

طرائق معالجة نفقات البحث والاستكشاف غير الملموسة ومعالجاتها المحاسبية

ذكرنا آنفاً إلى أن هذه المرحلة تتطلب انفاق أموال طائلة قد يكون لها عائد يفوق الأموال المنفقة بشكل كبير وقد لا يكون لها عائد (أي بمعنى آخر عدم دقة التنبؤ بنتائج عملياتها)، فضلاً عن حاجة عملية البحث والاستكشاف لمدة ليست بالقصيرة أو طويلة نسبياً ، ومن هنا تنشأ مشكلة حقيقية للمحاسب تتلخص في كيفية معالجة (معاملة) هذه النفقات، ولذا توجد ثلاث طرائق لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف وهي :

أولاً- طريقة عدّها نفقات إيرادية

ثانياً- طريقة عدّها نفقات رأسمالية

ثالثاً- طريقة عد النفقات التي تخص المناطق غير المنتجة إيرادية والتي تخص المناطق المنتجة رأسمالية (طريقة المجهودات الناجحة)

أولاً- طريقة عدّها نفقات إيرادية As a Revenue Expenditure:

بموجب هذه الطريقة تعد جميع نفقات مرحلة البحث والاستكشاف إيرادية (أي تغلق في حساب الأرباح أو الخسائر لسنة تحققها) بغض النظر عن وجود النفط والغاز بكميات تجارية من عدمه في الرقعة الجغرافية التي تمت فيها عملية البحث والاستكشاف. إن أهم مبررات مؤيدي تطبيق هذه الطريقة هي:

1- يعد النفط الخام أصلاً متناقصاً لا يمكن تعويضه أو استبداله إلا باكتشافات جديدة . وعليه ،

تعد هذه النفقات من النفقات الدورية (المتكررة) اللازمة لبقاء الشركة واستمرارها في تأدية نشاطها، حيث انها نفقات شبه ثابتة تقوم الشركة بانفاقها من سنة لآخرى للحصول على احتياطات نفطية جديدة بدلاً عن احتياطاتها المستنفدة لضمان استمرارها في ممارسة نشاطها.

2- بما انها نفقات دورية شبه ثابتة تقوم الشركة بانفاقها من سنة لآخرى فان تأثيرها على نتيجة

النشاط سوف لن يتغير كثيراً من سنة لآخرى (أي عدم حصول تقلب في نتيجة النشاط من

سنة لآخرى) سواء تم استنفادها كلياً في سنة انفاقها أو رسملتها وتأجيل استنفادها على عدد سنوات الاستفاداة منها.

3- تعد غالبية هذه النفقات خسائر لأن غالبية المناطق التي يشملها البحث والاستكشاف لن تكون منتجة للنفط . وعليه، رسمة هذه النفقات والافصاح عنها بوصفها موجودات في الميزانية العامة (كشف المركز المالي) يعد اجراء غير صحيح، لأنه يؤدي الى الافصاح عن موجودات لا تولد إيرادات (موجودات وهمية) ، ولذا يفضل عدّها نفقات إيرادية. أما المعارضين لتطبيق هذه الطريقة فلهم تبريراتهم الآتية:

1- من الخطأ معاملة المناطق المنتجة التي يتولد عنها اصول معاملة مماثلة مع المناطق غير المنتجة التي لا يتولد عنها اصول، حيث يعني هذا الاجراء عدم التمييز ما بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية.

2- عدم اتفاقها مع مبدأ المقابلة (Matching Concept) الذي يقضي بالاعتراف بالمصروفات في المدة نفسها التي يتم فيها الاعتراف بالاييرادات التي ولدتها.

3- تؤدي الى نتائج خاطئة، لان تطبيقها يؤدي الى تخفيض قيمة الاصول المتناقصة (Understate Value)، ومن ثم الى تخفيض تكلفة انتاج برميل النفط الخام ، ومن ثم امكانية تخفيض سعر بيعه الى أقل من تكلفة الانتاج الصحيحة وتحقق خسائر حقيقية غير منظورة.

