

مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

The Extent of Compatibility of Accounting Treatments for Extractive Assets in Petroleum Sector with International Financial Reporting Standards (IFRS).

إعداد الطالب

سعيد مبارك الهاجري

إشراف

الدكتور هيثم ممدوح العبادي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2013

ب

التفويض

أنا سعيد مبارك الهاجري ، أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم وحسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم : سعيد مبارك الهاجري

التوقيع :

التاريخ : 2013/7/22

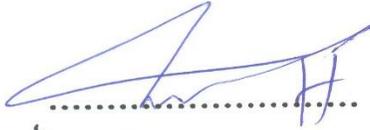
ب

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها : " مدى توافق المعالجات المحاسبية للاصول الاستخراجية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) " وأجيزت بتاريخ 8 / 7 / 2013 .

التوقيع

لجنة المناقشة

رئيساً


الاستاذ الدكتور نبيل الحلبي

مشرفاً وعضواً


الدكتور هيثم العبادي

عضواً خارجياً


الاستاذ الدكتور يوسف سعاده

بسم الله الرحمن الرحيم

” رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ”

صدق الله العظيم

(سورة النمل من آية 19)

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله

إلى والدي الحبيبة

إلى زوجتي وأولادي

الباحث

الشكر والتقدير

بعد شكري لله عز وجل

أتوجه بجزيل الشكر إلى إدارة جامعة عمان العربية وكافة أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة كما اقدم الشكر والعرفان للدكتور هيثم العبادي الذي لم يتوان عن تقديم النصح والتوجيه.
كما أشكر رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على ما بذلوه من جهد .

قائمة المحتويات

هـ.....	الإهداء.....
و.....	الشكر والتقدير.....
ز.....	قائمة المحتويات.....
ط.....	قائمة الجداول.....
ك.....	قائمة الملاحق.....
ل.....	الملخص.....
م.....	الملخص باللغة الانجليزية.....
1.....	الفصل الأول مقدمة الدراسة.....
2.....	1-1 المقدمة -.....
3.....	1-2 مشكلة الدراسة -.....
4.....	1-3 أهمية الدراسة :.....
4.....	1-4 فرضيات الدراسة :.....
5.....	1-5 التعريفات الإجرائية.....
6.....	1-6 حدود الدراسة ومحدداتها : تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :.....
7.....	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة.....
8.....	المبحث الأول : الإطار النظري.....
8.....	1-2 المقدمة.....
9.....	2-2 مراحل صناعة البترول.....
10.....	2-3 محاسبة النفط :منظور تاريخي.....
12.....	2-4 معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) IFRS6.....
14.....	تصنيف التكاليف في نشاطات النفط والغاز 2-5.....
16.....	2-6 خصائص بيئة محاسبة النفط.....

19.....	2-9 المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية
26.....	2-10 نظرة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في دول العالم
27.....	2-11 مفهوم التوافق المحاسبي
28.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة :
28.....	الدراسات باللغة العربية
31.....	الدراسات باللغة الانجليزية
35.....	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
36.....	3-1 منهجية الدراسة
36.....	3-2 مجتمع الدراسة
37.....	3-3- عينة الدراسة
38.....	3-4 أداة الدراسة :
41.....	3-5 مصادر جمع البيانات
41.....	3-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :
43.....	لفصل الرابع عرض نتائج الدراسة
44.....	4-1 خصائص أفراد عينة الدراسة
47.....	4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
54.....	4-3 اختبار الفرضيات
65.....	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
66.....	5-1 المقدمة
66.....	5-2 مناقشة النتائج
72.....	5-3 التوصيات
74.....	المراجع
78.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول	التسلسل
49	مجتمع الدراسة	1-3	1
50	مجموع الاستبانات الموزعة	2-3	2
52	مقياس تحديد التوافق	3-3	3
53	قياس معامل الثبات	4-3	4
57	التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة - حسب العمر	1-4	5
58	التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة - حسب المؤهل العلمي	2-4	6
59	التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة - حسب الخبرة	3-4	7
60	التكرارات والنسب لأفراد عينة الدراسة - حسب الشهادة المهنية	4-4	8
62	الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة عن الاعتراف المحاسبي	5-4	9
64	الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة عن القياس المحاسبي	6-4	10
68	الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة عن الإفصاح المحاسبي	7-4	11
71	توزيع إجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الفرضية الأولى- حسب مستوى التوافق	8-4	12
72	اختبار معامل التوافق لإجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الفرضية الأولى	9-4	13
73	توزيع إجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الاعتراف المحاسبي - حسب مستوى التوافق	10-4	14

37	اختبار معامل التوافق لإجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الفرضية الفرعية الأولى	11-4	15
47	توزيع إجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص القياس المحاسبي - حسب مستوى التوافق	12-4	16
75	اختبار معامل التوافق لإجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الفرضية الفرعية الثانية	13-4	17
76	توزيع إجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الإفصاح المحاسبي - حسب مستوى التوافق	14-4	18
76	اختبار معامل التوافق لإجابات عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الفرضية الفرعية الثالثة	15-4	19
77	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفقرات التي تخص الفرضية الثانية	16-4	20
78	نتائج اختبار المقارنات المتعددة للفرضية الثانية	17-4	21
79	نتائج اختبار شافيه للفرضية الثانية	18-4	22
80	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات الفرضية الثالثة - حسب النوع الاجتماعي	19-4	23
80	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات الفرضية الثالثة - حسب الخبرة	20-4	24
81	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات الفرضية الثالثة - حسب المؤهل العلمي	21-4	25
82	ملخص نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة	22-4	26

قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى	الصفحة
1	الاستبانة	100
2	تصنيف إجابات العينة حسب الاتفاق	103

مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير

الإبلاغ المالي الدولية .

اعداد الطالب

سعيد مبارك الهاجري

اشراف

الدكتور هيثم العبادي

الملخص

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وقد تمثل مجتمع الدراسة في الشركات العاملة في قطاع النفط وتكونت العينة من أربعة شركات تعمل في نشاط الاستكشاف والتطوير، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضياتها حيث وزعت على 90 مستجيباً يعملون في القطاع المالي في شركات النفط وقد استرد منها 75 استبانة اخضع للتحليل سبعين استبانة واستبعدت خمس اسنانات لعدم صلاحيتها .

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وجود توافق بين المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية المتبعة في قطاع النفط الكويتي ومعيار الإبلاغ الدولي رقم 6 اكتشاف الموارد المعدنية وتقييمها وقد تشكلت هذه النتيجة من نتائج اختبار الفرضيات الفرعية حيث ظهر كذلك وجود توافق في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للأصول الاستخراجية في قطاع النفط الكويتي مع متطلبات معيار الإبلاغ الدولي رقم 6 وكذلك أظهرت النتائج وجود توافق بين السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات عينة الدراسة وعدم وجود فروقات في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى للمتغيرات الديموغرافية وبناء على نتائج الدراسة تم تقديم عدة توصيات منها ضرورة قيام الشركات متابعة التعديلات والتطورات التي تتم على معايير الإبلاغ الدولي الخاصة بالنفط وكذلك ضرورة المشاركة و إبداء الرأي في صياغة هذه التعديلات وتحفيز الموظفين على التوسع في الاطلاع على هذه المعايير وما يتلوها من تعديلات وخاصة أن قطاع النفط في الكويت معني بشكل مباشر بهذه المعايير.

**Extent of Compatibility of Accounting Treatments for
Extractive Assets in Petroleum Sector with International
Financial Reporting Standards (IFRS).**

Prepared By:

Said Mubark Al- Hajri

Supervised By:

Dr.Haitham Al-Abadi

Abstract

This study aims at finding out the compatibility of accounting treatments for extracting assets in petroleum sector with International Financial Reporting Standards (IFRS, henceforth). The study population is all Kuwaiti petroleum companies. The study sample consists of four companies working in exploration and development activities. To achieve this aim, a questionnaire was used as a tool for data collection to test the study hypotheses. The questionnaire was distributed to 90 participants in those companies. Out of which 70 questionnaires were analyzed.

The result of the statistical analysis shows that there is a kind of compatibility between accounting treatments for extracting assets used in the participating companies and IFRS 6. This result indicates that there is compatibility in recognition, measurement, and disclosures. Another result shows that there is compatibility between accounting treatments of the sample companies, and there is no difference in participants' responses that can be attributed to the demographic variables.

According to the above results, the study recommends (among others) that:

- (1) It is necessary that companies be updated about the modifications that might take place on IFRS.
- (2) It is necessary for petroleum companies to participate in formulating the IFRS modifications.

Employees should be motivated to read and discuss IFRS with their employers and should feel free to give their own opinions.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

تمهيد	1-1
مشكلة الدراسة وعناصرها	2-1
أهمية الدراسة	3-1
فرضيات الدراسة	4-1
التعريفات الإجرائية	5-1
حدود الدراسة ومحدداتها	6-1

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 المقدمة

يعد قطاع الثروة المعدنية من القطاعات الهامة التي تشكل موردا رئيسيا لمعظم دول العالم، حيث يتصدر النفط والغاز مكونات هذا القطاع لما لهما من أهمية كمدخل أساسي في كل قطاعات الاقتصاد، حيث تدخل مشتقات النفط في صناعات عديدة مثل الأسمدة والبلاستيك والبتر وكيماويات، ونتيجة لأهمية هذا القطاع ظهرت التكتلات الاقتصادية بين الدول المصدرة للنفط وبين الدول المستوردة له حيث أسست الدول المصدرة منظمة الأوبك. وأسست الدول المستهلكة للنفط منظمة الطاقة الدولية بهدف تنظيم الاتجار بهذه السلعة وتفادي التنافس ووضع استراتيجيات موحدة حيث إن النفط والغاز تعد مصادر هامة لدعم الإيرادات العامة في الدول المنتجة لهما وعبئا ثقيلًا على موازنات الدول المستهلكة لهما .

