل إليها

الفرع الأول: دراسات باللغة العربية

حيث يركز هذا المطلب على أهم الدراسات باللغة العربية والتي لها علاقة بالقياس المحاسبي لتكاليف موارد الطبيعية أو ترتبط به بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تلخص في الجداول التالية:
أولاً: الدراسة الأولى: دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم

الجدول رقم (1-4): دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم

الدراسة / السنة	دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم ، (2010م)
عنوان الدراسة	" قياس وتقويم تكلفة إستكشاف وإنتاج البترول وفي السودان"
إشكالية الدراسة	هل اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس تكاليف البترول في مرحلة البحث والاستكشاف صناعة النفطية تختلف عن الصناعات الإستخراجية الأخرى ؟
نوع/مكان الدراسة	رسالة دكتوراه في المحاسبة (جامعة النيلين - كلية التجارة)، سنة 2010 م
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة الى معرفة الطبيعة الفنية لصناعة البترول ومراحلها والخصائص التي تتميز بها عن غيرها من الصناعات النفطية، كما هدفت الدراسة الى تحديد تكاليف مراحل صناعة البترول ودراسة أثر الطرق قياس المحاسبية على تكاليف البحث واستكشاف عن الموارد الطبيعية.
منهجية الدراسة	تم إستخدام المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم إستخدام أداة الإستبيان لجمع المعلومات ومن ثمة تحليلها.
نتائج الدراسة	من خلال معالجة الباحث لموضوع الدراسة فقد توصل الى تتبع شركات البترول الطرق العلمية في توزيع التكاليف ولكن ليس في مرحلة الإنتاج ولكن في مرحلة

<p>التكرير وفرز مشتقات البترول ، كما أن تطبيق أي طريقة من الطرق العلمية لتحميل تكاليف البحث والاستكشاف يؤثر في تحديد تكلفة الإنتاج العام وبالتالي علي حجم الربح لنفس السنة والمحاسبة عموماً وقياس التكاليف خصوصاً يحتاج الى تطوير بعض نواحي الإطار الفكري ليواكب صناعة النفط في العالم، صعوبة تطبيق بعض المبادئ والفروض المحاسبية وبالأخص في مرحلة البحث والإستكشاف، توجد اربع طرق لمعالجة تكاليف مرحلة البحث والإستكشاف "طريقة الإعترا ف بلاحتياطي" و"طريقة إيرادية" و"طريقة التكلفة الكلية" و"طريقة"المجهودات الناجحة"، طريقة المجهودات الناجحة هي طريقة أكثر إتساق مع المبادئ والفروض المحاسبية.</p>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم

ثانياً: الدراسة الثانية: دراسة سامح ماهر ابراهيم بشري

الجدول رقم (1-5): سامح ماهر ابراهيم بشري

الدراسة / السنة	دراسة: سامح ماهر ابراهيم بشري، (2013)
عنوان الدراسة	"طرق التكاليف المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي".
إشكالية الدراسة	ما أثر طرق التكاليف التاريخية المستخدمة في صناعة النفط علي الموقف المالي لشركات في هذه الصناعة ؟
نوع/مكان الدراسة	رسالة ماجستير في المحاسبة ، (جامعة الخرطوم كلية الدراسات العليا)، سنة 2013.
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة الى معرفة أثر تطبيق طرق المستخدمة في قياس تكاليف في صناعة النفط على الموقف المالي لهذه الشركات ، وقد تم تطبيق الدراسة علي شركة تلس مان للطاقة الكندية والتي تستخدم كما هدفت الدراسة لإختبار الفرضية التي ، Successful efforts طريقة المجهودات الناجحة تبحث حول (ماهي أكثر طرق التكاليف التاريخية المستخدمة والتي يتناسب فيها الغطاء التطويري مع التطبيق العملي والعلمي السليم).
منهجية الدراسة	تم إستخدام المنهج الوصفي لعرض الجانب النظري من الدراسة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم إستخدام أسلوب دراسة حالة.
نتائج الدراسة	أثبتت الدراسة أن طريقة المجهودات الناجحة من أكثر الطرق المقبولة عالمياً من ناحية التطبيق بالرغم من أن طريقة التكاليف الكلية (Full Cast) هي الأخرى مقبولة عالمياً رغم ما واجهته من انتقادات كثيرة من العديد من الجهات المالية

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

<p>والمحاسبية العالمية . حيث توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها ان طريقة الجهودات الناجحة هي الأفضل من ناحية ملائمة الإطار النظري المحاسبي مع التطبيق العملي لها كما أنها أكثر تماشياً مع الكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية أكثر من مثيلتها طريقة التكاليف الكلية ، كما أن طريقة الجهودات الناجحة تؤدي الي ثبات القواعد المحاسبية من ناحية الإستخدام والتطبيق العملي أكثر من نظيرتها طريقة التكاليف الكلية.</p>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دراسة سامح ماهر ابراهيم بشري

ثالثاً: الدراسة الثالثة: دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف

الجدول رقم (1-6): شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف

الدراسة / السنة	دراسة: شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف (2018)
عنوان الدراسة	"تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً الى المعيار الدولي (IFRS ₆)"
إشكالية الدراسة	ما أثر عدم موضوعية الآلية المتبعة في النظام المحاسبي الموحد للتعامل مع نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز ؟
نوع/مكان الدراسة	مقال علمي ،مجلة كلية جامعة كوت ، العدد2، جامعة المستنصرية ، العراق.
أهداف الدراسة	هدف البحث إلى تقييم آليات النظام المحاسبي الموحد الخاصة بمرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز،استناداً إلى المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS ₆) لغرض الوصول إلى آليات محاسبية تُمكن من تطبيق المعيار الدولي المذكور في ظل النظام المحاسبي الموحد ، خصوصاً وان هذا المعيار مطبق أساساً من قبل أغلب الشركات النفطية العالمية والتي يتعامل العراق معها حالياً
منهجية الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الجانب النظري من الدراسة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم استخدام أسلوب دراسة حالة .
نتائج الدراسة	أبرز استنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن تلخيصها بوجود قصور في النظام المحاسبي الموحد بشكل يمنع من تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي(IFRS ₆) من دون المرور بتطويره أولاً، اهم التوصيات التي تم التوصل إليها فتتمثل بضرورة تطوير النظام المحاسبي الموحد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما يتوافق مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي(IFRS ₆) ، من خلال إمكانية تبني الآلية المقترحة لتطوير النظام المحاسبي الموحد

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

رابعاً: دراسة الرابعة: دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران

الجدول رقم (1-7): دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران

الدراسة / السنة	دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران
عنوان الدراسة	- "المحاسبة على تكلفة إستكشاف البترول"
نوع /مكان الدراسة	مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006.
إشكالية الدراسة	اثر تعدد طرق المحاسبية متعلقة بإستكشاف والبحث على صناعة النفط والغاز ؟
أهداف الدراسة	إلقاء الضوء على اثر مصاريف الإستكشاف على عائدات البترول.
منهج/أدوات الدراسة	تم إستخدام المنهج الوصفي في الإطار النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم إستخدام أسلوب دراسة حالة.
نتائج الدراسة	إختلاف طبيعة ونشاط صناعة النفط عن الأنشطة الأخرى يؤدي ذلك إلى بعض القصور في نواحي تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المطبقة و عجز بعض المبادئ عن مواجهة مشاكل صناعة هذا النشاط وجود قصور في النظام المحاسبي المتبع في شركات البترول .

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران

الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

يركز هذا المطلب على بعض الدراسات الأجنبية ذات الصلة بقياس المحاسبي المعايير إعداد تقارير المالية، والتي يمكن أن نلخصها في الجداول التالية:

أولاً : الدراسة الأولى: دراسة Rais Hassen Mourad

الجدول رقم (1-8): دراسة Rais Hassen Mourad

الدراسة / السنة	-Rais Hassen Mourad(2012)
عنوان الدراسة	Gestion des risques : Mesures et stratégie : "Analyse empirique de la gestion des risques dans les entreprises non financière française"
إشكالية الدراسة	مدى تحديد و قياس محددات إدارة المخاطر و إستراتيجيات تنفيذها
نوع/مكان الدراسة	رسالة دكتوراه قدمت بجامعة تولوز - فرنسا (Toulouse de Université)
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة الى معرفة اساليب قياس محددات إدارة المخاطر وإستراتيجية تنفيذها

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

	بالمؤسسات غير مالية.
منهجية الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم استخدام أداة الإستبيان لجمع المعلومات ومن ثمة تحليلها.
نتائج الدراسة	- تنظيم تسيير المخاطر بالمؤسسات غير المالية يجتاحه نوع من الصعوبة و التعقيد و التي تعتبر من بين المحددات في تغطية المخاطر، فلتنظيم عملية تسيير تغطية المخاطر، تم تطوير طرق للقياس و التي تحدد طبقا للقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، حجمها، نسبة السيولة، و المزايا الضريبية. - تتحدد نسبة تغطية المخاطر بالمؤسسة من خلال مستوى تطور تنظيم عملية تغطية المخاطر و استراتيجيتها المتبعة في التحوط.

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على دراسة Rais Hassen Mourad

ثانياً: الدراسة الثانية: دراسة Réda Sefsaf

الجدول رقم (1-9): دراسة Réda Sefsaf

Réda Sefsaf (2012)	الدراسة / السنة
"Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des qualité des IFRS sur la chiffres comptables"	عنوان الدراسة
ما هي أهم آثار تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة البيانات و الأرقام المحاسبية؟	إشكالية الدراسة
رسالة دكتوراه في علوم التسيير قدمت بجامعة أنجيس بفرنسا (angers'd université).	نوع/مكان الدراسة
هدفت الدراسة محاولة إظهار أهمية المعلومات الإضافية التي قدمتها IFRS في الجانب المحاسبي على الأرقام المحاسبية، و دراسة مقارنة جودة النتائج بين فترات تبني المعايير و الفترات قبل تبني المعايير IFRS	أهداف الدراسة
تم استخدام المنهج الوصفي لدراسة الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم استخدام أداة الإستبيان لجمع المعلومات ومن ثمة تحليلها.	منهجية الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة عموماً أن تبني المعايير IFRS كان له أثر إيجابي على نوعية المعلومات و الأرقام المحاسبية و أن هذه النوعية تتباين تبعاً لتباين و اختلاف العوامل المرتبطة بكل مؤسسة.	نتائج الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على دراسة Réda Sefsaf

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المطلب الثاني : مقارنة الدراسات السابقة بدراسة الحالية

يركز هذا المطلب على المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، من خلال ذكر بعض أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات التي تم ذكرها سابقا.