ثانياً - طريقة عدّها نفقات رأسمالية As a Capital Expenditure:

بموجب هذه الطريقة تعد جميع نفقات مرحلة البحث والاستكشاف رأسمالية، وتظهر بالميزانية العامة للشركة بغض النظر عن وجود النفط والغاز بكميات تجارية من عدمه في الرقعة الجغرافية التي تمت فيها عملية البحث والاستكشاف . ان اهم مبررات مؤيدي تطبيق هذه الطريقة هي:

1- تتطلب طبيعة هذا النشاط البحث والاستكشاف عن النفط في رقعة جغرافية شاسعة من أجل العثور على وجود النفط في جزء منها (مناطق محدودة منها)، وهذا يعني ان السبب من انفاق

هذه الاموال الكبيرة هو لغرض تحديد المناطق المنتجة للنفط، ولذا يفضل رسملتها وتحميلها على تكلفة الآبار المنتجة. حيث تشير الاعراف أو الممارسات المحاسبية الى ان كل ما ينفق من أجل الحصول على أصل ثابت يعد نفقة رأسمالية .

2- تؤدي هذه الطريقة الى الاستقرار وعدم التذبذب في نتائج النشاط التي تحققها الشركة من سنة الى سنة اخرى (أي تطبيق هذه الطريقة يؤدي الى تمهيد الدخل (Income Smoothing)).
أما مبررات المعارضين لتطبيق هذه الطريقة فهي كما يأتي:

1- من الخطأ معاملة المناطق المنتجة التي يتولد عنها اصول معاملة مماثلة للمناطق غير المنتجة التي لا يتولد عنها اصول لان هذا يعني عدم التمييز ما بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية.

2- تؤدي الى نتائج خاطئة، لان تطبيقها يؤدي الى زيادة قيمة الاصول المتناقصة ، ومن ثم الى زيادة تكلفة الانتاج ، ومن ثم تقليل امكانية منافسة سعر البيع، فضلاً عن عدم افصاح حساب الأرباح أو الخسائر للخسائر المتحققة من جراء التنازل عن المناطق غير المنتجة .

3- تؤدي الى الاخلال بموضوعية الميزانية العامة، لانها ستفصح عن موجودات لا يقابلها اصول حقيقية مما يجعلها لا تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للشركة .

ثالثاً - طريقة عد نفقات المناطق المنتجة رأسمالية ونفقات المناطق غير المنتجة ايرادية :

A split between Revenue & Capital Expenditures:

بموجب هذه الطريقة يتم الفصل بين نفقات بحث واستكشاف المناطق المنتجة وعدها رأسمالية وبين نفقات بحث واستكشاف المناطق غير المنتجة وعدها ايرادية. ان مبررات مؤيدي تطبيق هذه الطريقة هي :

1- ان التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية يحقق المعالجة المحاسبية السليمة، ويجعل الكشوفات المالية تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي.

2- تتفق مع مبدأ المقابلة (Matching Concept) والقاضي بمقابلة الإيرادات مع المصروفات التي ولدتها في السنة نفسها.

ويعاب على هذه الطريقة بان طبيعة عملية البحث والاستكشاف تحتاج الى مدة زمنية طويلة نسبياً، مما يتطلب الامر الى ظهور حساب نفقات معلق في الميزانية العامة في نهاية السنة المالية، وهذا يعني تأجيل استنفاد نفقات السنة الحالية الى السنة أو السنوات القادمة لغاية الوصول الى نتيجة نهائية بوجود النفط الخام بكميات تجارية من عدمه .

المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف

ذكرنا سابقاً أن نفقات مرحلة البحث والاستكشاف تصنف إلى:

1- النفقات غير الملموسة : وتشمل على:

أ- النفقات التعاقدية (نفقات الحصول على حق البحث والاستكشاف أو حق الامتياز).

ب- النفقات الجارية (نفقات المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي).

2- النفقات الملموسة : وتشمل على نفقات الموجودات المتنقلة.

ومن الجدير ذكره هو اختلاف المعالجة المحاسبية لهذين النوعين من نفقات مرحلة البحث والاستكشاف، إذ يعالج النوع الاول على وفق المعالجات المحاسبية المشار إليها في طرائق معالجة نفقات مرحلة البحث والاستكشاف غير الملموسة، ويعالج النوع الثاني المعالجة نفسها المستعملة إلى معالجة الموجودات الثابتة.