وتعد دولة الكويت من الدول المنتجة للنفط والمصدرة له بكميات كبيرة الأمر الذي جعلها عضوا في منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك)، ومن الدول العشرين في العالم التي تملك أكبر احتياطات نفطية في العالم ومن أهم الدول العربية المنتجة للنفط من حيث الاحتياطات والتصدير، ويشكل النفط الممول الرئيسي لبند الإيرادات العامة في موازنتها.

لذا فإن الاهتمام بإنتاج النفط والسعي الدؤوب للتطوير والتحسين المستمر في كافة المجالات المتعلقة بهذه الصناعة بما فيها جانب المحاسبة يعد مطلبًا هامًا والذي يتحقق من خلال الحصول على المعلومات التي تتصف بالخصائص النوعية الجيدة بدءاً بتكاليف الحقوق القانونية للشركات التي تعمل في نشاط الاستكشاف والتنقيب وما يليها من تكاليف الحفر والتطوير والإنتاج والتشغيل، والتي يحتاجها صناع القرار للاسترشاد بها عند توقيع الاتفاقيات والعقود مع الشركات المتخصصة بالتنقيب عن النفط واكتشافه وتسويقه ونقله .

وبما أن النظرة لعلم المحاسبة أصبحت تتجه له كجهة رئيسية للإبلاغ المالي عن وضع المنشآت مما يعني إن التركيز على تحسين نوعية هذه المعلومات المحاسبية المقدمة لأصحاب المصالح قد أصبح مطلبًا ملحا وضروريا لذا فإن هذه الدراسة ستسعى لبيان مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

2-1-مشكلة الدراسة

لم تحظ المحاسبة عن الموارد المعدنية بما فيها النفط بالاهتمام الكافي من قبل الجهات المعنية بتأطير الجانب العملي للمحاسبة وقد يعزى السبب لاختلاف طبيعة صناعة النفط عن الصناعات الأخرى مما يتطلب معالجة محاسبية خاصة لمعظم بنودها (عبدالله ، 2006). ويعد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية ، الذي صدر عن مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية وبدأ تطبيقه عام 2006 الخطوة الأولى في تحسين المحاسبة عن الموارد المعدنية على المستوى الدولي .

ونظرا لتنوع المشكلات المحاسبية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للنفط وخاصة للأصول الاستخراجية من حيث الاعتراف المحاسبي والقياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي . فان الغرض من هذه الدراسة هو بيان مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط الكويتي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية. ويمكن تحقيق هذا الغرض من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية :

السؤال الأول : هل يوجد توافق بين السياسات المحاسبية التي تتبعها شركات قطاع النفط الكويتي في معالجة الاعتراف والقياس والإفصاح عند المحاسبة عن الأصول الاستخراجية وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6)؟ ويشترك منه الأسئلة الآتية :

السؤال الفرعي الأول : هل يوجد توافق بين الاعتراف بالأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) ؟

السؤال الفرعي الثاني : هل يوجد توافق بين القياس للأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) ؟

السؤال الفرعي الثالث :هل يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) ؟

السؤال الثاني : هل يوجد اختلاف بين شركات القطاع النفطي الكويتي في تطبيق السياسات المحاسبية المقترحة المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن محاسبة الأصول الاستخراجية ؟

السؤال الثالث: هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في إجابات عينة الدراسة عن السياسات المحاسبية المتبعة في شركات قطاع النفط الكويتي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادة المهنية) ؟

3-1 أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور الذي يلعبه قطاع النفط في دعم بند الإيرادات العامة في موازنة دولة الكويت وانعكاس ذلك على توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق التشغيلي والرأسمالي والتنموي مما يعني وجود الحاجة إلى تطوير كافة الأنظمة والعمليات التي تساعد متخذي القرارات بكافة مستوياتهم الوظيفية ومواقعهم الإدارية.

وكذلك تتمثل الأهمية في سعي الدراسة لبيان مدة التوافق بين المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط الكويتي مع المعالجات الواردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) الخاص بالمحاسبة عن الموارد المعدنية وبناء على نتائج الدراسة سيتم تقديم التوصيات التي قد تكون مرشداً للمحاسبين يمكنهم الاستناد عليه في ممارسة أعمالهم وكذلك المساعدة في حل الإشكالات التي يواجهونها أثناء التطبيق وداعماً للإدارات ومتخذي القرار من خلال تحسين نوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وإيضاحاتها والتقارير المرئية .

4-1 فرضيات الدراسة :

للإجابة على أسئلة الدراسة تم صياغة عدداً من الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا يوجد توافق بين السياسات المحاسبية التي تطبقها شركات قطاع النفط الكويتي في معالجة الاعتراف والقياس والإفصاح عند المحاسبة عن الأصول الاستخراجية وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6. وينبثق عنها :

الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد توافق بين الاعتراف بالأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد توافق بين القياس للأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

الفرضية الثانية: لا يوجد اختلاف بين شركات القطاع النفطي الكويتي في تطبيق السياسات المحاسبية المقترحة المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن محاسبة الأصول الاستخراجية.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) في إجابات عينة الدراسة عن السياسات المحاسبية المتبعة في شركات قطاع النفط الكويتي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادة المهنية) ؟

5-1 التعريفات الإجرائية

- السياسات المحاسبية: هي عبارة عن مجموعة المناهج والطرق المحاسبية التي يتم استخدامها في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي في المنشآت العاملة في قطاع النفط ، وسيتم استخدامها في الدراسة للتعبير عن المناهج والطرق المحاسبية المتبعة في شركات قطاع النفط الكويتي.

- المعالجة المحاسبية للأصول الاستخراجية : هي عملية الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول المستخدمة في صناعة النفط والمصنفة ضمن الأصول الاستخراجية حسب المعايير الدولية وتستخدم في هذه الدراسة للأصول الاستخراجية في قطاع النفط الكويتي .

- القياس المحاسبي: يعرف القياس المحاسبي بأنه عملية التعبير بالأرقام عن أحداث المنشأة الماضية والحالية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو حالية وبموجب قواعد محدده. وسيتم استخدام هذا المصطلح في الدراسة للتعبير الكمي عن الأحداث الاقتصادية الخاصة والمصنفة كأصول استخراجية في شركات قطاع النفط الكويتي.

- الاعتراف المحاسبي : ويعرف بأنه عملية إثبات او تسجيل الأثر النقدي للأحداث الاقتصادية ، ويستخدم في هذه الدراسة للتعبير عن إثبات الأثر النقدي للإحداث التي تنطبق عليها شروط تعريف الأصول الاستخراجية.

- الإفصاح المحاسبي : يعرف بأنه إرفاق معلومات إضافية مع القوائم المالية كشرح لبعض النشاطات او إزالة غموض في بعض بنود القوائم المالية . ويستخدم في هذه الدراسة للتعبير عن المعلومات الإضافية المرفقة مع القوائم المالية في شركات النفط في الكويت .

- الأصول الاستخراجية: هي الوسائل المستخدمة في عمليات استخراج المعادن بما فيها النفط وتكون خاضعة لسيطرة الشركة وتصنف ضمن بنود الميزانية . ويستخدم المصطلح في هذه الدراسة للتعبير عن الحقوق القانونية لشركات النفط مثل حق التنقيب والاستكشاف والتعدين، والتكاليف السابقة لعملية إنتاج النفط التي يتم رسملتها عند بداية الإنتاج وتشمل تكاليف التنقيب، الاستكشاف ، التطوير، الاحتياطات ، وأصول البنية التحتية المستخدمة في عمليات الاستخراج .

المعيار : معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية .

6-1 حدود الدراسة ومحدداتها : تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- الحدود المكانية : سيتم إجراء الدراسة في دولة الكويت .
 - الحدود الزمانية : سيتم إجراء الدراسة خلال الفترة من شباط حتى آب عام 2013 .
 - الحدود البشرية : ستقتصر الدراسة على العاملين في القطاع المالي في شركات النفط عينة الدراسة
 - الحدود العلمية : تتمثل الحدود العلمية للدراسة بما يلي :
- 1 - اقتصار الدراسة على البحث في محاسبة الأصول الاستخراجية كأحد عناصر القوائم المالية وعدم تناول العناصر الأخرى كالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف ..
 - 2- اقتصار الدراسة على الشركات النفطية العاملة في مجال الاستكشاف وتطوير الحقول .
 - 3- الاسترشاد بمتطلبات معيار الإبلاغ الدولي رقم 6 دون التوسع في الوصول لمعايير المحاسبة الأخرى المعمول بها في دول عديدة من العالم خاصة المعايير الأمريكية .
- اما محددات الدراسة فقد تمثلت في قلة المراجع العربية المتخصصة في محاسبة النفط بالإضافة إلى بعض الصعوبات التي واجهت الباحث في قبول افراد العينة للإجابة على الاستبانة .

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول

1-2 المقدمة

2-2 مراحل صناعة البترول

3-2 محاسبة النفط : منظور تاريخي

3-2 معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

4-2 تصنيف التكاليف في نشاطات النفط والغاز

5-2 خصائص بيئة محاسبة النفط

6-2 مفهوم الأصول الاستخراجية

7-2 المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية

8-2 طرق المحاسبة المستخدمة في قطاع النفط

9-2 نظرة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في دول العالم

10-2 مفهوم التوافق المحاسبي

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يحتوي هذا الفصل على مبحثين، تضمن المبحث الأول تقديمها الى صناعة النفط ومراحلها ثم الدخول في محاسبة النفط من حيث تعريفها والتعريف بالأصول الاستخراجية وتصنيف التكاليف حسب مراحل أنشطة النفط وبيان طرق المحاسبة عليها ومن ثم عرض معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية ، وتقديم نظرة عامة على محاسبة النفط في بعض دول العالم . ويتضمن المبحث الثاني الدراسات السابقة التي تناولت موضوع محاسبة النفط في حدود ما وصل إليه الباحث .