الجدول رقم (1-10): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة مجدي عجبنا محمد ابراهيم	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال هدف كلا الدراستين لدراسة هدف وهو معرفة الطبيعة الفنية لصناعة البترول ومراحلها والخصائص التي تتميزها عن الصناعات الاخرى، والطرق المحاسبية خاصة بمعالجة تكاليف الإستكشاف، كما أن كلا الدراستين عالجتا الموضوع من خلال تقسيم الدراسة إلى فصلين إثنين.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال إقتصار الدراسة المقارنة على دراسة قياس وتقويم تكلفة إستكشاف وإنتاج البترول ، بينما تناولت الدراسة الحالية القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية وفق (IFRS6).
الدراسة الحالية مع دراسة سامح ماهر ابراهيم بشري	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من حيث دراسة إستخدام طريقتي مجهودات الناجحة والتكلفة الكلية في قياس تكاليف الإستكشاف في صناعة الإستخراجية ،كما أن كلا الدراستين إستخدمت أسلوب دراسة الحالة لمعالجة الجانب التطبيقي من الدراسة.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة بحيث أن هذه الأخيرة إقتصرت على طرق التكاليف المستخدمة في شركات البترول وأثرها علي الموقف المالي، بينما الدراسة الحالية فقد تناولت كيفية القياس المحاسبي لتكاليف إستكشاف الموارد الطبيعية، كما تم معالجة موضوع الدراسة الحالية من خلال فصلين إثنين، بينما تم معالجة موضوع الدراسة المقارنة من خلال ثلاثة فصول.
الدراسة الحالية مع دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة من خلال معالجة كلا الدراسين لقياس تكاليف الإستكشاف وفق معايير الإبلاغ المالي (IFRS) كلا الدراستين عولجت بأسلوب دراسة الحالة.	تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال ان الدراسة المقارنة هي مقال علمي في مجلة ، بينما الدراسة الحالية مذكرة ماستر ،كما تم معالجة موضوع الدراسة الحالية من خلال فصلين إثنين، بينما تم

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

معالجة موضوع الدراسة المقارنة من خلال ثلاثة مباحث.		خلف
تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال حصر الدراسة الحالية في قياس المحاسبي لتكاليف إستكشاف الموارد الطبيعية وفق(IFRS6) ، بينما الدراسة المقارنة فقد تطرقت لدراسة محاسبية على تكاليف البحث ولستكشاف في صناعة البترول.	تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة من خلال توصل كلا الدراسين أنه يؤدي نشاط صناعة النفط إلى بعض القصور في نواحي تطبيق بعض المبادئ والفروض في تطبيق محاسبية هذه الصناعة، كما أن كلا الدراستين إستخدمت أسلوب دراسة الحالة لمعالجة الجانب التطبيقي من الدراسة، والمنهج الوصفي في الإطار النظري.	الدراسة الحالية مع دراسة فاطمة حسن محمد عبد الله عمران
تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال ان الدراسة المقارنة إستخدمت أداة الإستبيان لدراسة الجانب التطبيقي، بينما الدراسة الحالية إستخدمت أسلوب دراسة الحالة لمعالجة الجانب التطبيقي.	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة في دراسة القاييس المحاسبي، كما أن كلا الدراستين عالجتا الموضوع من خلال تقسيم الدراسة إلى فصلين إثنين.	الدراسة الحالية مع دراسة Rais Hassen Mourad
تختلف الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة من خلال ان الدراسة المقارنة إستخدمت أداة الإستبيان لدراسة الجانب التطبيقي ، بينما الدراسة الحالية إستخدمت أسلوب دراسة الحالة لمعالجة الجانب التطبيقي .	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة المقارنة في دراسة ب معايير إعداد تقارير مالية الدولية (IFRS) تبني كان له أثر إيجابي في ظل تعقد العلاقات الدولية الناتج عن إختلافات معالجات المحاسبية لدول.	الدراسة الحالية مع دراسة Réda Sefsaf

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الدراسات المقارنة

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية للموضوع من خلال عرض أهم المفاهيم المرتبطة بالدراسة والتمثلة في قياس المحاسبي لتكاليف إستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية في صناعة إستخراجية والمعايير المحاسبية سائدة في هذه صناعة إضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة و هو احد الوظائف الأساسية في المحاسبة ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات الناتجة عن قياس الأحداث الاقتصادية لمنظمات الأعمال أهمية خاصة في المجتمع المالي وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي لأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة ويشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات والأحداث في صورتها النهائية والتي تمثل عناصر القوائم المالية وللقياس عدة بدائل ويتوقف إختيار أي بديل على حسب طبيعة العنصر المراد قياسه تكلفة، إيراد، اصول، إلتزام...إلخ.

كما تعرفنا من خلال هذا الفصل، ونظراً لطبيعة المتميزة لصناعة إستخراجية فقد نتج تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة لهذه الصناعة وطرق قياسها محاسبيا، فمعظم شركات النفط العالمية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، تتبع كلتا طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية على حد سواء. ولصعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات النفط والغاز المستخدمة لطرق محاسبية مختلفة فقد أهتم المحاسبون ومحللون المليون ومنظمات المهنية في إستحداث معايير تستجيب لمتطلبات المحاسبة في هذه الصناعة.

الفصل الثاني

دراسة حالة شركة سوناطراك مديرية

الجهوية للإنتاج حاسي مسعود

تمهيد

بعد التطرق في الدراسة النظرية إلى قياس محاسبي ومعايير إعداد التقارير المالية (IFRS) المفاهيم المرتبطة بهم وعرض أهم طرق قياس المحاسبي لتكاليف استكشاف الموارد الطبيعية لشركات صناعة الإستخراجية على المستوى العالمي وكذلك عرض أهم الجوانب وتعديلات التي جاءت في فحوى المعيار الدولي للإبلاغ المالي لقطاع المحروقات (IFRS₆) .

من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بإجراء دراسة ميدانية في إحدى أهم المؤسسات الإقتصادية والفاعلة في الإقتصاد الوطني والمتمثلة في شركة سوناطراك SONATRACH ، وهي مؤسسة تقوم بإستكشاف وإنتاج والنقل المحروقات، حيث يركز الفصل التطبيقي من الدراسة إلى محاولة معرفة جميع الجوانب الضرورية لأهمية تطبيق معيار الإبلاغ المالي (6) في قياس تكاليف إستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية (البترو-الغاز) في هذه المؤسسة.

ومن خلال دراستنا في الفصل الأول إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي وأهمية تطبيق معايير المحاسبة للمؤسسة، قمنا بإجراء دراسة ميدانية في شركة سوناطراك SONATRACH - مديرية الجهوية للإنتاج حاسي مسعود- من أجل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب التطبيقي، ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا إشتهل هذا الفصل على مبحثين تم التطرق من خلالهما إلى أهمية تطبيق معيار إبلاغ المالي في قياس تكاليف إستكشاف الموارد الطبيعية لشركة لإستخلاص النتائج وإثبات فرضيات الدراسة مع تقديم التوصيات المناسبة.

المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة محل الدراسة

اقترن اسم سوناطراك بالاقتصاد الجزائري وبميزانية الدولة الجزائرية، اسمها الكامل "الشركة الوطنية للبحث والتنقيب والاستغلال والنقل للمحروقات " وهي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية والغازية الهائلة في البلاد وكذا عن بيعها، وتعتبر شركة سوناطراك عن نموذج نجاح الجزائري على المستوى العالمي يستوجب الدراسة بما تحققه من انجازات ولمكانيات تضعها في صدارة مجال نشاطها، ولذلك فسننترق خلال هذا المبحث إلى إطار عام لسوناطراك يوضح نشأة هذه الشركة وأهدافها، فالتعريف بأهم منتجاتها، وكذلك نظرة عن المديرية الجهوية للإنتاج حاسي مسعود ورقلة وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الأم

الفرع الأول: نشأة وتعريف المؤسسة الأم (مجتمع الدراسة):

أنشأت الشركة في 31 ديسمبر 1963 بالمرسوم رقم 63 - 491، لم يعهد في الواقع لسوناطراك إلا بمهمة نقل وتسويق المحروقات واعتبارا من عام 1966 اتسعت صلاحياتها لتشمل كافة نشاطات قطاع المحروقات خاصة بعد قرار التأميم العام لسنة 1971، والتنظيم الشامل للاقتصاد الجزائري وفقا للأهداف التي حددتها مختلف مخططات التنمية فيها بعد رسم للمؤسسة صيغة الانطلاق والتوسع الهام، وفقا لتوجيهات المخطط 1980 - 1984 التي تهدف إلى تحسين فعالية الجهاز الاقتصادي، أخذت المؤسسة على عاتقها مسؤولية إعادة الهيكلة في إطار مخطط توجيهي عام تمت المصادقة عليه في مطلع 1981 ولهذا الغرض تم إنشاء 17 مؤسسة جديدة انطلاقا من الوحدات العامة والمديريات والمناطق الصناعية.

الفرع الثاني: مهام وأهداف شركة سوناطراك:

أولاً : مهام الشركة: شركة سوناطراك شركة تجمع فيها مجمل نشاطات قطاع المحروقات، فهي تضم عدة عمليات مثمثلة في مايلي:

- عمليات من الدائرة شبه بترولية المجسدة في الحفر، الجيوفيزياء، الخدمات والأشغال البترولية؛
- تلبية احتياجات السوق الجزائرية للمحروقات، خاصة الغاز الطبيعي الذي هو من أولوياتها؛

- عمليات تابعة للسلسلة البترولية والغازية، الشى الذي جعل منها مجمعا لنشاطات القاعدية التقليدية من المنبع إلى المصب لشركة البترولية وغازية ذات المعايير الدولية؛
- عمليات الدعم، مد وإصلاح القنوات، النقل البحري للمحروقات، الهندسة، البناء والتركيب الصناعي؛
- نشاطات اخرى، تتوع حقيبتها مثلا: الفلاحة... إلخ؛
- دعم وتموين السوق العالمية بالمحروقات السائلة و الغازية و الطاقة عامة؛
- ضمان تنمية صناعة المحروقات.

إضافة لمهام السابقة نذكر المهام الأساسية حسب مراحل نشاط المشروع لمؤسسة سونطراك وهي كمايلي:

1. **الإستكشاف:** أي القيام بعمليات البحث، التنقيب، والحفر، الإستغلال الصناعي والتجاري للمحروقات، إذ تبدأ الأعمال الإستكشافية بمراجعة كافة المعلومات الجيولوجية في المنطقة التنقيب وتدرس الصورة الجوفية، ثم تعد الخرائط الجيولوجية السطحية وتحدد مواقع التصدعات والشقوق؛
2. **الإنتاج:** يأتي بعد ظهور الجدوى الفنية والتجارية للعملية الإستكشاف البئر، وتتم بتوفير بتوفير مصانع تستعمل لأغراض معالجة المحروقات، وصناعة مشتقات البترول التي تقوم الشركة فيما بعد بمعالجتها وتحويلها وتمييعها؛
3. **النقل:** عن طريق إنشاء وإستغلال جميع وسائل نقل لنقل المحروقات؛
4. **التسويق:** التوزيع والبيع المنتجات في الوطن أو خارجه.