أولاً - المعالجة المحاسبية للنفقات غير الملموسة:

يتم معالجة النفقات التعاقدية والجارية كما يأتي :

1 - طريقة عدها إيرادية (طريقة المصروفات الجارية):

عند الانفاق يسجل القيد المحاسبي الآتي:

××× ح / نفقات استكشاف جارية

××× ح / النقدية أو الدائنون

وفي نهاية السنة المالية يتم غلقها في حساب الأرباح أو الخسائر بموجب القيد المحاسبي الآتي:

××× د / أ.خ (ملخص الدخل)

××× د / نفقات الاستكشاف الجارية

2 - طريقة عدّها رأسمالية (طريقة الموجودات الكلية):

عند الانفاق يسجل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / عقود امتياز معلق

××× د / النقدية أو الدائون

وعند حسم نتيجة عملية البحث والاستكشاف والتوصل الى نتيجة نهائية من كون الرقعة الجغرافية منتجة أو غير منتجة قبل نهاية سنة الحصول على عقد الامتياز يتم رسملة النفقات كافة بموجب القيد المحاسبي الآتي :

××× د / العقود المنتجة (أصول طويلة الأجل - متناقصة)

××× د / عقود امتياز معلق

أما في حالة عدم حسم نتيجة عملية البحث والاستكشاف قبل نهاية سنة الحصول على عقد الامتياز يتم رسملة جميع نفقات البحث والاستكشاف بموجب القيد المحاسبي الآتي في نهاية تلك السنة :

××× د / عقود امتياز غير معدة (أصول طويلة الأجل - غير ملموسة)

××× د / عقود امتياز معلق

ان الافصاح عن حساب عقود امتياز غير معدة في الميزانية العامة بوصفه أصل طويل الأجل (نفقة رأسمالية)، يتطلب احتساب الاندثار السنوي له وبطرائق سيتم شرحها لاحقاً، وبعد احتساب

الاندثار السنوي يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي لإثبات قسط الاندثار:

××× د / اندثار عقود امتياز غير معدة

××× د / مخصص اندثار عقود امتياز غير معدة

وفي نهاية السنة المالية يتم تسجيل القيد الآتي لغلق مصروف الاندثار:

××× د / أ.خ (ملخص الدخل)

××× د / اندثار عقود امتياز غير معدة

وعند حسم نتيجة عملية البحث والاستكشاف والتوصل الى نتيجة نهائية من كون المنطقة منتجة أو غير منتجة سواء في السنة أو السنوات اللاحقة لسنة الحصول على عقد الامتياز يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / العقود المنتجة

××× د / عقود امتياز غير معدة

3 - طريقة المجهودات الناجحة:

بموجب هذه الطريقة تعد المبالغ المنفقة على المناطق المنتجة نفقات رأسمالية بوصفها موجودات متناقصة، وتعد المبالغ المنفقة على المناطق غير المنتجة نفقات إيرادية بوصفها خسائر:

عند الانفاق يسجل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / عقود امتياز معلق

××× د / النقدية أو الدائون

وفي حالة حسم نتيجة البحث والاستكشاف لكل الرقعة الجغرافية قبل نهاية سنة الحصول

على عقد الامتياز (نهاية السنة المالية)، يتم تسجيل قيد محاسبي نحمل بموجبه الجزء المنفق على المناطق المنتجة على حساب العقود المنتجة بوصفها نفقات رأسمالية، ونحمل الجزء المنفق على المناطق غير المنتجة على حساب الارباح أو الخسائر (ملخص الدخل) بوصفها خسائر، وكما يأتي:

××× د / العقود المنتجة (موجودات متناقصة)

××× د / عقود امتياز متنازل عنها (خسائر)

××× د / عقود امتياز معلق

وفي نهاية السنة المالية يتم غلق حساب عقود امتياز متنازل عنها في حساب الأرباح أو الخسائر، وكما يأتي :

××× د / أ.خ (ملخص الدخل)

××× د / عقود امتياز متنازل عنها

أما في حالة عدم حسم نتيجة البحث والاستكشاف لكل الرقعة الجغرافية قبل نهاية سنة الحصول على عقد الامتياز (نهاية السنة المالية)، يتم رسملة كامل نفقات البحث والاستكشاف (أي تأجيل استنفاد نفقات البحث والاستكشاف الى السنة أو السنوات اللاحقة لغاية الحسم النهائي لنتيجة عملية البحث والاستكشاف) على وفق القيد المحاسبي الآتي :

××× د / عقود امتياز غير معدة

××× د / عقود امتياز معلق

وعند الحسم النهائي لنتيجة عملية البحث والاستكشاف خلال السنة أو السنوات اللاحقة لسنة الحصول على عقد الامتياز، يتم تسجيل قيد محاسبي نحمل بموجبه الجزء المنفق على المناطق المنتجة على حساب العقود المنتجة والجزء المنفق على المناطق غير المنتجة على حساب عقود

امتياز متنازل عنها، وكما يأتي :