المبحث الأول : الإطار النظري

1-2 المقدمة

يعد قطاع النفط من القطاعات المهمة في الاقتصاد على مستوى دول العالم كافة سواء أكانت منتجة أم مستهلكة لما للنفط من أهمية؛ فبالإضافة الى استخداماتها المتنوعة في الحياة اليومية للشعوب تدخل مشتقاته في العديد من الصناعات مثل: صناعة الأسمدة والبلاستيك والبتروكيماويات وغيرها، وللحفاظ على مستويات معينة من الإنتاج والتصدير والاستقرار النسبي قي الأسعار وتبادياً للتنافس بين الدول المنتجة ووضع استراتيجيات موحدة لذلك في هذه الدول قامت الدول المصدرة للنفط بتأسيس منظمة تختص بهذا الشأن وهي ما تعرف بمنظمة الأوبك، وبالمقابل أسست كبريات الدول المستهلكة للنفط مثل اليابان والولايات المتحدة الأمريكية منظمة الطاقة الدولية.

إن المحاسبة تعد من النشاطات الخدمية التي تساهم بشكل مباشر في تنظيم عمل القطاعات الأخرى من خلال دعم متخذي القرارات فيها بالمعلومات الملائمة التي تمكنهم من السير في نشاطات قطاعاتهم باتجاه تحقيق أهدافها المنشودة . ولا يختلف قطاع النفط عن القطاعات الأخرى من حيث حاجة متخذي القرار فيه الى المعلومات المالية اللازمة لدعم قراراتهم بل أن تنامي أهمية هذه القطاع يزيد من أهمية نظم المحاسبة العاملة فيها .

وعليه فقد ظهر فرع مستقل ضمن المحاسبة المالية يسمى محاسبة البترول يختص بمعالجة البيانات والأحداث الاقتصادية في قطاع النفط كما أصدرت المجالس والمعاهد المهنية المتخصصة في تطوير الأدب النظري للمحاسبة في دول العالم معايير وتفسيرات خاصة سواء أكانت متخصصة بشكل مباشر في المحاسبة عن النفط او مضمنه داخل معايير المحاسبة الأخرى لضبط تنظيم حسابات قطاع النفط (حجز،2003،ص105) .

على الرغم أن الدلائل الأثرية أشارت بان الفراعنة كان يستخدمون النفط في علاج بعض الأمراض وفي التحنيط وكذا أن الإنسان الأول عرف النفط على شكل سائل اسود يطفو على سطح الأرض وسمي بالقار إلا أن الأمريكيون هم أول من اكتشف النفط ومكوناته في العصر الحديث واستطاعوا توظيفه في العديد من الصناعات (عبدالوهاب 2006 ص42).

وتعود تسمية النفط بالبترول للكلمة اللاتينية Petroleum والتي تتكون من مقطعين المقطع الاول هو Petra وتعني الصخر ، والمقطع الثاني Oleum ويعني الزيت أي زيت الصخر (القاضي،2001).

وتعد عملية تحويل آلات من العمل على الفحم إلى العمل على الاحتراق الداخلي نقطة البداية لصناعة البترول حيث استخدم في ذلك ولتوفير الاحتياجات للنفط بدا عمليات الحفر والتنقيب حيث تم حفر أول بئر في ولاية (بنسلفانيا) عام 1859 بيع البرميل حينها بعشرة دولارات إلا إنه سرعان ما تزايدت الآبار لتهوي قيمة البرميل إلى عشرة سنتات ومن الجدير بالذكر هنا ان حقل (توشنج) في ولاية أوكلاهوما في أمريكا هو أول حقل تم حفره بالطرق الحديثة عام 1912 (عبدالوهاب ، 2006،ص20).

2-2-مراحل صناعة البترول

تمر صناعة البترول بعدة مراحل مترابطة بدءاً بعمليات التنبؤ بوجوده في مكان ما وصولاً إلى جاهزيته للاستخدام بعد تكريره إلى عدة مكونات ويمكن تصنيف هذه المراحل كما يلي (عبدالوهاب (2006)و (Dennis.J.2000,PP6,7):

المرحلة الأولى : البحث والاستكشاف

تعد هذه المرحلة أول مراحل صناعة النفط حيث تتم في ظروف عدم التأكد وتتصف هذه المرحلة بدرجة المخاطره العاليه والتكلفة الضخمة التي تتطلبها عملية التنفيذ حيث تحتاج الى دراسات جيولوجية وجيوفيزيكية بالإضافة الى تكاليف حفر الآبار الاستكشافية ويتضمن الاستكشاف الأولي تقييم مكان الاكتشاف وتطوير مكامن النفط والحصول على عقود الامتياز حيث يتم ذلك في معظم دول العالم من خلال الدولة عدا الولايات المتحدة وكندا فقد تكون المواقع مملوكة من قبل الأفراد وبشكل عام تأخذ العقود الأشكال القانونية الآتية :

- عقود الإيجار

- عقود الامتياز

- عقود المشاركة.

المرحلة الثانية: التطوير

بعد الانتهاء من مرحلة الاستكشاف والتأكد من وجود النفط في بقعة معينة من الأرض وبكميات مجدية اقتصاديا يتم الدخول في مرحلة التطوير والتمثلة في حفر الآبار والحقول النفطية وإعداد المستلزمات اللازمة لعملية الإنتاج مثل شبكات التجميع ومستودعات التخزين ووحدات المعالجة والخطوط والأنابيب وغيرها من مقومات البنى التحتية اللازمة حتى يصبح الحقل جاهزا للإنتاج .

المرحلة الثالثة: الإنتاج

تلي هذه المرحلة مرحلة التطوير التي من خلالها تصبح الآبار جاهزة للإنتاج لتبدأ عمليات التشغيل والرفع والتجميع والمعالجة للنفط المستخرج ليتم بعد ذلك تكريره للتوصل إلى الغازات ثم السوائل الخفيفة ثم السوائل الثقيلة والمواد الصلبة كالإسفلت .

2-3 محاسبة النفط :منظور تاريخي

منذ أن بدأ اكتشاف النفط ومشتقاته وتطورت الصناعات التي تعتمد عليه بدأ منظرو الفكر المحاسبي بالعمل على إيجاد اطر خاصة بمحاسبة النفط لتنظيم الممارسات العملية والحد من التباين في الإجراءات، والطرق، والسياسات المستخدمة في المحاسبة بين الشركات العاملة في هذا القطاع،

وخاصة ان صناعة النفط تتميز عن الصناعات الأخرى بخصوصيتها من حيث ضخامة رأس المال المستثمر وتنوع المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية التي من أهمها كيفية تحديد ومعالجة تكاليف البحث والاستكشاف وعملية تحميل التكلفة على الفترات اللاحقة للتملك (أبونصار وحميدان) (2013) .

وقد بدا الاهتمام بالجانب النظري لمحاسبة النفط بتحفظ الكثير من المختصين على اختلافات الممارسات التي تستعملها الشركات النفطية عند الإبلاغ عن أوضاعها المالية مما اضعف المقارنة بين حسابات هذه الشركات ، حيث كانت تستخدم بعض أنواع طريقة المجهودات الناجحة في معظم الشركات ومن ثم تم استخدام طريقة التكلفة الكلية .

ولضبط وتنظيم الطرق المحاسبية المتبعة في شركات النفط ازداد تدخل المجالس المهنية حيث قدم معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام (1969) اقتراحا بالدراسة رقم (11) يقضي بإلغاء طريقة التكلفة الكلية عند احتساب تكلفة الأصول المكتشفة واعتماد طريق الجهود الناجحة كطريقة للتعامل مع تكلفة الحفر والاكتشاف وغيرها من تكلفة مراحل هذه الصناعة ومدى اعتبارها ضمن أصول المنشآت النفطية (القاضي ،2001).

وقد ولد قطع النفط العربي عام 1973 (إبان الحرب العربية -الإسرائيلية) عن الولايات المتحدة الأمريكية حساسية عامه لدى الأمريكيون وقد ظهر ذلك جليا من ردود فعل الكونغرس حيث اخذ يهتم في موضوع صناعة النفط واصدر قانونا عام 1975 اعتبر جزء من قاعدة بيانات مؤسسة الطاقة الدولية التي تضمنت معلومات مالية بالإضافة الى نصه صراحة على ضرورة تطوير الممارسات المحاسبية من قبل لجنة البورصة (SEC) بالإضافة الى السماح لها بالاعتماد على معايير محاسبة مطورة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية عند التأكد من قبول هذه المعايير (Dennis J,et.al,2000,PP14,15).

ولتلبية المطالب العامة اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1977 المعيار رقم (19) تحت اسم المحاسبة المالية والإبلاغ للشركات المنتجة للنفط والغاز الذي يتعلق بالسياسات والقواعد المحاسبية ليعود كمرجع لممارسين المهنة في قطاع النفط حيث اقترح نسخة جديدة لمعالجة التكاليف

وهي طريقة الجهود الناجحة وطلب إتباعها عند تحديد التكاليف التي يجب أن ترسمل وقد طلب بدء العمل بهذا المعيار للسنة المالية التي تبدأ بعد 15 ديسمبر 1978 ، إلا أن هذا المعيار لم يلق القبول المطلوب من قبل المختصين في شركات النفط مما حدى بهيئة الأوراق المالية لإصدار توضيحا بأنه لا يعتد بالمعلومات المالية التي تعد وفقا لكل من طريقتي التكلفة الكلية وطريقة الجهود الناجحة حيث ان كليهما لا يأخذ الاحتياطي النفطي بالاعتبار وبناء على ذلك يجب إتباع طريقة أخرى اسمها (Revaluation method) تتضمن الاعتراف بالاحتياطي النفطي المكتشف وإعادة تقدير هذه الاحتياطيات بشكل دوري حيث يتم احتساب المخزون النفطي المؤكد بطريقة مناسبة مع السماح لإتباع إحدى الطريقتين مؤقتا حتى يتم اعتماد طريقة مثلى لاحتساب احتياطي واعتبرتها مقبولة ان ظهرت كمعلومات مكملة للقوائم المالية الا ان الهيئة عادت وتخلت عن ذلك عام 1981 لصعوبة قياس الاحتياطيات . (Iyengar,1999,P32) (Dennis J.etal.2000,PP58.59).