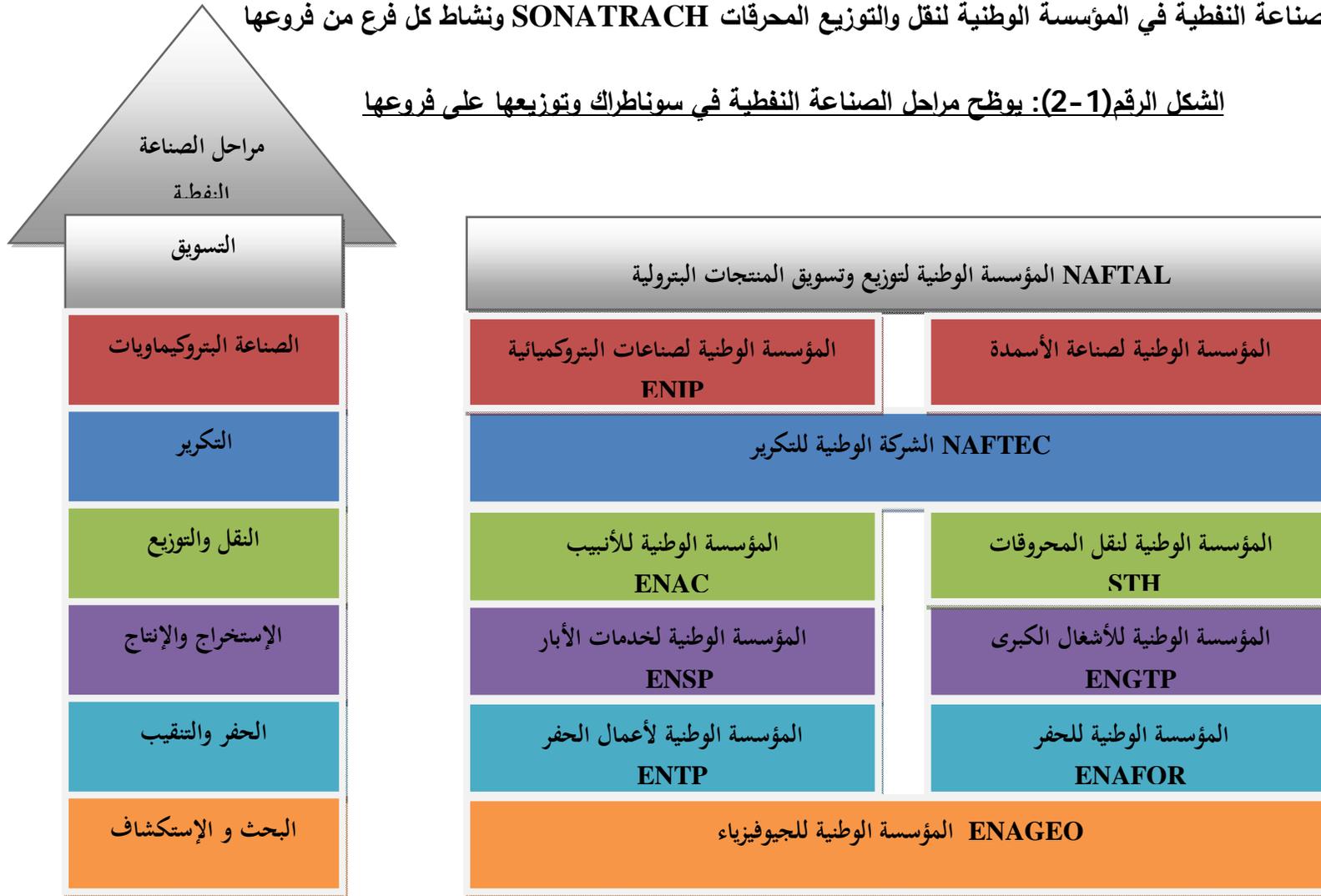
ثانياً: أهداف الشركة: لسوناطراك مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، من أهمها:

- الإبقاء على نمو سوناطراك وتعزيز قيادتها في الجزائر وإفريقيا، ومكانتها بين قادة الصناعة والتجارة العالميتين في مجال المحروقات السائلة والغازية؛
- الإسراع والإنتهاء بنجاح عملية التكيف مع الشروط الجديدة التي حددها قانون المحروقات الجديد 07/05 للتقدم إلى المعايير العالمية؛
- التكفل كمؤسسة وطنية ناجحة ومتطورة لبلد نفطي وغازي في تحسين تقييم الموارد الوطنية للمحروقات، وخلق الثروات لصالح التنمية الإقتصادية والإجتماعية للبلد؛
- جعل أنشطة المنبع أساس تقدم سوناطراك، ومحور أساسي لتوسيع احتياطاتها وتدعيم نشاطها في الخارج؛
- تنويع أنشطة المصب ورفع مساهمتها في أرباح الشركة بالجزائر وخارجها؛
- الإستمرار في التحكم وتخفيض التكاليف لضمان البقاء: الأولى في الجزائر، إفريقيا ، وقائدة الصناعة الغازية في المنطقة الأورو متوسطة، وفي الصدارة العالمية.

الفصل الثاني دراسة حالة شركة -سوناطراك- مديرية الجهوية للإنتاج حاسي مسعود ورقلة

الفرع الثالث:مراحل الصناعة النفطية في المؤسسة الوطنية لنقل والتوزيع المحركات SONATRACH ونشاط كل فرع من فروعها

الشكل الرقم(1-2): يوضح مراحل الصناعة النفطية في سوناطراك وتوزيعها على فروعها



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق مقدمة من مصلحة تسيير الموارد البشرية - سنة 2019

من جدير بالذكر أن لمؤسسة سوناطراك العديد من الفروع حيث كل فرع من الفروع يختص بمرحلة منة مراحل صناعة البترولية وهو ما يوضحه الشكل رقم (2-1).

المطلب الثاني: تقديم مديرية سوناطراك قسم الإنتاج قاعدة 24 فبراير بحاسي مسعود (عينة الدراسة)

الفرغ الأول: نشأة المديرية، مهام والأهداف، الهيكل التنظيمي للمديرية (عينة الدراسة):

أولاً: النشأة: تم انشاء المديرية الجهوية القسم الإنتاج سوناطراك بحاسي مسعود في 31 / 12 / 1963 أي نفس التاريخ الذي تم الإعلان فيه على ولادة مؤسسة سوناطراك الأم.¹ استلمت هذه المديرية (مديرية الإنتاج) القواعد والحقول البترولية والإنتاجية التي كانت تمتلكها الشركات الأجنبية قبل الاستقلال والتي انتقلت ملكيتها بعد تأميم المحروقات في 24 / 02 / 1971 للدولة (المتمثلة في سوناطراك)، مهمتها الأساسية النظر في انتاج واستغلال المحروقات، والتي تمتلك حوالي 1600 بئر سنة 2018، وللقيام بهذه الدراسة تم اجراء تريض بالمؤسسة لمدة 15 يوم، وسيتم التركيز في الدراسة على قسم المالية للمديرية.

ثانياً : مهام وأهداف المديرية الجهوية لسوناطراك (DP) بحاسي مسعود²

(1) مهام قسم الانتاج بالمديرية الجهوية لسوناطراك بحاسي مسعود : تمثل مديرية الإنتاج الركيزة الأساسية

لسوناطراك على أساس المهام الحساسة الموكلة اليها فهي تقوم بما يلي :

✓ تسيير كل الحقول البترولية والغازية؛

✓ استلام الآبار المحفورة وتعمل على صيانتها؛

✓ تقوم بعمليات تحويل وتكرير البترول الخام؛

✓ تمميع الغاز الطبيعي ومعالجته.

(2) أهداف قسم الانتاج بالمديرية الجهوية لسوناطراك بحاسي مسعود: نذكر منها ما يلي :

✓ تحقيق والمتابعة الدقيقة لمختلف برامج الإنتاج والاستغلال؛

✓ تسيير عمليات الإنتاج طبقاً للقواعد والنصائح الأجنبية؛

✓ تقييم وتعظيم الأداء في تطوير الحقول وأدوات الإنتاج؛

✓ السهر على حسن تسيير عمليات الصناعة البترولية؛

¹ مريقة عبد الله، إطار في قسم المالية بالمديرية الجهوية لسوناطراك حاسي مسعود، " مفاهيم عامة عن المديرية ماي 2019، (مقابلة شخصية).

² حسانية عدلان، قسم المالية بالمديرية، مهام قسم مديرية الجهوية لسوناطراك بحاسي مسعود مارس 2019، (مقابلة شخصية).

✓ تحقيق الأشغال التطوير الإنتاج والخدمات وهذا من أجل الحصول على إنتاج أسرع الآبار.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لقسم الانتاج بالمديرية الجهوية لسوناطراك بحاسي مسعود -ورقلة-

بناءً على الوثائق المقدمة تم اعداد الهيكل التالي الذي يوضح الأقسام والمصالح بالمؤسسة

الشكل رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي لقسم الانتاج (DP) بالمديرية سوناطراك بحاسي مسعود



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق مقدمة من مصلحة تسيير الموارد البشرية - سنة 2019

الفرع الثالث: نشاط البحث (الاستكشاف) في المديرية الجهوية لسوناطراك حاسي مسعود قسم الإنتاج

أولاً: نشاط الإستكشاف في المديرية

استكشاف المحروقات في المديرية يتم من خلال تحديد أماكن وجود النفط أو الغاز، أي تحديد الطبقات الصخرية الحاملة للنفط أو الغاز من حيث العمق الرأسي لكل طبقة، والامتداد الأفقي للجزء الذي يحتوي على النفط أو الغاز.

طرق المستخدمة قديماً في البحث عن البترول إتمدت على الشواهد السطحية مثل تسرب النفط أو الغاز إلى سطح الأرض خلال الشقوق الصخرية، أو وجود آثار بعض المواد الهيدروكربونية بالتربة السطحية للأرض، وقد تطورت الطرق البحث في المديرية، فأصبحت تعتمد على قياسات دقيقة تستخدم فيها أجهزة مطورة، وذلك لخفض نفقات عمليات التنقيب، وبعدها يتم الحفر الاستكشافي (التنقيب) حفر الآبار العمليات الفعلية التي يتم خلالها ثقب الصخور الجوفية وما يعلوها من صخور طبقية بطرق ميكانيكية مختلفة، وذلك من أجل حفر بئر تنقيب في محاولة لتحديد تواجد أو عدم تواجد النفط والغاز بشكل قاطع، إذ أن الآبار الاستكشافية ترافق عمليات البحث و الاستكشاف، فان الوسيلة الوحيدة لإثبات وجودها بشكل قاطع هو الحفر الاستكشافي فهو الذي يؤكد أو ينفي في استنتاجات الجيولوجيين وجود البترول و الغاز في هذا المكان أو عدمه.¹

ثانياً: فروع المجمع القائمة بنشاط البحث الإستكشاف (نشاط المنبع) في المديرية الجهوية قسم إنتاج حاسي مسعود:

تمتلك سوناطراك في نشاط المنبع عبر شركتها القابضة للخدمات النفطية فروعاً تابعة لها وهي في حد ذاتها شركات قائمة توكل لها مهام ووظائف مكملة لنشاط المؤسسة الأم تؤمن عبرها نشاطها الخلفي من البحث والتنقيب الإستكشافي للمحروقات.²

ويدمج النشاط البحث والتنقيب الإستكشافي في استراتيجيته العملية ، للفروع المرتبطة به، مثل:

1 - المؤسسة الوطنية للحفر التنقيب(Entreprise Nationale de Forage):³

¹ حساينية عدلان، نشاط إستكشاف بالمديرية الجهوية لسوناطراك بحاسي مسعود مارس 2019،(مقابلة شخصية).