××× د / العقود المنتجة

××× د / عقود امتياز متنازل عنها

××× د / عقود امتياز غير معدة

وفي نهاية السنة المالية يقل حساب عقود امتياز متنازل عنها بموجب القيد المحاسبي الآتي :

××× د / أ.خ (ملخص الدخل)

××× د / عقود امتياز متنازل عنها

وفي حالة حسم نتيجة البحث والاستكشاف لجزء من الرقعة الجغرافية قبل نهاية سنة الحصول على عقد الامتياز، وبافتراض التنازل عن منطقة معينة من الرقعة الجغرافية (التنازل الجزئي)، يتم تسجيل قيد نحمل بموجبه الجزء المنفق على المنطقة المتنازل عنها على حساب عقود امتياز متنازل عنها بوصفها خسارة، والجزء المنفق على الجزء المتبقي للشركة على حساب عقود امتياز غير معدة بوصفه موجودات طويلة الأجل ، وكما يأتي:

××× د / عقود امتياز متنازل عنها (خسائر)

××× د / عقود امتياز غير معدة (موجودات طويلة الأجل)

××× د / عقود امتياز معلق

وعند حسم نتيجة البحث والاستكشاف للمنطقة المتبقية من الرقعة الجغرافية في السنة أو السنوات اللاحقة لسنة الحصول على عقد الامتياز، وبافتراض انها غير منتجة للنفط والغاز وتم التنازل عنها بالكامل يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / عقود امتياز متنازل عنها

××× د / عقود امتياز غير معدة

أما في حالة كون نتيجة البحث والاستكشاف للمنطقة المتبقية من الرقعة الجغرافية لعقد الامتياز جزء منها منتجة للنفط والغاز والجزء الآخر غير منتجة للنفط والغاز وتم التنازل عنها يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / العقود المنتجة

××× د / عقود امتياز تنازل عنها

××× د / عقود امتياز غير معدة

وعند التنازل الكلي عن الرقعة الجغرافية لكونها غير منتجة للنفط والغاز قبل نهاية سنة الحصول على عقد الامتياز يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / عقود امتياز تنازل عنها

××× د / عقود امتياز معلق

وفي نهاية السنة المالية يتم غلق حساب عقود امتياز تنازل عنها بالقيد المحاسبي الآتي:

××× د / ملخص الدخل (د/أ.خ)

××× د / عقود امتياز تنازل عنها

وعند ثبوت وجود النفط في كامل منطقة العقد بكميات تجارية، يتم تسجيل القيد المحاسبي الآتي:

××× د / عقود امتياز منتجة

××× د / عقود امتياز غير معدة

حساب نفقات الاستكشاف الجارية:

يظهر هذا الحساب عند استعمال الطريقة الايرادية في معالجة نفقات البحث والاستكشاف بوصفها نفقات دورية متكررة لابد منها لتحقيق الايرادات، ويعد هذا الحساب من اهم الحسابات المستعملة بموجب هذه الطريقة، وتتكون نفقات الاستكشاف الجارية من عدة بنود ومن اهمها تكلفة عقد الامتياز أو ايجار منطقة الامتياز واجور المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي والنفقات القضائية . ولأهمية هذا الحساب يفضل فتحه في سجل الاستاذ بعدة حقول حيث يخصص حقل مستقل لكل بند من بنود نفقات الاستكشاف الجارية فضلاً عن حقل الاجمالي لهذا الحساب. ان فتح الحساب على وفق هذه الطريقة يساعد على اجراء المقارنات ما بين اجمالي هذه النفقات وبنودها المتحققة لعقود الامتياز التي تمتلكها الشركة. وفيما يأتي تصوير لهذا الحساب:

د / نفقات الاستكشاف الجارية

البيان	النفقات القضائية	اجور المسح الجيولوجي	رسوم عقد الامتياز	الاجمالي	البيان	النفقات القضائية	اجور المسح الجيولوجي	رسوم عقد الامتياز	الاجمالي

العقوبات التأخيرية:

وهي العقوبات المالية التي تفرض على الشركة عند تأخرها عن تاريخ المباشرة بعملية البحث والاستكشاف وتاريخ انجازها، علماً أنها من البنود المنصوص عليها في عقد الامتياز، ويتم اثباتها في السجلات المحاسبية للشركة ، وكما يأتي:

1- عند الانفاق (قيد الاثبات):

××× د / الغرامات التأخيرية

××× د / النقدية أو الدائون

2- في نهاية السنة المالية (قيد الاغلاق):

××× د / أ.خ (ملخص الدخل)

××× د / الغرامات التأخيرية