اما بخصوص محاسبة البيئة في قطاع النفط والغاز فيعد عقد التسعينيات من القرن الماضي عقد التشريعات المحاسبية الخاصة ببيئة النفط حيث برز اهتمام مجلس معايير المحاسبة المالية بهذا الموضوع من خلال إصداره عدداً من التشريعات الخاصة بذلك (Charlotte,1998) .

واستمرت محاسبة النفط في الدول المنتجة له دون وجود إطار نظري ثابت او شمولي يحكم الممارسات المحاسبية الخاصة بالنفط واكتفى بعضها بالاسترشاد بالمعيار الأمريكي رقم 19 وما يخص بنود القوائم المالية من معايير المحاسبة الدولية الأخرى ،حتى اصدر مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية المعيار رقم 6 تحت اسم الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية والذي بدأ تطبيقه مع بداية عام 2006 بهدف تحسين الممارسات المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتقييم (ابوغزالة ،2008،ص 720) ،إلا أنه ما زال قاصرا عن تغطية كافة ظروف المحاسبة في هذا القطاع بدليل السعي القائم حاليا لإيجاد معيار شامل يلبي احتياجات أصحاب المصالح في هذه الصناعة .

4-2 معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) IFRS6

نظرا لعدم وجود معيار خاص بمحاسبة النفط ضمن معايير المحاسبة الدولية على الرغم من وجود معايير مستقلة لقطاعات أخرى مثل الزراعة والمنح الحكومية ومنافع التقاعد وغيرها وتشتت المعالجات المحاسبية الخاصة بالنفط بين معايير المحاسبة الدولية ولاختلاف هذه الصناعة عن غيرها بشكل جوهري في معظم مراحلها وأهميتها في الاقتصاد العالمي

وكذلك تطبيق معايير المحاسبة الدولية في معظم الدول المصدرة للنفط فقد أصدر مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية معيار رقم (6) تحت اسم الاستكشاف والتقييم للأصول المعدنية عام 2004 وأصبح فعالا بداية عام 2006 على الرغم من ذلك فان هذا المعيار كغيره من المعايير لم يقدم دليلا شاملا لكل جوانب صناعة النفط بدليل إشارته في أكثر من موقع إلى إمكانية استخدام معايير أخرى مثل معيار (16) عند المحاسبة عن الأصول الملموسة ومعيار 38 عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة ومعيار (36) عند إخضاع الأصول لاختبار التدني ومعيار 8 الخاص بالسياسات المحاسبية إلا أنه يعد خطوة هامة في التأسيس لتطوير معيار شامل لمحاسبة النفط بالتقارب مع معيار المحاسبة الأمريكي رقم (19) المقدم من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية وخاصة في ظروف التقارب بين المحاسبة المالية الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية .

وفيما يلي ملخصاً لأهم بنود معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)

- لم يتطرق المعيار للتكاليف السابقة للاكتشاف والتقييم .
 - هدف المعيار الى بيان كيفية الإبلاغ المالي عن الموارد المعدنية وتقييمها .
 - يتم القياس المبدئي للأصول الاستخراجية بالتكلفة .
 - يتم القياس اللاحق للأصول الاستخراجية بالتكلفة او نموذج إعادة التقييم .
 - يتطلب من المنشآت إجراء اختبار التدني لأصولها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36).
 - يتطلب من المنشآت تطبيق الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي رقم (8) إن كانت تعترف بتكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول .
 - يلزم المنشآت بالإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تخص تكاليف الاستكشاف والتقييم. وكذلك الإفصاح عن قيم الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية الناشئة عن الاستكشاف والتقييم للموارد الطبيعية .
- اما الطرق المقبولة للمحاسبة في قطاع الموارد المعدنية فهي :

- 1- طريقة المجهودات الناجحة
- 2- طريقة التكلفة الكلية
- 3- طريقة منفعة المنطقة .

5-2 تصنيف التكاليف في نشاطات النفط والغاز

لقد صنفت معايير المحاسبة تكاليف نشاطات النفط والغاز إلى أربع فئات (Dennis.J.etal,2000,P63-65) :

1- تكاليف الاكتساب

2- تكاليف الاستكشاف

3- تكاليف التطوير

4- تكاليف الإنتاج

واقترحت هذه المعايير المعالجات المحاسبية لهذه التكاليف بدءاً من الاعتراف بالقياس والإفصاح وصنفت أنواع التكاليف التي تندرج تحت هذه الفئات وكما يلي .

أولاً : تكاليف الاكتساب

وتتمثل في التكاليف الخاصة بعملية شراء أو استئجار امتلاك حقوق التعدين وكذلك خيارات الشراء والممتلكات المستأجرة وكذلك الرسوم وعمولات الوسطاء ورسوم التسجيل والتكاليف القانونية وغيرها من التكاليف التي تنفق على الحصول على حق التعدين في منطقة ما .

ثانياً : تكاليف الاستكشاف :

وهي التكاليف التي تحدث بعد امتلاك الرخص وقبل قرار التطوير (Rashed,2013,PP3)

وقد عرفتها لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) بأنها " التكاليف المصروفة لتحديد المناطق الجديرة بالفحص ولفحص مناطق معينة من المتوقع ان يوجد فيها احتياطات النفط والغاز بما في ذلك تكاليف حفر الآبار الاستكشافية وأبار الاختبار الطبقي من النمط الاستكشافي" (القاضي،2000،ص57) .

وتحدث هذه التكاليف عند :

1- تحديد المناطق التي يكون فيها نتائج الفحص مضمونة

2- تحديد مناطق خاصة من الممكن أن تحتوي على مخزون نفطي أو غاز .

وتشمل هذه التكاليف :

- تكاليف أدوات الحفر وأدوات الاختبار الاستراتيجي

- تكاليف الدراسات الجيوفيزيائية والطبوغرافية الخاصة بعمليات المسح الجيولوجي
- رواتب ونفقات العاملين في مجال الجيولوجيا والجيوفيزيقياء وكذلك الأشخاص الآخرين المناطه بهم
الدراسات .

- تكاليف التحميل والاحتفاظ بالممتلكات وأي إيجارات متأخرة او ضرائب .
- مصاريف صيانة معدات الاستكشاف والمواد المستخدمة في التحليل والاستكشاف كالأحماض .

ثالثا : تكاليف التطوير

وتتمثل في تكاليف الوصول للاحتياطيات المؤكدة وتقديم المعدات للاستخراج والمعالجة والتجميع
وتخزين النفط حيث تصنف هذه التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة وكما يلي :

1- التكاليف المباشرة وتتمثل في (عبدالوهاب (2006،ص131):

- تكلفة قاعدة البئر وبرج الحفر

- تكلفة ماسات الحفر

- تكلفة الآلات والمحركات والقوى

- أعمدة وأنابيب المص والسحب

- أنابيب التغليف والإنتاج

- أنابيب ومواسير الإنتاج السطحية

- خزانات ومستودعات ومباني وهناجر

- آلات التسخين والغلايات

- تكلفة النقل والتأمين والتكيب

2- التكاليف غير المباشرة

- نفقات إعداد وتسوية منطقة الحقل

- أجور العاملين (خبراء ، مهندسين ، فنيين ، وغيرهم)

- أعمال إسمنتية بعيدة عن الآبار

– تكاليف الإيجار وعقود الامتياز

رابعاً: تكاليف الإنتاج : وتتمثل في التكاليف التشغيلية التي تحدث أثناء نشاط الإنتاج واتفق على اعتبارها مصاريف إيرادية تحمل على قائمة الدخل .

2-6 خصائص بيئة محاسبة النفط

تختلف البيئة التي تطبق فيها محاسبة النفط عن القطاعات الاقتصادية الأخرى بشكل جوهري أدى إلى إيجاد مساق متخصص تحت مسمى محاسبة النفط يدرس في الجامعات وقد ورد في الفكر المحاسبي العديد من الإشارات إلى الخصوصية التي تنفرد بها محاسبة هذه الصناعة ويمكن حصر خصائص هذه البيئة بعدة نقاط منها (عبدالوهاب 2006)، (صندوق النقد الدولي، 2012):

1- حاجتها إلى معالجات محاسبية خاصة ودقيقة عند احتساب النضوب والإطفاء للأصول الاستخراجية كون ان معظمها يتكون من تكاليف مرسمة أو احتياطات مقدرة في مكان النفط مما يعني عدم التمكن من استبدالها كالأصول الأخرى .

2- ضخامة رأس المال : تتطلب صناعة النفط رأس مال كبير عبر كافة نشاطاته الاستكشافية والتطويرية والإنتاجية مما يعني بروز أهمية دور المحاسبة في هذه الأنشطة بما يتسق مع حجم رأس المال المستثمر في هذه الصناعة .

3- تنوع المشكلات المحاسبية : تعتبر صناعة النفط من أكبر الصناعات الاستخراجية تعقيدا لتعدد مراحلها مما يؤدي إلى بروز عنصر المخاطرة بشكل كبير فاحتمالية فشل الآبار وعدم جدواها التجارية قد تؤثر على الوضع المالي للشركات العاملة في هذا المجال مما يتطلب إتباع سياسات محاسبية تساعد في دعم المؤشرات التنبؤية للأوضاع المالية المستقبلية للشركات .

4- استخدام التقديرات المحاسبية: تعد عملية استخدام التقديرات من نقاط ضعف المحاسبة لاعتمادها على الخبرات البشرية وعدم ارتقاء الموثوقية فيها إلى المستوى المطلوب وتبرز عملية استخدام التقديرات في محاسبة النفط بشكل كبير وبالأخص في تقدير الاحتياطات النفطية الموجودة في مكان النفط مما يتطلب إعادة التقدير بشكل دوري وهذا يؤدي إلى زيادة العبء على القائمين بالمعالجات المحاسبية لذلك .