² برحال سلاف، إستراتيجية تنويع المنتجات البترولية والغازية/ مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، غير منشورة، 2004، ص 141.

³ تقرير السنوي لسوناطراك 2017 ص 28.

شركة تابعة لسوناطراك بنسبة 100%، وقد أنشأت سنة 1981، تقوم المؤسسة الوطنية للحفر بانجاز أعمال الحفر والأعمال الملحقة . وتترسمل (ENAFOR) على معرفة Savoir faire لأكثر من 3 عشرات في ميدان التنقيب و (work – over)، وتستغل حظيرة ب38 آلة سنة 2010، بمعدل استخدام بلغ 907 متر /آلة-شهر، ويتمركز نشاط المؤسسة الوطنية للحفر أساسا في التكفل بعمليات التنقيب وصيانة الآبار - حسب آخر إحصائيات 2015، تتوفر (ENAFOR) على وسائل إنتاجية ضخمة وهائلة تتمثل في حوزتها على 44 آلة حفر من الطراز الثقيل والمتوسط والتي تقوم بعملية الحفر تصل إلى 600 متر بالإضافة إلى امتلاكها هياكل عملية وقواعد دعم لوجيستية متمركزة بحاسي مسعود، كما يقدر عدد عمال المؤسسة ب 5180 عامل سنة 2015 وهي يد عاملة كبيرة ومؤهلة ومختصة في جميع مجالات عمل المؤسسة.

2- المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء (Entreprise Nationale de Geophysique):¹

تأسست المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء في سبتمبر 1966 بشراكة مع الشركة الأمريكية TELEDAY، حيث تساهم الشركة الجزائرية بنسبة % 51 والشركة الأمريكية بنسبة % 49، وفي عام 1971 ومع تأمين المحروقات أصبحت المؤسسة (ALGEO) جزائرية وتابعة 100% لسوناطراك يقع مقرها الاجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

أثناء ظهور اللامركزية للمؤسسات سنة 1981، أصبحت مؤسسة اقتصادية تدعى المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء (ENAGEO) والتي أصبحت متكفلة بجميع شؤونها ومداريتها من طرف شركاء المجلس الإداري بنسبة 51% لسوناطراك و 49% مساهمة، يقدر رأسمالها الحالي ب 8000 000.000 دج، تتميز بخبرة 41 سنة في نشاط دراسة الزلازل بالنسبة للجزائر كما في البلدان الأجنبية الأخرى، هذه المؤسسة تتجهز ب 18 فريق للمسح الزلزالي سنة 2015 وبتقنيتي معالجة من أجل ترجمة المعطيات الزلزالية (D2 و D3) لمقاطع الآبار .

تتمثل المهمة الرئيسية للمؤسسة في تحقيق دراسات بحث وتنقيب عن المحروقات وكل الكوامن المعدنية بطريقة الزلزلة بواسطة شاحنات تدعى (VIBROS) ، هذا البحث مؤسس على مقاييس بحث التربة بأبعاد فيزيائية التي هدفها عكس البنية تحت التربة ومكوناتها الجيولوجية، ومن أهم نشاطات المؤسسة:

✓ دراسات الطبوغرافيا؛

✓ الدراسات الجيوتقنية؛

✓ التنقيب عن المياه الجوفية وحفر الآبار .

¹ مرجع سبق ذكره تقرير السنوي لسوناطراك سنة 2010 ص 33.

3- المؤسسة الوطنية لأعمال الحفر (Entreprise Nationale des Travaux aux Puits):

أنشأت المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار "ENTP" بموجب المرسوم رقم 81-171 الصادر بتاريخ 1981 / 08 / 01 والمتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروليماوية في الجزائر، وقد باشرت المؤسسة أشغالها في الفاتح جانفي 1983، أما عن الصيغة القانونية للمؤسسة فهي تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في "مؤسسة ذات أسهم"، يقدر رأسمالها الاجتماعي ب: دج 14800000000. وتعتبر المؤسسة تابعة لسوناطراك بنسبة 100 % يبلغ عدد عمالها الاجمالي ما يقارب 9000 عامل من بينهم 3923 عامل دائم، و 5077 عامل بعقد محدود المدة، يقع مقرها الاجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.

تعتبر مؤسسة ال ENTP أول متعامل مختص في حفر الآبار في الجزائر، إذ تسيطر على 50 % من السوق، يتمثل زبائنها في: سوناطراك، والمتعاملين الأجانب ومختلف شركاء سوناطراك. أما عن نشاطاتها فهي تقوم بالنشاطات التالية: حفر وصيانة آبار المحروقات، حفر آبار المياه دو العميقة؛ نقل آلات الحفر ووسائل الحفر وتصليح الناقلات، تعمل على صيانة الآبار المنتجة للزيت والغاز (work over) بالإضافة إلى خدمات الآبار.

ثالثاً: عمليات المعالجة المحاسبية للعمليات في المديرية الجهوية للقسم الإنتاج حاسي مسعود

1. طبيعة سير العمليات المحاسبية في المديرية

- **مدخلات النظام المحاسبي:** تتمثل المستندات في سجلات القيود الأولية الداعمة، مثل الشيكات وسجلات التحويلات الالكترونية للأموال، الفواتير والعقود أما الدفاتر العامة والفرعية، إيداعات دفتر اليومية والتعديلات الأخرى على البيانات المالية التي لا تنعكس على إيداعات دفتر اليومية، والسجلات، مثل أوراق العمل وجداول البيانات، ودعم مخصصات التكاليف الحسابات والتسويات عن طريق الاخراجات.

- **مقومات النظام المحاسبي في المؤسسة:** لا تختلف مقومات النظام المحاسبي الالكتروني من حيث الشكل والأساسيات عن مقومات الأنظمة المحاسبية العاملة في المجالات الأخرى، أما من حيث المضمون فنجد الاختلاف نسبي متعلق باختلاف مسميات الحسابات أو بنود القوائم المالية الذي تفرضه طبيعة النشاط النفطي، وما تتطلبه من معالجة خاصة تبعاً لذلك، وتتمثل مقومات النظام المحاسبي الالكتروني والذي يعتمد على التكامل بين نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الآتي :

✓ **المجموعة المستندية و الدفترية** : تضم مجمل الفواتير والعقود، و الدفاتر العامة والفرعية، إضافة إلى إدخلات دفتر اليومية والتعديلات الأخرى على البيانات المالية التي لا تنعكس على إدخلات دفتر اليومية، والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات.

✓ **دليل وحدات التكلفة** : حيث تتصف وحدات التكلفة بالثبات خلال الفترة المستهدفة، ويشمل منطقة النشاط، العمق، الحجم الوزن، فترة التعاقد (الزمن) بالإضافة إلى وحدات أخرى.

✓ **دليل وحدات مراكز التكلفة**: يتضمن المركز مجموعة من العمالة ومجموعة من الآلات والمعدات .

✓ **الدليل المحاسبي**: قائمة حسابات تضم جميع حسابات المؤسسة المستعملة في دفاترها، كما تعتمد المؤسسة في تسجيل العمليات النظام المحاسبي المالي، وطريقة التكلفة الكلية.

2. **القوائم المالية والتقارير الأخرى**: وهذا بالإضافة إلى العامل الأساسي ضمن هذه المقومات والذي يشمل في محتواه كافة المقومات السابقة وهو الحاسب الآلي وملحقاته المختلفة.

3. **معالجة المعلومات المحاسبية في المؤسسة**: الأسلوب الرئيسي المعتمد في معالجة وتبادل المعلومات في مديرية هو أسلوب المعالجة الآلية للمعلومات.

الفرع الرابع: معطيات مالية واقتصادية عن تكاليف إنشاء الآبار في سوناطراك قسم الإنتاج بحاسي مسعود

الجدول يوضح تقديرات مؤسسة سوناطراك لإنشاء بئر حيث يضم هذا الجدول كل التكاليف إنشاء البئر (أنظر الملحق 4) تم جمع التكاليف ومن ثم قدمت صياغتها في شكل جداول للبيانات.

الجدول (1-2): يوضح حجم إنشاء الآبار (البترول والغاز) حسب شركة سوناطراك

العملة دينار الجزائري		
N.budg	Libelle Nature Budget	BUDGET
A100	Topographie	338,655.00
A200	Piste	900,524.00
A300	plate-forme	78,347.00
A400	entretien piste	254,099.00
B200	Conduites	180,000.00
B300	Citemage	970,000.00

B400	redev an ce eau	1,360,000.00
C310	dtm aves camp	17,079,840.00
D210	forage en regie -appareils en l'etat	0.00
D220	forage en regie -appareils de class	149,512,824.00
D310	prestations annexes	14,951,282.40
E100	boue-personnel	4,969,440.00
E200	boue-e uipements	3,938,400.00
E300	boue-produits	28,368,000.00
F110	cin/prim / prod	10,010,736.00
F120	cin/ prim /sces	5,519,376.00
F210	cin/ bouc/ pro	519,048.00
F220	cin/ bouc/ sces	973,800.00
G110	cons ./ Tetes / cas.head	2,338,232.40
G120	cons ./ Tetes/ cas.spool	2,455,488.00
G130	cons. /Tetes / e uip.de surface	2,878,318.80
G200	cons. Tubulaires	112,462,548.70
G310	cons/access./tubul/dv.	3,175,200.00
G320	cons./access./anneau	176,299.20
G330	cons/access./tubul./bouchons	82,857.60
G340	cons/access./tubul./sabot	140,238.00
G350	cons/access./tubul./liner	2,419,200.00
G360	cons/access./tubul./e uipt.de for	1,428,840.00
G400	cons-habillage colonne	1,759,248.00

المصدر : من إعداد الطالب استنادا إلى المعطيات الدائرة المالية و المحاسبة لسنة 2014

- يبين الجدول السابق تكاليف إنشاء الأبار بناء على تقديرات ومعطيات سابقة منها تكاليف الدراسات الطبوغرافية مثلاً بـ 338,655.00 و تكاليف الحفر الإستكشافي بـ 900,524.00 إلى أخره وتتغير هذه التكاليف من منطقة إستكشاف وحفر إلى منطقة أخرى.

الفرع الخامس: التسجيل المحاسبي لمرحلة البحث والتنقيب الإستكشافي عند سوناطراك وفروعها

يتم التسجيل المحاسبي لعمليات التي تقوم بها المؤسسة في مصلحة المالية والمحاسبة من طرف المحاسب الرئيسي أو أحد مساعديه والمعالجة المحاسبية لنفقات المؤسسة ونظراً لأهمية هذه النفقات يفتح لها حسابات إجمالية لإثبات هذه النفقات وهي:

- حسابات الأعمال تحت التنفيذ.

بما أن الاكتشاف هو حقل قابل للاستغلال التجاري، يتوجب على سوناطراك تعويض مصاريف الاكتشاف، وعليها تسجيل هذا الاكتشاف في أصولها في حساب الاستثمارات وبذلك يكون التسجيل المحاسبي في ميزانيتها كالتالي:

(1) خلال مرحلة الاستكشاف

- من حساب 2826 أو 26 دراسات وأعمال البحث قيد التنفيذ أو منجزة.
- إلى حساب 5526 تسبيقات الشركاء على استثمارات البحث.

(2) بعد تحقيق الاستكشاف:

- من حساب 5526 تسبيقات الشركاء على استثمارات البحث.
- إلى حساب XX17 مديرية سوناطراك لمتابعة الشركاء.
- من حساب 44 مجمع حاسي مسعود
- إلى حساب 485 البنك دفع حصتها في تمويل الاستثمارات
- من حساب 23 28
- إلى حساب 44 مجمع حاسي مسعود
- إلى حساب تسبيقات الشركاء على استثمارات التطوير
- إلى حساب 5535 حصة الشركاء في الإنتاج مراجعة الحسابات بعد

(التدقيق المحاسبي)

- من حساب 5535 حصة الشركاء في الإنتاج
- إلى حساب 17025 مديرية سوناطراك للتسيير

- من حساب 17 XX مديرية سوناطراك لمتابعة الشركاء
- إلى حساب 523 ديون الاستثمار

المبحث الثاني: القياس و التقييم المحاسبي لتكاليف البحث والإستكاف عن الموارد الطبيعية في المؤسسة سوناطراك والفروع (محل الدراسة).

إن دراسة واقع قياس المحاسبي لتكاليف البحث والإستكشاف في المؤسسات البترولية في ظل المعيار الدولي 6 والنظام المحاسبي المالي ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمت بإجراء مقابلات مع إدارات في مؤسسة سوناطراك وقم أيضا بتصميم استمارة استقصاء موجهة لإدارات في قسم المالية والمحاسبة في شركة سوناطراك وأخرى لإدارات في مؤسسات فروع لسوناطراك في نفس منطقة العمل تتضمن محاور للإجابة عن الإشكالية الرئيسية لموضوع ولتحقق من صحة الفرضيات حيث تم تقسيم المبحث لمطلين أشرت في المطلب الأول للمقابلة التي قمت بها في المؤسسة والمطلب الثاني كان حول إستثمارات الإستقصاء وأهم نتائج متحصل من أسئلة المطروحة في استمارة الإستقصاء.

المطلب الأول: القياس المحاسبي في مؤسسة سوناطراك

للإجابة على موضوع الشكالية الرئيسي الدراسة والسؤال الفرعي الأول ولتحقق من صحة الفرضية من عدمه قمنا بإجراء المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، حول موضوع القياس المحاسبي حيث كانت المقابلة كالتالي:

من خلال مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة سوناطراك (قسم الإنتاج) المديرية جهوية حاسي مسعود في يوم: 2019/05/17 على الساعة العاشرة صباحا، حيث كانت المقابلة كالتالي:

س1: هل توجد وظيفة قياس المحاسبي بالمؤسسة؟

ج1: نعم توجد وظيفة قياس المحاسبي بالمؤسسة.

س2: ما تعني لكم وظيفة قياس المحاسبي؟

ج2: مقارنة الأعداد بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة

س3: ما يفيد القياس المحاسبي للمؤسسة؟

ج3: يساعد القياس المحاسبي المؤسسة في توفير معلومات دقيقة تفيد مستخدميها في إتخاذ القرارات الاقتصادية.

س4: كيف يتم قياس المحاسبي في المؤسسة؟

ج4: أدوات وطرق قياس محددة.

س5: من يقوم بعملية القياس المحاسبي؟

ج5: يقوم بعملية القياس المحاسبي المحاسب في المؤسسة، والتي يشترط أن يكون ذا خبرة.

س6: ما هي أهداف القياس المحاسبي؟

ج6: يتمثل في الهدفين الأساسيين وهما: قياس الموارد التي تحقق الدخل والذي يعتبر مصدر تحقيق الدخل وتدفعه، تأمين الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والذي يهدف إلى دراسة الفرص البديلة.

س7: ما هي أساليب القياس المستخدمة في المؤسسة؟

ج7: تستخدم المؤسسة مجموعة من أساليب القياس والمتمثلة في أساليب القياس المباشرة، أساليب القياس غير المباشرة، أساليب القياس التحكيمية.

س8: هل ساعد إستخدام أسلوب القياس المحاسبي المؤسسة في تقليل التكاليف؟

ج8: نعم ساعد أسلوب القياس المحاسبي في تقليل تكاليف المؤسسة، وتوفير البدائل التي تساهم في تقليل التكلفة.

س9: هل توجد للمؤسسة مدونة خاصة بمعايير القياس المحاسبي؟

ج9، لا توجد مدونة معايير خاصة بالقياس المحاسبي بالمؤسسة.

س10: ما هي أهم المراجع التي تعتمد عليها المؤسسة في تطبيق القياس المحاسبي؟

ج10: تعتمد المؤسسة على مجموعة من المراجع والقوانين ومن بينها القانون المحاسبة 07/11 والقانون الداخلي (كتاب الإجراءات الخاصة بمصلحة المحاسبة) خاصة، ومصالح الأخرى عامة.

س11: هل تطبق المؤسسة معايير القياس المحاسبي؟

ج11: تطبق المؤسسة معايير القياس المحاسبي بشكل جيد

س12: كيف تطبق المؤسسة معايير القياس المحاسبي دون وجود مدونة؟

ج12: تطبق المؤسسة معايير القياس المحاسبي بشكل جيد، حيث بالرغم من عدم وجود مدونة معايير خاصة بالقياس المحاسبي إلا أن معايير القياس المحاسبي موجودة ضمناً في القوانين المعمول بها، إذ أدمجت هذه المعايير في إجراءات الخاصة بمصلحة المحاسبة.

نستنتج من المقابلة السابقة مع رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية في شركة سوناطراك (قسم الإنتاج) المديرية الجهوية بحاسي مسعود أن الشركة تقوم بعملية القياس المحاسبي وهو يساعد المؤسسة في إتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث يعتمد في ذلك على القانون الداخلي والسياسات المحاسبية المنتهجة الخاصة بالقطاع، وكذلك على تطبيق قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) والمحين من قبل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

المطلب الثاني: أهمية تطبيق القياس والتسجيل المحاسبي في المؤسسات البترولية الجزائرية لتكاليف البحث واستكشاف الموارد الطبيعية.

الفرع الأول: تطبيق مبادئ القياس والتسجيل وإفصاح المحاسبي وظل المعايير الدولية (IAS/IFRS) والنظام المالي المحاسبي (SCF)

قمنا بإعداد قائمة إستقصاء من أجل معرفة مدى تطبيق مبادئ قياس والإفصاح والتسجيل المحاسبي إستناداً إلى النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية بالمؤسسة محل الدراسة وتضمن إستقصاء مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالجوانب التنظيمية لعمليات القياس والإفصاح والتسجيل المحاسبي (أنظر الملحق رقم 04)، تكون الإجابة فيها ب. "نعم" أو "لا" وتتمثل النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- جل المؤسسات البترولية الجزائرية تطبق ممارستها المحاسبية وفقا لنظام المالي المستمد بدوره من معايير الدولية هذا ما يفسر فعالية هذا النظام حسب رأي مجيبي على الإستقصاء المقدم من طرفنا (أنظر الملحق رقم 04)، ويرجع ذلك إلى سهولته ومرونة المحيط المحاسبي؛
- تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد التسجيل المحاسبي وفق نظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية في إعداد بنود القوائم المالية والدفاتر، السجلات المحاسبية؛
- المؤسسات محل الدراسة تتفق حسب رأي المستجيبين للإستقصاء بمبادئ الإفصاح وطرق القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق مانصت عليه قوانين المحاسبية الدولية والمحلية؛
- تتفق أغلبية عينة الدارسة أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، إضافة إلى أن النظام المالي المحاسبي يتلاءم مع الإمكانيات والاحتياجات المادية و المالية؛
- طبيعة النشاط النفطي قد تؤدي ببعض التحيز في تطبيق بعض المبادئ بشكل كامل وتام؛
- توجد بعض الإختلالات في النظام المالي المحاسبي نظراً للجوانب الجبائية في دولة الجزائرية ؛
- بطبيعة حال حسب آراء العينة لا يوجد إمام بكل بنود المعايير الدولية في النظام المالي المحاسبي نظرا لتغيرات الدورية للمعايير المحاسبة الدولية.
- عدم إلتزام النظام المالي المحاسبي بتحديثات التي تطراً في معايير الدولية المحاسبية.
- توجد خصوصيات في المؤسسة (طبيعة النشاط) مما يؤدي إلى عدم إلتزام بالمبادئ المحاسبية بكل جوانبها في عمليات القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: تعدد السياسات وطرق المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف وأثرها على قياس وعرض القوائم المالية في المؤسسات البترولية الجزائرية.

قمت بإعداد قائمة إستقصاء من أجل معرفة هل هناك تعدد في طرق قياس تكاليف إستكشاف والبحث في المؤسسات البترولية الجزائرية وهل يؤثر ذلك في قياس وعرض القوائم المالية وتتضمن إستقصاء مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالجوانب التنظيمية لطرق القياس (أنظر الملحق رقم 5)، تكوف الإجابة فيها ب "نعم" أو "لا" وتتمثل النتائج المتوصل إليها كما يلي:

✓ حسب جميع إجابات عن الإستقصاء تبين أنه لا تعدد في طرق القياس المحاسبي لتكاليف إستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية في المؤسسات محل الدراسة؛

- ✓ حسب إجابات العينة محل الدراسة توجد طريقة واحدة لقياس تكاليف البحث والإستكشاف عن الموارد الطبيعية وهي طريقة التكلفة الكلية؛
- ✓ بما أنه لاوجود لطرق قياس متعددة لقياس تكاليف البحث والإستكشاف، ذلك يعني لاوجود لإختلاف في قياس وعرض القوائم المالية في المؤسسات البترولية؛
- ✓ طريقة التكلفة الكلية تطبق على قياس جميع نشاطات المؤسسة؛
- ✓ تكاليف الآبار تقيد وتسجل بقيم الكلية في صنف الإستثمارات؛
- ✓ الظروف الخاصة لكل شركة وسياساتها وتطبيق القوانين واللوائح الحكومية في الدول التي تمارس فيها الشركة نشاطاتها يؤثر على النتائج المحاسبية للشركة.
- ✓ نماذج القوائم المالية لشركات انتاج المحروقات تختلف في اعدادها عن الصناعات والانشطة التجارية الاخرى؛
- ✓ قياس وعرض القوائم المالية في شركات محل الدراسة يتأثر بتغيرات الإقتصادية الدولية خاصة وأن هذا القطاع المحروقات له خصائص نوعية عن بقية الأنشطة.