5- تعدد المشتقات من المستخرج الرئيسي وهو النفط الخام وهذا أيضا يتطلب من المحاسبة أن تلعب دوراً رئيسياً (فخرا، 2001، ص 11) .

مفهوم الأصول الاستخراجية 2-7

ورد في الفكر المحاسبي عدة تعريفات للأصل الاستخراجي إلا أن جميعها تشابهت باعتبارها أصول متناقصة حيث عرفها عبد الوهاب (2006) بأنها " عبارة عن الثروات الطبيعية التي حبا الله بها الإنسان ومكنه من اكتشافها واكتشاف قيمتها الاقتصادية وبالمنظور المحاسبي فهي ذلك الأصل الذي تتناقص قيمته بسبب الاستخراج المستمر منه ويكون التناقص بمقدار القيمة المستخرجة "

تتمثل الأصول المتناقصة بالمناجم ومستودعات المعادن ومصادر الزيت والغاز والأخشاب ومن أهم صفاتها أنه لا يمكن استردادها بعد نضوبها .

تختلف الأصول الاستخراجية عن الأصول الثابتة في الصناعات الأخرى من حيث كون معظم بنودها هي عبارة عن أصول متناقصة وتكاليف مرسلة تبعا للسياسات المحاسبية التي تنتهجها المنشأة وبشكل عام .

تعرف الأصول بشكل عام بأنها " منافع مستقبلية متوقعة تمت السيطرة عليها نتيجة أحداث أو صفقات سابقة " وينطبق هذا التعريف على الأصول بشكل عام بصرف النظر عن تصنيفها كأصول استخراجية أم غير ذلك .

وتتمثل الاختلافات بين الأصول المتناقصة والأصول الثابتة فيما يلي (عبد الوهاب 2006، ص 56) :

- الأصول الثابتة تم السيطرة عليها من خلال الشراء أو التصنيع بهدف استخدامه في نشاط المنشأة بينما الأصل المتناقص هو من مكونات الطبيعة .
- الأصول الثابتة لها عمر زمني محدد قد يتم استبداله أو بيعه عند الانتهاء منه بينما الأصل المتناقص يتم نضوبه نتيجة الاستخراج ويتوقف نهائيا عند نفاذه بالكامل .
- الأصل الثابت يخضع للاهلاك أن كان ملموسا وللإطفاء إن كان غير ملموس أما الأصل المتناقص فيخضع للنضوب أو النفاذ .

– الأصول الثابتة هي طاقة مؤجلة تستخدم على مدار العمر الزمني لها أما الأصول المتناقصة فهي طاقة مخزنة .

– الأصول الثابتة تنخفض قدرتها الإنتاجية مع الاستخدام بينما الأصول المتناقصة تتوقف عن الإنتاج نهائيا عند نفاذ المخزون .

ويرى الباحث أن الاختلاف الرئيسي بين الأصول الثابتة والأصول المتناقصة يكمن في أن الأصول الثابتة عدا الأرض هي من صنع الإنسان بينما الأصول المتناقصة هي من مكونات الطبيعة .

طرق المحاسبة المستخدمة في قطاع النفط-2-8

– طريقة المجهودات الناجحة :

يتم بموجب هذه الطريقة اعتبار تكاليف الآبار التي لم يكتشف بها النفط وتسمى (الآبار الفاشلة) كخسائر تحمل على الدخل ، في حين ترسمل تكاليف الآبار الناجحة ، إلا أن المعايير المحاسبية قدمت تفصيلا للتكاليف التي يجب أن ترسمل والحالات التي يتم فيها ذلك (DennisJ.etal,2000,PP201,210) وكما يلي :

-تكاليف الاكتساب : يتم رسملة هذه التكاليف إذا كانت النتائج غير مبرهنة تحت تصنيف ممتلكات غير مؤكدة/مبرهنة ويتم إخضاعها لاختبار التدني بشكل دوري للتأكد من أنها أعلى من قيمة التغطية وعندما تصبح الاحتياطات مؤكدة ويعاد تصنيفها كأصول مبرهنة وتستمر الشركات باختيارها بشكل دوري .

-تكاليف الاكتشاف : تبقى هذه التكاليف مؤجلة حتى يتم معرفة نتائج الحفر فان كانت الآبار ناجحة يتم رسملتها أما إذا كانت الآبار فاشلة فتحسب خسائر تحمل على قائمة الدخل .
تكاليف التطوير : يتم رسملتها بصرف النظر عن النتائج باعتبارها مرحلة لاحقة للاكتشاف وأغلب تكاليفها تتمثل في المعدات والآلات .

تكاليف الإنتاج : تعد مصاريف تشغيلية

وطبقا لمعايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية فإن الممتلكات غير المبرهنة يعاد تصنيفها إلى ممتلكات مبرهنة عند التأكد من وجود احتياطات تجارية وفي حال أن سبق إخضاعها لاختبار التدني فإن القيمة التي تصنف كممتلكات مبرهنة هي صافي القيمة المرحلة للأصل (Charlotte &Rebecca,2005,PP98).

وتستخدم طريقة الجهود الناجحة في أغلب شركات النفط والغاز وفي عدد من الشركات العاملة في قطاع التعدين .

– طريقة التكلفة الكلية (DennisJ.etal,2000,PP.77-79)

يتم بموجب هذه الطريقة إنشاء مراكز تكاليف كبيرة مثل اعتبار الدولة أو المنطقة مركز تكاليفه وتحمل كافة التكاليف على هذه المراكز دون التمييز بين تكاليف الآبار الفاشلة أو الناجحة ويتم رسملتها كأصول أي بمعنى أن تكاليف الآبار التي لم يكتشف بها النفط تضاف إلى تكلفة الآبار الناجحة وهي مشابهة للتكاليف الكلية للمخزون .

وتطبق هذه الطريقة في عدد من الشركات الصغيرة والمتوسطة العاملة في مجال النفط والغاز ونادرا ما تستخدم في الموارد المعدنية الأخرى .

2-9 المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية

تمر المعالجة المحاسبية لأي عنصر من عناصر القوائم المالية بثلاث عمليات رئيسية هي الاعتراف والقياس والإفصاح وينطبق هذا على عناصر القوائم المالية في قطاع النفط وحيث أن الأصول الاستخراجية هي احد عناصر هذه القوائم فسيتم تناولها بشيء من الإسهاب لكل المراحل :

2-9-1 الاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية

يتم الاعتراف بالتكاليف في الفكر المحاسبي كمصاريف ايرادية أو مصاريف رأسمالية أو مزيجا مختلطا من النوعين .

وقد ورد في الفكر المحاسبي عدة شروط عامة يجب تحقيقها لكي يتم الاعتراف بأي عنصر ضمن القوائم المالية وهذه الشروط هي (حنان، 2003، ص309):

أن يحقق العنصر الشروط الواردة في تعريفه.

أن يكون العنصر قابلاً للقياس بوحدة النقد.

أن يحقق شرط الملاءمة.

أن يحقق شرط الموثوقية .

وتكون الأصول الاستخراجية احد عناصر القوائم المالية فيشترط للاعتراف بها أن تحقق الشروط السابقة وقد ترك معيار الإبلاغ المالي الدولي (6) خيار كيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية للشركات ونص على وجوب قيام الشركات التي تعترف بهذه التكاليف كأصول بتطبيق الفقرة العاشرة من معيار المحاسبة الدولي الثامن التي تنص على " أنه في حال عدم وجود معيار محاسبي محدد أو تفسيرات عن موضوع معين فعلى الإدارة أن تتبنى السياسة المحاسبية التي توفر معلومات ملائمة وموثوقة "، وقد اشترط IFRS6 وجود اتساق في تطبيق سياسات الاعتراف بين الفترات المحاسبية المختلفة عدم التحول إلى سياسة أخرى إلا إذا أدى هذا التحول إلى زيادة الملاءمة والموثوقية او زيادة احدهما دون التأثير السلبي على الآخر ، كما أعفى المعيار الشركات من الالتزام بتطبيق الفقرات (11, 12) من معيار المحاسبة الدولي الثامن والتي تشير إلى أن تتبع الشركات سياسات محاسبية قريبة للمعايير أو معايير لدول أخرى وذلك عند عدم وجود معيار محاسبي لموضوع معين . أما تكاليف التطوير فتعالج وفقاً للمعيار الدولي (38) (أبونصار وحميدان، 2013) .

2-9-2 القياس المبدئي للأصول الاستخراجية

تأتي عملية القياس بعد أن يتم الاعتراف المبدئي بالأصل ألاًستخراجي وقد ورد في الفكر المحاسبي عدة تعريفات للقياس المحاسبي حيث عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية بأنه عملية قرن الإعداد بإحداث المنشأة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات جارية وموجب قواعد محددة (الحياي، 2007، ص100)، كما عرفه البارودي (2001) بأنه "تحديد قيمة الشيء أو البند عند حدوثه أو اقتنائه حتى يمكن الاعتراف به في مرحلة الاعتراف المحاسبي باعتبارها المرحلة الأولى في منظومة المحاسبة".

ويرى الباحث أن القياس المحاسبي سواء أكان مبدئياً أو لاحقاً لاعتزاف لا يختلف من حيث المفهوم العام فيمكن في الحالتين النظر إليه كعملية تقدير قيمة الأصل الاستخراجي بوحدات النقد الوطني . وقد تعددت بدائل القياس المستخدمة في الفكر المحاسبي كما يلي (الحيالي،2007) :

-التكلفة التاريخية : وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يتم قياس تسجيل الأصل بالمبلغ النقدي الذي تم دفعه لامتلاكه تكاليف الإحلال : ويتم تسجيل الأصل وفقاً لهذا الأساس بقيمة المبلغ النقدي الذي سيدفع لأصل مشابه له. القيمة القابلة للتحقق : يسجل الأصل وفقاً لهذا الأساس بناء على القيمة التي سيتم الحصول عليها فيما لو تم بيعه .

-القيمة العادلة: يسجل الأصل بناء على القيمة التي تحدد في سوق نشط من قبل بائع ومشتري راغبين في البيع والشراء ومطلعين.

-القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل : بموجبها يتم احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة توليدها من الأصل وقيم بموجبها .

وقد أشار معيار الإبلاغ المالي الدولي 6 الى ان يتم القياس المبدئي عند الحيازة لأول مرة للأصول الاستخراجية بالتكلفة التاريخية وقد اقترح المعيار تضمين التكاليف الآتية بالقياس المبدئي :

تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والدراسات الأخرى .

تكاليف الحقوق المكتسبة للتطوير.

تكاليف التنقيب .

تكاليف الحفر.

تكاليف المعاينة .

تكاليف الأنشطة التي تتعلق بالجدوى الاقتصادية الفنية والتجارية .

القياس اللاحق للاعتراف بالأصل الاستخراجي

يقصد بالقياس اللاحق للأصل الاستخراجي بأنه تقدير قيمة الأصل الاستخراجي في وقت محدد من عمره الزمني .

بعد أن يتم الاعتراف المبدئي بالأصل الاستخراجي وقياسه كما مرّ سابقاً فقد عرف في محاسبة النفط طريقتين لقياس الأصول (Emme.H,2009)و(KPMG,2005) :

نموذج التكلفة (Cost model)

تصنف الأصول الاستخراجية القابلة للاهلاك أو الإطفاء خلال العمر الزمني لها إلى أصول استخراجية ملموسة وأصول استخراجية غير ملموسة لها عمر زمني محدد وقد تم التمييز هنا للأصول غير الملموسة كون هناك أصول غير ملموسة ليس لها عمر زمني محدد وهذه الأصول لا تخضع للإطفاء وبشكل عام من النادر ألا يكون هناك عمر زمني محدد للأصول .

يتمثل المبلغ الخاضع للإطفاء أو الاهلاك للأصول الاستخراجية الملموسة وغير الملموسة بالتكلفة مطروحا منها القيمة المتبقية والقيمة المتبقية للأصل الملموس هي عبارة عن المبلغ الذي يتم استلامه في تاريخ الميزانية إذا كان هناك احتمال أن تتخلص المنشأة من الأصل .

أما القيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذو العمر الزمني المحدد فتكون غالبا صفرًا ما لم يكن هناك معيار معين يحكم ذلك .

وبشكل عام تكون الأصول الملموسة وغير الملموسة قابلة للاهلاك او للإطفاء ان كانت موجودة فعلا ومتاحة للاستخدام مثل رخص الاستكشاف ، السيارات، أدوات الحفر المتاحة فورا للاستخدام ، قد تكون هناك أصولا أخرى موجودة ولكنها غير متاحة للاستخدام حتى تاريخ لاحق مثلا حتى بدء مرحلة التطوير للآبار ، أما طريقة إطفاء الأصول غير الملموسة فتكون في العادة طريقة القسط الثابت حيث أنها الطريقة التي تعد أكثر ملائمة لها علما أن طريقة الوحدات المنتجة تعد كذلك ملائمة للأصول غير الملموسة وبالمجمل فان كلا الصنفين يخضع لاختبار التدني بشكل دوري .

نموذج إعادة التقييم (Revaluation model)

يعد استخدام نموذج إعادة التقييم نادرا في ظروف عدم تجانس الأصول وخاصة عدم التجانس تلازم الأصول الاستخراجية إلى حد ما لذا لم يسمح باستخدام نموذج إعادة التقييم للأصول الاستخراجية إلا بعدد قليل من معايير المحاسبة الأمريكية .

إذا اختارت المنشأة تطبيق نموذج إعادة التقييم لقياس أصولها الاستخراجية فيجب أن تركز بداية على تصنيف الأصول إلى ملموسة وغير ملموسة ثم وضعها في مجموعات متجانسة حيث تقيم الأصول الملموسة باستخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمعدات والمصانع وتقييم الأصول غير الملموسة باستخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة .

وهناك بعض الاختلافات بين النماذج المطبقة في هذين المعيارين إلا أنه بشكل عام تسمح هذه النماذج بإعادة التقييم للأصول إذا تم تحقيق عدة متطلبات وقد نوه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) إلى أن الأصول المكتشفة يجب أن تعالج بشكل منفصل كمجموعات لغايات الإفصاح وقد عرف مجموعة الأصول بأنها مجموعة من البنود ذات طبيعة متشابهة وتستخدم في عمليات المنشأة، أما القياس المحاسبي سواء كان باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم فيجب ان يطبق بشكل متنسق على كافة الأصول في نفس المجموعة.

وبشكل عام فإن الأصول الملموسة قد تصنف في مجموعة واحدة والأصول غير الملموسة في مجموعة أخرى ويرى الباحث أن الاكتفاء بهذا التصنيف ووجود نص على ذلك يقلل من مخاطر ترك الباب مفتوحاً للشركات للتصنيف كما تراه مناسباً مما يزيد من مشكلة الافتقار للتأصيل العلمي في الفكر المحاسبي والحد من البدائل والتي تعد من نقاط ضعف المحاسبة وهذا يتناسب مع الاتجاه العام للنظرية المحاسبة والذي نلمسه في البدء بإلغاء بعض البدائل بهدف الوصول إلى نموذج محاسبة متكامل ، وقد وردت الإشارة إلى عملية تقييم الأصول في كلا المعيارين (Emme,2009):

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة يجب إعادة تقييمها بالقيمة العادلة فقط إذا كان هناك سوق نشط والذي يعد موجودا في الحالات الآتية :

1- إذا كان هناك تجانس في البنود .

2- وجود رغبة للبائع والمشتري في أي وقت .

3- أن يكون السعر معروفاً للعامّة .

ويلاحظ أن شروط اعتبار السوق نشطة من الصعب توافرها للأصول غير الملموسة .

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم 16 : الممتلكات والمعدات والمصانع إلى أن الأصول الملموسة يعاد تقييمها للقيمة العادلة عندما يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة بموثوقية والقيمة العادلة تقدر عادة من خلال التخمين من قبل المختصين بناء على أدلة السوق حيث يؤخذ بالاعتبار وجود الأصل المشابه في السوق النشط والموقع والظروف .

ونستخلص مما ورد أعلاه أن IFRS6 قد أشار إلى أن القياس اللاحق يكون إما باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم .

ويتفق الباحث مع ما ورد في الفكر المحاسبي بعدم وصول مستوى موثوقية القياس بالقيمة العادلة مع المستوى الموجود عند استخدام التكلفة التاريخية ولذا فإن السعي هنا يكون باتجاه خلق توازن بين ملاءمة المعلومات وموثوقيتها إلى أقصى حد ممكن .

2-9-3 الإفصاح عن الأصول الاستخراجية

ورد في الفكر المحاسبي العديد من التعريفات للإفصاح تصب جميعها في مفهوم أن يتم عرض المعلومات المالية للمنشأة بصورة واضحة وعادلة لأصحاب المصالح لكي يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وفقاً لهذه المعلومات .

وقد رأى (Stephen,1999) بأن عملية الإفصاح هي مرحلة يعبر المحاسبون من خلالها عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية بينما ذكر (Hendriksen,1982) بأن هدف الإفصاح هو توفير المعلومات اللازمة للتشغيل الأمثل لسوق المال الكفاء .

ويرى الباحث أن الإفصاح هو عملية عرض الوضع المالي للمنشأة بشكل يمكن أصحاب المصالح من بناء قراراتهم المالية بدرجة مقبولة من الاطمئنان .

بعد الأزمة الاقتصادية العالمي عام 1929 ازدادت أهمية الإفصاح وأخذت المجالس المهنية تركز على ضرورة عرض القوائم المالية وإيضاحاتها بشكل كامل وعدم ترك الخيار للإدارات لعرض ما ترتأيه من معلومات بما يتناسب مع مصالحها ويستدل على ذلك من خلال تأكيد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على وجوب التزام المنشآت بمبدأ الإفصاح الشامل ومبدأ الثبات وكذلك إصدار لجنة البورصة الأمريكية تعليمات ملزمة للشركات المدرجة لديهم بمراعاة الإفصاح الشامل (حنان،2003).

وتركزت متطلبات الإفصاح عن الأصول الاستخراجية في ضرورة إيضاح السياسات المتبعة عند الاعتراف والقياس لهذه الأصول بالإضافة الى قيم هذه الأصول .

وقد تطلب IFRS6 ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتكشف عن المبالغ المعترف بها في ما يخص الأنشطة الاستخراجية وتتضمن :

-السياسات المحاسبية للنفقات الاستخراجية بما فيها الاعتراف بالأصول الاستخراجية .

- مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية

- تصنيف الأصول الاستخراجية الى ملموسة وغير ملموسة هنا الإفصاح كما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) والمعيار رقم (38) .

- الإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق اختبار التدني لمقارنة المعلومات التي تخص الفترة قبل بداية تطبيق المعيار .- الإفصاح عن الأصول الاستخراجية تكون بشكل أضيح من الإفصاح المطلوب بموجب المعايير الأمريكية والبريطانية .

- الإفصاح عن الاحتياطات التجارية ومراحل ما بعد الاكتشاف تكون خارج نطاق المعيار لكن مجلس المعايير الدولية أشار هنا إلى ضرورة الإفصاح كمعلومات إضافية عند الضرورة لتعزيز القوائم المالية .

10-2 نظرة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في دول العالم

في ظل العولمة التي ظهرت في العديد من مناحي الحياة وأصبحت تتسع لتشمل محاولات التغيير في ثقافات الشعوب وفقاً لما تراه دول العالم ذات السيطرة وامتداد الشركات لتصبح العلامة التجارية هي الطاغية على بلد المنشأ وبكون المحاسبة جزء هام من قطاع الخدمات في العالم فلا بد أن يواكب ما حدث ويحدث من تغييرات

من هنا بدأت دول العالم بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولي لتعد حساباتها بشكل يسهل القراءة والمقارنة على أصحاب المصالح ومن المفارقة الغربية أن بعض الدول في العالم النامي بدأت بإنشاء معايير خاصة لها مثل المعايير المصرية والمعايير السعودية ومعايير المحاسبة الإسلامية وبالمقابل تتجه الدول الكبرى والتي لديها معايير منذ سنوات طويلة إلى المقارنة مع معايير الإبلاغ الدولي وصولاً لمعايير موحدة.