يستج من إجابات السابقة على قائمة الإستقصاء أنه يوجد تطبيق لمعايير الدولية (ifrs) ويتالي وجود تطبيق معيار الدولي للإبلاغ المالي 6 من خلال تطبيق بنود النظام المالي المحاسبي ويتضح ذلك من خلال بعض الملاحظات مقدمة لنا من طرف المؤسسة والتي تم تساؤل عنها داخل المؤسسة تخص المعيار 6 حيث يوجد بعض معالم هذا المعيار على غرار:

- قياس تكاليف إستكشاف الموارد الطبيعية ب التكلفة الكلية والعملة الوطنية الدينار الجزائري.
- أنواع تكاليف مرحلة البحث والإستكشاف (تكاليف الدراسات الجيولوجية والطبوغرافية والجيوفيزيائية، تكاليف العينات).
- إنتهاء مرحلة البحث والإستكشاف عن الموارد الطبيعية تكون مباشرة بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية للآبار البترولية.
- التسجيل المحاسبي لمرحلة البحث والإستكشاف عن الموارد الطبيعية يظهر في حسابات تحت التنفيذ وهذا ما تشير إليه تسجيلات وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي 6.
- طرق القياس المحاسبي لتكاليف البحث والإستكشاف طريقة التكلفة الكلية.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال هذا الفصل أن شركة سوناطراك قسم الإنتاج قاعدة 24 فبراير بحاسبي مسعود والمديرية العامة لشركة سوناطراك في تطبيق فحوة ماجاء به المعيار الدولي رقم 6 في حساباتها المالية ولكن ليس بصفة كاملة وذلك من خلال ما تم التوصل إليه من خلال تشخيص وتقييم أثر الإعراف والتسجيل والقياس لبنود المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق طريقة التكلفة الكلية في قياس تكاليف إستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية حسب مانص عليه نظام المالي المحاسبي (SCF)، حيث أن هذا الأخير يحتوي على مجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن للعمليات المالية وصدق الحسابات الناتجة عنها.

حيث توصلت إلى أنه يتطلب لهذا النظام تحيين بنوده بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في كل تغيرات وكذلك على الشركات العاملة في مجال المحروقات بتقيد وعمل دراسة شاملة على المعيار ولأنه هذا المعيار جاء ينص على تكاليف أكبر الإستثمارات في قطاع المحروقات وهذا يتناسب ومبدئ الحيطة والحذر الذي يأخذ بعين الإعتبار في مؤسسة سوناطراك قياس التكاليف في إنشاء الآبار .

خاتمة

خاتمة:

لقد سمحت لي هذه الدراسة بالتعرف على المتطلبات والمقومات الضرورية لتطبيق معيار المحاسبية الدولية في مؤسسات الإقتصادية البترولية الجزائرية، بحيث يعتبر قياس وتقويم تكاليف وفق معايير الدولية في المؤسسات البترولية من أهم المواضيع الحديثة التي أصبحت تحظى بإهتمام كبير، خاصة لما شهدته هذه المؤسسات الجزائرية في الآونة الماضية من غياب الشفافية في إعداد القوائم وتقارير المالية، بالإضافة إلى التهرب الضريبي ومشكلة القياس الأعمال المؤسسات المتعاقدة الأجنبية أو شريكة في مشاريع الخلفية والأمامية لشركة، هذا ما سيؤدي إلى حتمية تطبيق معيار IFRS6 في الجزائر مستقبلا بكل جوانبه وأهم ما جاء في فحواه وذلك في اطار مساندة التطورات العالمية من جهة وبغية الحفاظ على نمو الإقتصاد الوطني من جهة أخرى، ومن أجل الإجابة على إشكالية دراستي قمت بإختيار شركة سوناطراك قسم الإنتاج قاعدة 24 فبراير بحاسي مسعود من خلال إسقاط هذا الموضوع وتطبيقه عليها، من خلال إطلاع على كيفية تقييم وقياس التكاليف في المؤسسة، وذلك بهدف إظهار جاهزية المؤسسة لطبيق هذا المعيار عليها ومعرفة الدور الذي يلعبه في قياس وتقييم التكاليف وإعطاء صورة واضحة لوضعية قياس تكاليفها.

لقد حاولت من خلال إستعراضي ودراستي للفصلين السابقين وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي بالمؤسسة محل الدراسة لغرض التوصل إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة.

أولا: نقد وتفسير الفرضيات

ما تم تأكيده من خلال نتائج الفرضيات التالية أنه :

بالنسبة للفرضية الأولى: يقصد بالقياس المحاسبي ترجمة كمية لأحداث الإقتصادية للمنشأة وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية إتخاذ القرار و له أهمية في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات الخاصة بتلك الأنشطة الاقتصادية المختلفة في المؤسسات البترولية وهوما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛

بالنسبة للفرضية الثانية: طريقة التكلفة الكلية المحاسبية الوحيدة ومتفق عليها لمعالجة تكاليف استكشاف البترول تساهم في مصداقية القوائم المالية في شركات البترولية الجزائرية مما يؤكد صحة الفرضية الثانية ؛

بالنسبة للفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسات البترولية الجزائرية بقواعد القياس، الإفصاح، التسجيل، المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ونظام المالي المحاسبي (SCF) وذلك من خلال إعداد تقاريرها وفق هدين الأخير وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة

فمن الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية :

- ✓ نشاط البحث والاستكشاف في المؤسسات البترولية يتميز بخصائص فنية خاصة من إتساع الفترة الزمنية بين تحقق الايراد وانفاق مجموعة من التكاليف وكبر واتساع حجم نشاطها ما يحتم على المؤسسات تبني سياسات خاصة في المعالجة المحاسبية خاصة لهذا النشاط؛
- ✓ مؤسسة سونطراك وفروعها تلتزم بقواعد الإعراف والقياس والتسجيل لتكاليف البحث والاستكشاف وفق نظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ التزام الشركات البترولية الجزائرية بتطبيق معايير التقارير المالية (IFSR) يساعدها في حل مشاكلها المحاسبية ويساعدها على توجه نحو العالمية؛
- ✓ هناك إجماع بين أطراف عينة الدراسة على أن المؤسسات البترولية الجزائرية تلتزم بقواعد الاعتراف و القياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، واحترامها للشكل القانوني للقوائم المالية المبسطة حسب الSCF؛
- ✓ يلاحظ من خلال الأدبيات النظرية وجود طريقتين لقياس وتقييم تكاليف إستكشاف الموارد طبيعية في المؤسسات على مستوى الدولي و الشركات الجزائرية تطبق طريقة واحدة "طريقة تكلفة الكلية"؛
- ✓ وجود طريقة محاسبية واحدة تتبعها شركات البترولية الجزائرية في معالجتها لنفقات الاستطلاع والاستكشاف والبحث عن البترول والغاز؛
- ✓ إن وجود طريقة محاسبية واحدة تتبعها شركات البترولية الجزائرية في معالجة نفقات الاستكشاف والبحث عن المحروقات لا يؤثر في عدم تطابق انظمتها المحاسبية مما لا يؤثر في نتائج القوائم المالية؛
- ✓ تتبع طريقة المجهودات الناجحة في مؤسسات والتكلفة الكلية في اخرى لمعالجة تكاليف الاستكشاف والتتقيب عن الموارد الطبيعية يؤثر بطبيعة الحال على قيم الأصول في قائمة المركز المالي؛
- ✓ الأخذ بتجارب و خبرات هيئات و الشركات الدولية في تقييم وقياس التكاليف البحث ولستكشاف الموارد الطبيعية بما يحقق أقل التكاليف لشركات البترولية الجزائرية؛

خاتمة

- ✓ النظام المحاسبي المالي يتمتع بفعالية من جانب الممارسات المحاسبية حسب رأي أفراد العينة وهذا راجع تدبب و مرونة المحيط المحاسبي؛
- ✓ تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف الاستكشاف والتقيب يؤثر في تحديد الإيرادات بشكل مباشر واختلاف في قيمة تكاليف وفي مكان تسجيل في شركات البترول؛
- ✓ عرض القوائم المالية لشركات البترولية يختلف باختلاف تطبيق الشركات للطرق المحاسبية في قياس والإفصاح عن تكاليف البحث والإستكشاف؛
- ✓ نماذج القوائم المالية لشركات البترولية لا تختلف في اعدادها عن الصناعات والانشطة التجارية الأخرى؛
- ✓ اختلاف الأساليب والتطبيقات العملية لمعايير المحاسبة، يؤثر على معلومات بالقوائم المالية مما يسبب مشاكل محاسبية للشركات؛
- ✓ وجود تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في واقع النظام المالي المحاسبي المطبق في شركات الجزائرية؛
- ✓ أن غالبية أفراد الشركات البترولية الجزائرية (محل الدراسة) موافقين على أن طريقة التكلفة الكلية هي طريقة الوحيدة المستخدمة في قياس تكاليف إنشاء الآبار البترولية.

ثالثا: الإقتراحات

- بعد دراستي لتكاليف البحث والاستكشاف والتعرف على المعالجات المحاسبية المختلفة والمتعلقة برسملة هذه التكاليف أو اعتبارها إيرادية وبعد توضيح المعالجات المختلفة الخاصة بهذه تكاليف بحسب معايير التقارير المالية ومعرفة موقف الشركات البترولية من رسملة التكاليف أو إعتبارها إيرادية من خلال النتائج المتوصل إليها ، يمكن أن أقدم الإقتراحات التالية:
- تطبيق محاسبة خاصة بالقطاع البترولي ووضع تشريعات نفطية وقوانين لمواكبة التطورات والتغيرات المتسارعة والحديثة في هذا القطاع الحساس في الجزائر؛
 - تقويم وقياس الأحداث الإقتصادية ومعالجتها محاسبيا لكي تؤدي دورها وتفيد احتياجات المستخدمين؛
 - ضرورة على شركات البترولية الجزائرية تحكم بينود قانون 11/07 والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وخاصة بهذا القطاع؛

- العوامل المؤثرة على فعالية تطبيق طريقة المجهودات الناجحة في قياس تكاليف الإستكشاف والبحث عن الموارد الطبيعية في الشركات البترولية الجزائرية؛
- التزام شركات بترولية بإعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لمقارنة مع الشركات الأجنبية.

ثالثا: آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية):

من أجل مواصلة البحث في موضوع قياس محاسبي لتكاليف إستكشاف الموارد الطبيعية في ظل المعيار IFRS6 نقترح بعض المواضيع كآفاق مستقبلية للدراسة والتي من أهمها:

- فعالية معايير القياس المحاسبي في تحديد وتقييم تكاليف الكشف عن الموارد الطبيعية،
- دور وفعالية معيار إبلاغ المالي 6 في قياس الأصول الشركات البترولية؛
- أهمية تطبيق قياس المحاسبي في المؤسسات البترولية واثره على التكاليف؛
- دور وأليات المعايير المحاسبية في تقييم و قياس تكاليف الإستطلاع والبحث عن الموارد الطبيعية؛
- أثر تعدد طرق قياس تكاليف الكشف عن الموارد الطبيعية في إعداد التقارير المالية؛
- القياس المحاسبي للإيرادات في صناعة المحروقات في الشركات البترولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب:

1. أبو نصار، محمد وحميدات، جمعة " معايير الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، "دار وائل للنشر، الطبعة3، الأردن، 2016؛
2. احمد نور، المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، 2004 / 2003؛
3. القاضي ، حسين و الريشاني سمير " محاسبة البترول " ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010؛
4. الراوي ، أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق، " دار العظماء، العراق، 2016؛
5. جون وايلي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، الأردن، 2006؛
6. خالد أمين عبدالله ، محاسبة النفط ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2012؛
7. حنفي عبد الفتاح، القياس و التقويم في المحاسبة المالية ، دار الكتاب الحديث مصر، 2008؛
8. عمر ، محمد إسماعيل " صناعة وتكرير البترول " ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007؛
9. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (الدورة المحاسبة ، و مشاكل الاعتراف و القياس والإفصاح) الطبعة 04 ، دار وائل , الأردن، 2007؛
10. مأمون حمدان، المعايير المحاسبية الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2009؛
11. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007؛
12. يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن؛

ب - القوانين والقرارات والمراسيم والمقررات:

1. الأمانة العامة للحكومة، قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المالي المحاسبي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

ت - المجالات:

1. أوبكر عبد الباقي محمد الطيب، المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف، مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، العدد 23، السودان 2011؛
2. برحال سلاف، إستراتيجية تنويع المنتجات البترولية والغازية، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة، غير منشورة، 2004، ص 141.
3. رزكار علي أحمد، مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الإقليم، مجلة العلوم إقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد 99 مجلد 23، 2017؛
4. ظاهر شاهر القشي، واقع ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة جدارا، الأردن، العدد السادس، جوان 2014، ص 10.

ث - النشرات:

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية، معايير إعداد التقارير المالية ، سنة 2019.

ج - المذكرات:

1. شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف، "تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استنادا إلى المعيار الدولي" (IFRS 6)، مقال علمي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2018، ص 7.
2. سالم محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة الماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة-، السنة الجامعية 2009، ص 99.

3. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009، ص 58.

ح- الملتقيات:

حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، بليدة، يوم 15 أكتوبر 2013.

خ- المواقع الإلكترونية:

1. www.iasplus.com.entrouve

1. دون ذكر الهيئة المالكة، معايير إعداد التقارير المالية، تاريخ التصفح: 2019/05/15، على الساعة: 19:00، مقال منشور على موقع <http://www.iasplus.com/en/standards/standards>.

2. WWW.SONATRACH.DZ

د- المحاضرات:

1. سعيداني محمد، محاضرات معايير المحاسبة الدولية، طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة ومالية، كلية علوم إقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة غرداية، غرداية، 2017-2018.

ذ- تقارير:

1. تقرير سوناطراك لسنة 2013؛
2. تقرير سوناطراك لسنة 2010.

ر- مراجع أجنبية:

الكتب :

1. Rebecca A Gallun – Business & Economics, (See Appendix: Acronyms Used in the International Petroleum Industry- 2004), p.589
2. Juliette Lowes – Partner Energy & Natural Resources Group – KPMG – London – 2005

3. Petroleum Accounting Principles, Procedures & Issues, 10th Edition, Published in Conjunction by Pricewaterhouse Coopers and Professional Development Institute (PDI) of the University of North Texas, 2004

الملاحق

Les FACTURES AUX Nouveaux PUITES ANNE2018 : (02) الملحق رقم

RECAP. DES FACTURES AUX PUITES			
DE JANVIER AU DECEMBRE 2018			
SONATRACH / DIVISION FORAGE			
Date d'edition: 01/12/2018			
Code Région : DIRECTION REGIONALE HMD			
Nature de Facturation : Puits en Developpement & Eploration			
Données traitées au: REEL			
PERIMETRE	N° BIU	UNITE CESSIONNAIRE	TOTAL
HMD upsid	611178	1814151	393,576,730.48
HMD CENTRAL	611198	1814150	1,813,593,033.81
HMD CENTRAL 1	611199	1814150	24,700,130.31
HMD EAU	611200	1814150	-494,853.06
Hassi R'mel Sud	611174	1814051	14,683,154.41
HAOUD BERKAOUI OKN	611175	1814100	16,110,089.57
HAOUD BERKAOUI OKS,T,W	611176	1814101	234,855,758.60
HAOUD BERKAOUI GLA	611177	1814102	409,178,306.33
SI FATIMA	611185	1814163	5,340,955.91
Hassi Guettar	611179	1814152	341,256,873.87
Hassi Tarfa	611183	1814160	636,762,632.63
Hassi Dzaabat	611184	1814161	769,244,998.22
RHOURE CHEGGA	611180	1814154	714,015,819.56
MESDER	611181	1814155	1,643,930.72
BIRBERKINE	611182	1814159	20,045,276.97
Nezla est Gaz	611190	1814256	46,677,986.80
Gassi El Adem (GEA)	611189	1814255	371,725,243.08
TOUAL	611187	1814253	15,903,444.00
BRIDES	611188	1814254	4,281,805.03
Rhourd Hamra (RHA)	611191	1814303	-2,484,222.72
Rhourd Nouss rnse,rn,ra	611192	1814309	120,850,840.50
Rhourd El Baguel	611186	1814201	604,773,545.27

(BRA)			
TIN FOUYE West	611193	1814352	219,583,882.61
TIN FOUYE nord	611194	1814354	13,694,195.58
OHANET/Ain Adaoui	611195	1814400	1,592,062,819.01
Edjelleh	611196	1814501	5,456,750.00
Nord In Aminas	611197	1814504	97,391,464.65
Total Developpement			17,230,575,236.51
Total Exploration	611173	1812020	49,538,939,780.57
Total General			66,769,515,017.08

الملحق رقم (03): بوضوح سند تسجيل وتقيد العمليات محاسبيا (العملية البدوية)



سوناطراك
sonatrach

سند تسجيل
FICHE DENREGISTREMENT

DIRECTION : مديرية
UNITE : وحدة :
FOURNISSEUR : المورد
PAGE : صفحة

1	4	5	6	7	9	10	15	16	17	22	23	28	29
CODE CARTE	CODE LOT	Unité COMPTABLE		NUMERO F.E.			TYPE FICHE	CODE TIERS		COMPTE GENERAL		PT	
F R 3 0		1117027					9			401011		PT	
MONTANT EN DINARS						MONTANT DEVICES							
30 39 40						41 42 49							
50 51						56 57		63 64		69 70		71 72 73 76	
REFERENCE DOCUMENT FOURNISSEUR						REF DOCUMENT D'ENGAGEMENT		DEPART RESPONSABLE					
nat N° DOCUMENT DATE						TYPE NUMERO		CODE DATE					
F R 3 2													

DEPARTEMENT FINANCES

LIGNE	C. GENERAL	C. ANALYTIQUE	C. BUD	A	DEBIT	B	CREDIT
17 18 19	26 27	35 36	39	41	50	52	52
0 1							
0 2							
0 3							
0 4							
0 5							
0 6							
0 7							
0 8							
0 9							
1 0							
TOTAUX							

COMPTABILISE PAR	CONTROLE	VERIFICATEUR	LIQUIDATEUR	ORDONNATEUR	MONTANT FACTURE/AVOIR
NOM	NOM	NOM	NOM	NOM	RETENUE IBS/GARANTIE
DATE	DATE	DATE	DATE	DATE	NET A PAYER
VISA	VISA	VISA	VISA	VISA	

	REFERENCE DU REGLEMENT	OBSERVATIONS
CADRE	CHEQUE / VIREMENT N°	
RESERVE AU	DATE DU REGLEMENT	
SERVICE		
TRESORERIE	REGISTRE DE TRESORERIE N°	

Imp. LA TORCHE HMD Tel : 029 73 25 34 Tel/Fax : 029 73 37 74

الملحق رقم (04): جدول إستمارات إستقصاء لعينة الدراسة

المرجع: إطارات في قسم المالية والمحاسبة في Enafore و Enageo و Sonatrach		عنوان إستقصاء:		الرقم
		هل هناك تعدد السياسات المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف وهل لايسبب مشاكل محاسبية وفي قياس وعرض القوائم المالية في المؤسسات البترولية الجزائرية ؟		
ملاحظات	الجواب:		التاريخ: 10/05/2019	
	لا	نعم		
	X		هل تختلف الممارسات المحاسبية في شركات البترولية، عن الممارسات المحاسبية في الصناعات الأخرى.	1
		X	هل توجد ارشادات مناسبة لتوجيه شركاتكم البترولية لمعالجة الممارسات المحاسبية	2
		X	هل تستند الطرق المحاسبية التي تتبعها الشركات البترولية الجزائرية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	3
		X	هل هناك طريقة واحدة تستخدمها شركاتكم في تسجيل عملياتها المحاسبية .	4
	X		هل يسبب عدم وجود معايير في مجال المحروقات متفق عليها في إختلاف في الممارسات المحاسبية في مؤسساتكم.	
	X		هل هناك طرق متعددة في الممارسات المحاسبية المستخدمة في شركات البترولية الجزائرية	5
	X		هل تعدد الطرق في الممارسات المحاسبية المستخدمة في شركاتكم النفطية يؤثر على حجم التكلفة	6
	X		هل الطرق المتعددة في الممارسات المحاسبية المستخدمة في شركاتكم	7

			البتروولية الجزائرية لها تأثير على قيم أصولها.
		X	8 هل تقييم نفقات مرحلة الإستكشاف في مؤسساتكم تكون بطريقة التكلفة الكلية.
		X	9 هل تعدد الطرق المحاسبية في شركاتكم لمعالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب وهل لهذا تعدد تأثير بشكل كبير في نتائج الأعمال.
	X		10 هل التشريعات التي تحكم مجال المحروقات في الجزائر تؤثر على نتائج أعمال الشركات.
		X	11 هل صناعة وإنتاج المحروقات تختلف بشكل جوهري عن الصناعات الأخرى.
	X		12 هل التغيير في السياسات المحاسبية من قبل ادارة شركاتكم يؤثر على موضوعية معلومات القوائم المالية مما يسبب مشاكل محاسبية.
		X	13 هل تطبق المؤسساتكم النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية بكل بنوده
	X		14 هل تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب في شركاتكم يؤثر في تحديد الإيرادات.
		X	15 هل الخصائص المتفردة لصناعة النفط أدت إلى حدوث مشاكل محاسبية واستثمارية لشركاتكم.
	X		16 هل يوجد تعدد في طرق معالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب في شركاتكم و يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل في قائمة المركز المالي.