ويرى الباحث هنا أن الشعور بالاستقلالية أو النزعة السيادية قد تكون وراء العمل على بدء استصدار معايير خاصة لهذه الدول وغيرها ولكن هذه الدوافع على الرغم من قيمتها المعنوية إلا أنه قد يعتد بها في مجالات أخرى أكثر من هذا المجال !

ففي كندا أصدر مجلس معايير المحاسبة الكندية قراراً عام 2005 بتبني معايير الإبلاغ الدولي خلال خمس سنوات ومنح الشركات الكندية حق التحول التدريجي خلال هذه الفترة إلى معايير الإبلاغ الدولي لكي يخفف ضغط العمل عند تاريخ التحول وطلب من البورصة الأمريكية إعفاء الشركات الكندية المدرجة من المقارنة لسنتين وأسس لجنة للاستشارات لدعم وتوضيح عملية التحول في الشركات.

وفي دول الاتحاد الأوروبي صدر قرار يلزم الشركات المدرجة في الاتحاد بتبني معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بدمج الشركات اعتباراً من 2005 وطلب منها تعديل حساباتها السابقة على ضوء ذلك إن لم تكن تطبق سياسة مشابهة وإلا فيكتفي بتعديل الأرباح المدورة (Nichols,2007,PP54).

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد شكل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لجانا مشتركة مع مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية انيطت بها مهمة دراسة المعايير وتقديم الاقتراحات للمقارنة بين هذه المعايير .
وفي دولة الكويت اصدرت هيئة أسواق المال قرار رقم 2011/10 تطلب بموجبه اعتماد كافة المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير أدلة التدقيق الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها معايير معتمدة من الهيئة وفقا لنص المادة 68 من القانون رقم 7 لسنة 2010 .

2-1 مفهوم التوافق المحاسبي

يعرف التوافق باللغة كما ورد في معجم المحيط "بأن يسلك المرء سلوك الجماعة ويتجنب ما عنده من شذوذ في الخلق والسلوك .

وقد ورد للتوافق في الفكر المحاسبي عدة مفاهيم اشتقت جميعها من التعريف الاصطلاحي أو اللغوي لهذا المصطلح بإعادة صياغة بما يتناسب مع علم المحاسبة فقد عرف التوافق المحاسبي بأنه " تقليل الاختلافات بين الممارسات المحاسبية السائدة في الدول مجال التوفيق وذلك بهدف توفير المصدقية والموثوقية في البيانات المنشورة وزيادة إمكانية الاعتماد عليها لإغراض المقارنة ومن ثم زيادة مثالية التقارير المحاسبية في ترشيد القرارات "

وكذلك عرفه (شونوف، 2007) بأنه : الاحتكام إلى جملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية .

وترى (القباني، 2003) بان التوافق هو عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية أسواق المال .

وأشار (Arpan&Radebaugh,1985) ان التوافق يعني إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض بينما المعايير تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة (نور والحجاوي، بلا تاريخ) .

ويرى الباحث أن التوافق في المحاسبة هو عبارة عن مواءمة الممارسات المحاسبية بين الشركات في الدولة الواحدة او مع الدول الأخرى إلى أقصى حد ممكن دون بلوغ مستوى التوحيد المحاسبي او التشابه التام وقد يتم ذلك من خلال إتباع معايير الإبلاغ المالي الدولي مع مراعاة الحالة السيادية لكل دولة على حده والإشارة لذلك عند الإفصاح عن الأوضاع المالية للشركات لإزالة أي غموض قد يحدث لدى أصحاب المصالح .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة :

من خلال مراجعة الإطار النظري لموضوع محاسبة النفط تم التوصل الى عدد من الدراسات التي تعلقتم بموضوع الدراسة منها :

الدراسات باللغة العربية

- العمري،(2008)،الإفصاح المحاسبي في شركات النفط والغاز - دراسة حاله شركة اناداركو

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مستوى الإفصاح المحاسبي في شركات النفط والغاز من خلال دراسة حاله شركة (اناداركو) الأمريكية العاملة في قطاع النفط بالجزائر وقد تمثلت أداة جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة بالوثائق حيث تم الرجوع الى القوائم المالية وإيضاحاتها لهذه الشركة فقد تم استخدام قائمتي الدخل والميزانية لمعرفة الكيفية التي يتم بها الإفصاح عن المعلومات المالية ومدى تلبيتها لمتطلبات معايير الإفصاح الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة الأوراق المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح عند إبلاغها عن الوضع المالي لها ، وقد أوصت بضرورة متابعة الشركات للتطورات التي تحدث في عمليات الإفصاح والالتزام بها بالإضافة إلى تعميم ذلك على كل الشركات العاملة في قطاع النفط في الجزائر .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية كونها تناولت الإفصاح المحاسبي في شركات النفط ولم تتطرق للقياس والاعتراف الذي ورد في هذه الدراسة بالإضافة إلى تركيز الدراسة الحالية على عنصر الأصول الاستخراجية فقط .

- عशल (2009) دراسة وتقويم النظم المحاسبية في شركات البترول في اليمن " دراسة تطبيقية وتحليلية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقويم النظم المحاسبية المتبعة في شركات البترول العاملة في جمهورية اليمن حيث تم تقديم إطار نظري عن المحاسبة صناعة النفط بمراحلها الاستكشاف والإنتاج والنظم المحاسبية المطبقة في الشركات العاملة في اليمن .

وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي الاستقرائي لتحديد الإطار النظري للدراسة والمنهج الاستنباطي لتاثير فكرة إثبات الفرضيات حيث تكون مجتمع الدراسة من العاملين في القطاع المالي في شركات النفط ومكاتب التدقيق البالغ عددهم 300 موظفاً ، أما عينة الدراسة فقد تمثلت في ستين موظفاً تم اختيارهم عشوائياً ووزعت عليهم استبانته أعدت خصيصاً لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن الخصائص التي تتصف بها صناعة النفط جعلتها تختلف بشكل جوهري عن الصناعات الأخرى مما أدى إلى عدم ملاءمة بعض الفروض والمبادئ المحاسبية للتطبيق عليها وكذلك وجود اختلاف في الطرق المحاسبية المستخدمة في الشركات لمعالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب السبب الذي أدى إلى التأثير على نتائج النشاط .

كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات اليمنية لا تحكمها النظم المحاسبية الدولية المتعارف عليها في حين التزمت الشركات الأجنبية العاملة في قطاع النفط اليمني بهذه النظم ، وأن عدم استخدام شركات النفط لطرق محاسبية موحدة يعود لعدم تبني الجمعيات المهنية لطريقة محاسبية محددة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة مراعاة الحكومة اليمنية لخصوصية صناعة النفط بالإضافة إلى ضرورة العمل على إيجاد نظام محاسبي متكامل يعالج كل الجوانب المتعلقة بالنفقات والإيرادات والتقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها في قطاع النفط .

تتميز هذه الدراسة عن الدراسة الحالية بكونها اختصت بدراسة كافة النظم المحاسبية المطبقة في شركات البترول في اليمن في حين أن الدراسة الحالية اقتصرت على القياس والاعتراف والإفصاح الخاصة الأصول الاستخراجية دون التطرق إلى الجوانب الأخرى في المحاسبة عن النفط مما أتاح المجال للتوسع في هذه المجالات .

- عبدالموجود (2011) تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط من خلال التعرف على المعالجات المحاسبية المطبقة في الشركات النفطية في العراق ، وبيان اثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 6 في المعالجة لنفقات مراحل صناعة النفط على نتيجة النشاط مقارنة مع ما معمول به .

ولتحقيق هدف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تقديم وصفا للأطر والمفاهيم النظرية المتعلقة بمحاسبة النفط بالإضافة إلى إجراء دراسة ميدانية من خلال عدة زيارات لشركة نفط الشمال من اجل جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن إعداد قائمة المركز المالي لشركة نفط الشمال يتم بناء على تعليمات النظام المحاسبي الموحد وليس على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة النفط ، كون النظام المحاسبي الموحد ملزم بالتطبيق في جميع الشركات دون أن تخص صناعة النفط بقوائم غيرها مما أدى إلى عدم الاعتراف بقيمة الاحتياطات ضمن الأصول وتم الاكتفاء بإظهار نفقات حيازة وتطوير هذه الاحتياطات مما انعكس على عدم احتساب النضوب .

وبناء على نتائج الدراسة تم تقديم عدة توصيات مثل ضرورة الاستفادة من متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية في محاسبة النفط في العراق بشكل عام .

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية كونها تعلقت بتقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل النفط بشكل عام بينما ركزت الدراسة الحالية على بيان مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في شركات النفط مع معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) ولم تأخذ جميع النفقات بالاعتبار .

الدراسات باللغة الانجليزية

-Nichols,Linda M.(2007),International Harmonization of Accounting Standards:- What Does it Mean For the Oil Industry ?

هدفت هذه الدراسة إلى فحص عدة أمور تؤثر على تقارب معايير المحاسبة الدولية والمعايير العالمية في صناعة النفط والغاز حيث تم دراسة تاريخ المعايير الدولية لصناعة النفط والمشروع الحالي الذي يتم العمل به من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتمثل في تقديم معيار شامل لمحاسبة النفط ، وكذلك تم إجراء تحليل للحوار القائم حول تعريف الاحتياطات بالإضافة الى دراسة كيفية تأثير تبني كندا إلى المعايير الدولية على تبني أوروبا لهذه المعايير وخاصة الاندماج .