الملحق رقم (05): جدول إستثمارات 2 إستقصاء لعينة محل الدراسة

المرجع: إطار في قسم المالية والمحاسبة سوناطراك	عنوان إستقصاء:		الرقم
	تطبيق مبادئ القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية والنظام المالي المحاسبي		
	التاريخ: 10/05/2019		
ملاحظات	الجواب:		
	لا	نعم	
		X	1
		X	2
		X	3
		X	4
	X		5
		X	6
		X	7
		X	8

			التكلفة الكلية	
		X	يستخدم الدينار الجزائري في عملية القياس بالنسبة البترولية المحاسبي في المؤسسات للتعاملات اليومية.	9
		X	تقيم أصول وفق التكلفة التاريخية في البترولية وفق النظام المالي المؤسسات المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية	10
		X	تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية.	11
		X	البترولية يعتمد في قياس أصول المؤسسات عند استلامها وفق المعايير الدولية SCf المحاسبية ونظام المالي	12
		X	هل القوائم المالية للمؤسسة تستجيب لبنود المحاسبي وفق القانون القياس و الإفصاح 07/11.	13
		X	هل استخدام البرامج المحاسبية في عملية التسجيل يساعد المؤسسة في تقليل الأخطاء و سهولة تصحيحها.	14
		X	هل تطبق المؤسسة النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية بكل بنوده .	15
	X		هل تطبق المؤسسة معايير المحاسبية في إعداد القوائم IAS/IFRS الدولية المالية بكل بنوده .	16
		X	هل يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر الميزانية بشكل واضح ومفهوم وفق النظام المالي.	17
		X	هل مصداقية وشفافية القوائم المالية راجع إلى تطبيق نظام المحاسبي المالي و معايير	18

			الدولية IAS/IFRS.	
		X	هل تسجل المؤسسة الأصول و الخصوم والإيرادات و المصاريف ضمن دفتر اليومية.	19
		X	هل تتميز القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالشفافية	20
		X	هل القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة بوضعها الحالي تتمتع بالشفافية و الموضوعية	21
		X	هل تخضع كل التسجيلات المحاسبية لمبدأ القيد المزدوج وفق مانصت عليه القوانين المحاسبية الدولية.	22

الملحق رقم (06): تكاليف إنشاء وتشبيد الآبار .

Page : 2

Date d'édition : 10/04/2014

Code Région : B DIRECTION REGIONALE HMD

Compte Analytique : 941C123 GLA 28

Date Fin : 20/11/2013

Date Début : 30/07/2013

Côte Atteinte :

Appareil : TP 184

PRIX DE REVIENT / PHASES

Periode Comptable Considérée du 01/13 Au 14/13

Données Considérées : REEL

N. Budg.	Libelle Nature Budget.	Géité Civil	Phase 26 "	Phase 17" 1/2 ou 16"	Phase 12" 1/4	Phase 8" 1/2	Phase 6"	Completion	TOTAL	BUDGET	Rep. Chgs / Exercices Antérieurs	Rappel des Charges à Exo N-1	TOTAL GENERAL
G530	cons./outils/incomes		2 682 911,35						2 682 911,35	6 688 711,26			2 682 911,35
G540	cons. outils/ pde					2 226 394,60	5 317 798,47		7 544 193,07	6 632 440,92			7 544 193,07
H100	op. de carottage						15 774 209,64		,00	7 542 720,00			,00
H120	op. de carottage / équipement								15 774 209,64	,00			15 774 209,64
H210	mudd logging - cabine								,00	3 615 900,00			,00
H220	mudd logging - personnel								,00	5 423 884,00			,00
H400	diagraphie								,00	117 012 000,00			,00
H500	eles automatiques		355 084,57	483 916,99	800 695,46	850 796,04	1 826 620,49	192 759,69	4 509 873,24	2 464 300,00			4 509 873,24
H600	d.s.t						1 342 116,60		,00	2 200 000,00			,00
H740	op. spec. / autres								1 342 116,60	,00			1 342 116,60
H810	transport - boue et produits a boi								4 433 478,71	4 217 500,00			4 433 478,71
H820	transport - materiel programme								6 253,70	4 217 500,00			6 253,70
H830	transport - autres		170 952,03	501 292,50	271 729,96	608 284,92	450 693,70	162 389,35	2 165 342,46	2 165 342,46			2 165 342,46
J100	envir. personnel				2 043 880,00		4 038 569,98		6 082 449,98	,00			6 082 449,98
J200	envir. équipements				1 364 040,52		3 784 009,98		5 148 050,50	18 338 302,00			5 148 050,50
K100	changes dpr								,00	49 503 240,93			,00
L100	supervision brage		1 490 702,24	2 384 108,45	3 429 564,21	3 759 839,97	11 059 477,43	5 264 759,58	28 454 245,13	30 794 684,00		921 447,26	29 375 692,39
M100	surete aux puits		1 552 602,00	6 519 408,94	2 332 000,00	1 552 602,00	9 829 277,47	7 581 415,06	32 780 312,93	15 072 608,00			32 780 312,93
	Total Général des Changes		32 492 248,75	80 653 333,45	106 372 058,31	73 856 182,63	181 800 805,65	66 784 530,05	593 116 611,26	646 503 486,17	,00	7 041 802,80	600 158 414,06

الملحق رقم (07): التكاليف الحقيقية والمقدرة لتشييد الآبار

Page : 1

PRIX DE REVIENT / PHASES

Date d'édition : 10/04/2014 Code Région : B DIRECTION REGIONALE HMD Date Fin : 20/11/2013

Compte Analytique : 941C123 GLA 28 Période Comptable Considérée du 01/13 Au 14/13 Côté Atteinte :

Données Considérées : REEL

N. Budg.	Libelle Nature Budget.	Génie Civil	Phase 26 "	Phase 17" 1/2 ou 16"	Phase 12" 1/4	Phase 8" 1/2	Phase 6"	Completion	TOTAL	BUDGET	Rep. Chgs / Exercices Antérieurs	Rappel des Charges à Exo N-1	TOTAL GENERAL
A100	topographie								,00	338 655,00			,00
A200	pieste								,00	900 524,00		3 142 760,00	3 142 760,00
A300	plate-forme	573 500,00							573 500,00	7 834 700,00		2 977 595,54	3 551 095,54
A400	emettien pieste								,00	254 099,00			,00
B200	conduites								,00	180 000,00			,00
B300	eriemage	7 346 042,80							7 346 042,80	970 000,00			7 346 042,80
B400	redervance eau								,00	1 360 000,00			,00
C310	dém avec camp	30 916 999,00							30 916 999,00	17 079 840,00			30 916 999,00
D210	frange en regie - appareils en l'état	3 054 525,07	8 506 497,13	14 275 908,94	24 245 973,55	26 871 708,11	112 788 997,38	50 276 301,90	240 019 912,08	,00			240 019 912,08
D220	frange en regie - appareils de class								,00	149 512 824,00			,00
D310	prestations annexes		502 398,00	5 154 019,42	1 568 568,28	502 398,00	4 250 708,72	3 181 495,37	15 507 440,22	14 951 282,40			15 507 440,22
E100	boue - personnel	347 832,43							1 473 120,00	4 969 440,00			1 473 120,00
E200	boue - équipements								8 821 474,75	3 938 400,00			8 821 474,75
E300	boue - produits								24 097 939,40	28 368 000,00			24 097 939,40
F110	cim /prim /prod.		809 275,97	23 337 296,80	10 675,60	7 269,31	516 317,81	6 379,88	8 030 303,51	10 010 736,00			8 030 303,51
F120	cim /prim /secs.		1 288 862,83	40 896,49	4 489 980,82	4 865 039,79	2 295 400,80	32 144,72	13 012 325,45	5 519 376,00			13 012 325,45
F210	cim /bouc /pro.		245 198,87	147 119,32					392 318,19	519 048,00			392 318,19
F220	cim /bouc /secs.		2 541 868,76	1 305 162,03	1 356 188,50	2 742 545,46			7 945 764,75	973 800,00			7 945 764,75
G110	cons /etes /cas. head			422 166,91			168 587,60		590 754,51	2 338 232,40			590 754,51
G120	cons /etes /cas. spool			234 106,76					1 492 922,88	2 455 488,00			1 492 922,88
G130	cons /etes /equip. de surface								,00	2 878 318,80			,00
G200	cons. - tubulaires		11 835 435,43	17 630 969,96	57 692 918,72	28 519 636,62	2 859 291,54		118 538 272,27	112 462 548,66			118 538 272,27
G310	cons /access /hubal /dv								,00	3 175 200,00			,00
G320	cons /access /hubal /anneau								176 892,63	176 299,20			176 892,63
G330	cons /access /hubal /bouchons								153 052,87	82 857,60			153 052,87
G340	cons /access /hubal /sabot		141 542,86	39 762,59	32 876,91	12 208,24			226 390,60	140 238,00			226 390,60
G350	cons /access /hubal /liner								1 698 052,11	2 419 200,00			1 698 052,11
G360	cons /access /hubal /equip. de br								,00	1 428 840,00			,00
G400	cons - habillage colonne		98 591,28	95 543,33	180 966,99	133 633,66	670 960,67		1 179 695,93	1 759 248,00			1 179 695,93

الملحق رقم (08): سند تسجيل فواتير نشاطات الأبار للمؤسسات الدخلية

SONATRACH
DIVISION FORAGE

NUMERO: Y N° 0884

DATE 13 01 14

BORDEREAU MENSUEL DE FACTURATION
DES PRESTATIONS INTERNES

DIRECTION REGIONALE: DES... P.E. RA. T. O.M.S.

STRUCTURE PRESTATRICE: ABE
NATURE DE LA PRESTATION: Su per. 17. Sp. O.M.

Période Cptable	Type d'U.O.	Compte de contrepartie	Code Nature Facturation	Référence document de cession	Code tiers Ou Nature budget	Nombre d'U.O.	Compte Analytique	Code Nature Bénéf.
12 13 2014	JOU	DESIGNATION	TS P310		A300	2,00	42T 225	7
		Inspection photo forme			A300	2,00	45Y 428	7
		NIA #10			A300	2,00	41C 128	7
		NRB #1			A300	2,00	45Y 430	7
		DKS #27			A300	2,00	45Y 448	7
		GENE #1			A300	2,00	452 060	7
		HRP #2			A300	2,00	45Y 464	7
		MAMI #2			A300	2,00	45Y 464	7
		OMCA #1			A300	2,00	41D 948	7
		RECAL #1			A300	2,00	45Y 448	7
		HJE #17			A300	2,00	45Y 448	7
		TRME #1			A300	2,00	45Y 448	7
		AKN #1			A300	2,00	42T 210	7
		IFN #7			A300	2,00	42T 203	7
		HMA #3			A300	2,00	42T 218	7
		INFN #9			A300	2,00	45Y 451	7
		HTMS #1			A300	2,00	45Y 451	7

OBSERVATIONS

SCE ANALYTIQUE
13.1.14
L'engagement.

CONTROLEUR
le 13/01/14
Y. BOUSSOUS

EMETTEUR
H. DENKHA CED
13 01 14

Imp. LA TORCHE IND. TEL. 029 73 35 34

1 - Comptabilité Analytique

Nom du document : IFRS6 - القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل معيار الدولي -
copie

Répertoire : C:\Program Files\Microsoft Office\Office12

Modèle :

C:\Users\MOKHTARSAIDAT\AppData\Roaming\
Microsoft\Templates\Normal.dotm

Titre : ة

Sujet :

Auteur : samsung

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 30/06/2019 23:05:00

N° de révision : 8

Dernier enregistr. le : 30/06/2019 23:21:00

Dernier enregistrement par : moh

Temps total d'édition : 9 Minutes

Dernière impression sur : 01/07/2019 00:16:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 91

Nombre de mots : 16 970 (approx.)

Nombre de caractères : 90 965 (approx.)