ومن خلال إجراء تحليل ومناقشة شاملة للتطورات التي تحدث في الإطار الفكري لمحاسبة النفط والمرحلة التي وصل إليها التقارب الدولي للتوصل إلى معيار موحد يغطي كافة المعالجات المحاسبية اللازمة لقطاع النفط فقد توصلت الدراسة إلى ما يلي :

- وجود تطورات سريعة على مستوى المعايير الدولية في حل المشكلات المحاسبية في قطاع النفط.
- تتوقع الشركات مزيدا من التغييرات للوصول الى معيار دولي موحد للمحاسبة في صناعة النفط، وان هذه التغييرات ستكون مهمة كون طبيعة صناعة النفط عالمية .
- أن التقارب النهائي الدولي والاتفاق على معيار واحد سيؤدي إلى منافع عديدة للصناعة حيث انه سيخفض المجموعات الضخمة من الدفاتر المحاسبية التي تمسكها الشركات خاصة في عمليات التشغيل الدولية .
- تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية كونهما يبحثان في محاسبة النفط وبالأخص قي الإطار النظري إلا أن الاختلاف يظهر في كون هذه الدراسة أجرت تحليلا للإطار النظري لمحاسبة النفط في حين أن الدراسة الحالية ربطت بين الإطار النظري المتمثل في معايير الإبلاغ والواقع التطبيقي المتمثل في شركات النفط في دولة الكويت بالإضافة إلى تناولها عنصرا واحدا هو الأصول الاستخراجية .

-Christine,et.al(2010) "International Accounting Standardization Analyzed in Terms of Political Process "The Specific Case of Petroleum Resources"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة فيما إذا كان تنفيذ إجراءات العمل طبقا لمعايير المحاسبة الدولية تهتم بأخلاقيات المحاسبة ومتطلبات المجتمعات الديمقراطية . ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم العمل على تحليل المعايير الخاصة بالمحاسبة عن الثروة المعدنية مع التركيز على معيار الإبلاغ المالي رقم 6 المتعلق بالكشف عن الموارد المعدنية وتقييمها وكيفية معالجتها لتكاليف الاستكشاف وذلك لتلافي التوسع في البيانات والمعلومات اللازمة للتحليل مما يعيق عملية تحليل مركز .

وقد تبين أن الهدف الرئيسي المحدد لمعايير المحاسبة الدولية هو العمل على توفير ضوابط وإرشادات لتقديم معلومات ذات شفافية عالية ، قابله للمقارنة ، وملئمة للمستثمرين .

وقد أوصت الدراسة بضرورة متابعة هذه الدراسة بدراسات حول اثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 6 في الشركات العاملة في قطاع النفط .

على الرغم من أن هذه الدراسة والدراسة الحالية تبحثان في موضوع محاسبة النفط إلا أن هذه الدراسة بحثت في معيار الإبلاغ رقم 6 من جانب أخلاقيات المحاسبة في حين أن الدراسة الحالية ركزت على بيان التوافق بين هذا المعيار والمعالجات المحاسبية المطبقة في شركات النفط واقتصرت على الأصول الاستخراجية .

-Russell &Jenkins (2010), "Reflection on the Attempt to Set a Comprehensive International Accounting Standard for Oil &Gas Industry".

وهدفت إلى دراسة التطورات الجارية في معيار المحاسبة الدولي الخاص بصناعة النفط والغاز بالإضافة إلى ورقة النقاش المصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية عام 2009 والتي تضمنت عدة بنود تخص عناصر المحاسبة عن النفط والغاز مثل معالجة تكاليف الاحتياطات ورسملتها وطرق نفاذها وكذلك إمكانية الاعتماد على كميات وقيم الاحتياطات بدلا من التكاليف لغايات الاعتراف والقياس بهذه الاحتياطات وإظهارها في القوائم المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن شركات النفط تقدم نموذجاً متطوراً من الإفصاح عن بياناتها المالية وأنشطتها بالإضافة إلى القوائم المالية حيث إنها تنظر للتوسع في الإفصاح كعملية تسويق يتم من خلال تقديم إيضاحات كافية عن أوضاعها المالية .

كما توصلت الدراسة إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية ينظر إلى توفير الطرق التي يمكن من خلالها الاستفادة من زيادة الإفصاح وفهمه ، حيث أشار المعيار بأن استخدام المنهج المبني على القيم المعروضة داخل القوائم المالية يعطي فائدة أكبر لمستخدمي القوائم المالية .

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بعدة قضايا تتعلق بحاسبة النفط والنظر إليها كعملية متكاملة والعمل على إصدار معيار شامل يعالج مشاكل محاسبة النفط ضمن عمل مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية .

-Chandra and aguj (2012) "Option Valuation and Accounting for Contingent Consideration in Mineral Sector Acquisition".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر التغييرات الجارية في معايير المحاسبة وتركيزاً على تقنيات التقييم المحاسبي وعمليات التنفيذ عند امتلاك الثروة المعدنية واكتشافها. ومدى تطبيقها في الشركات العاملة في جنوب إفريقيا، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على تقييم ومحاسبة الدفعات التي تكون على شكل أسهم وخيارات وتحديد المشروطة منها .

ولتحقيق أهداف الدراسة تمت مراجعة وتحليل الإطار النظري الصادر عن المجالس والمعاهد المهنية المختصة في مجال المحاسبة والتركيز على التعديلات التي تمت عليها.

وقد تبين أن معظم هذه التعديلات تتجه نحو محاسبة القيمة العادلة بدلا من الاعتماد على التكلفة التاريخية حيث اعتبر أن صافي القيمة المستقبلية ونموذج تقييم خيار التسعير هما الطرق الرئيسية المستخدمة في تقييم الدفعات المشروطة .

بالرغم من أن هذه الدراسة والدراسة الحالية تلتقيان كونها تبحثان في موضوع المحاسبة عن الثروة المعدنية إلا أن هذه الدراسة هدفت للتعرف على التغيرات المحاسبية التي تمت في مجال تقييم الدفعات المشروطة في قطاع الثروة المعدنية في حين أن الدراسة الحالية تسعى لتقديم مدخل للمحاسبة عن الأصول المكتشفة.

- Karapinar.Aydin,&Zaif.Salih,(2012),"Accounting Policies In The Extractive Industry : A Global and Turkish Perspective

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير معايير المحاسبة على الإبلاغ المالي في شركات الصناعات الاستخراجية في تركيا .

ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل التقارير المالية لعدد من الشركات العالمية والتركية التي تعد قوائمها وفقا للمعايير الدولية منذ 2005 ، وحيث أن هدف الدراسة هو تحديد درجة الالتزام هذه الشركات مع المعيار 6 ومن خلال مقارنة شركات عالمية وتركية عاملة في الصناعات الاستخراجية تبين أن الإبلاغ المالي للشركات التركية لا ينسجم مع معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 وبالأخص فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية بينما الشركات العالمية ملتزمة بالمعيار بشكل أكبر مما هو موجود في الشركات التركية .

وبناء على نتائج الدراسة تم تقديم عدة توصيات منها : ضرورة اشتراط تطبيق المعايير الدولية على الشركات من قبل أسواق رأس المال والأسواق النقدية بالإضافة الى تخفيض عدد القوانين الخاصة بالصناعات الاستخراجية وتنقيح النظام المحاسبي الموحد وتعزيز عملية الإفصاح والتركيز على إيلاء عملية التدقيق نحو الالتزام بالمعايير أهمية خاصة ، وتدريب العاملين من قبل خبراء في محاسبة نفقات الصناعات الاستخراجية .

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

1-3 منهجية الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة

3-3 عينة الدراسة

4-3 أدوات الدراسة

5-3 مصادر جمع المعلومات

6-3 الاساليب الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج البحث المستخدم في الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة وكذلك أداة جمع البيانات المستخدمة والصدق الظاهري للأداة وثبات فقراتها كما يتضمن بيان الأساليب الإحصائية المتبعة في اختبار فرضيات الدراسة .

3-1 منهجية الدراسة

لوصول إلى أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تقديم عرض شامل للإطار النظري لمحاسبة النفط، والتركيز على المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية، حيث تم تتبع التطور التاريخي للطرق والسياسات والإجراءات والقواعد التي يتم إتباعها في دول العالم في مجال محاسبة النفط . ومن ثم العمل على بناء استبانته تتضمن عدد من الفقرات أعدت على ضوء الإطار النظري لمحاسبة النفط وبما يتناسب مع فرضيات الدراسة وذلك لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة ومن ثم تصنيف وتحليل هذه البيانات ومعالجتها إحصائياً وصولاً إلى النتائج التي ستمكن الباحث من خلالها الوصول إلى عدد من الاستنتاجات التي تحدد على ضوءها التوصيات المقترحة للمحاسبة عن الأصول الاستخراجية في قطاع النفط .

3-2 مجتمع الدراسة

يعود اكتشاف النفط في دولة الكويت إلى بدايات القرن العشرين حيث وقعت أول اتفاقية امتياز للتنقيب عن النفط عام 1934 بين حكومة الكويت وشركة نفط الكويت المحدودة وهي شركة مساهمة خاصة بين شركة British Petroleum وشركة نفط الخليج وفي عام 1938 اكتشف النفط في منطقة برقان وقد دشنت أول شحنة نفطية عام 1946 ومع بداية سبعينيات القرن الماضي بدأت الحكومة الكويتية إجراءاتها في تأمين النفط حيث عقدت اتفاقيات مع شركتي بريتش بترولיום ونفط الخليج المشتركين في ملكية شركة نفط الكويت لزيادة أسهم الدولة بشكل تدريجي حتى تم أحكام السيطرة على الشركة من قبل الدولة حيث توجت بتوقيع اتفاقية مع الشركتين عام 1975 تقرر بموجبها حق الكويت في السيطرة الكاملة على مواردها النفطية (مؤسسة البترول الكويتية) .

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات العاملة في قطاع النفط في دولة الكويت والبالغ عدد (10) شركات ويوضح الجدول أدناه معلومات أساسية عن هذه الشركات.

جدول رقم (1-3)

مجتمع الدراسة

اسم الشركة	مجال العمل
شركة نفط الكويت	استكشاف وتطوير حقول النفط
الشركة الكويتية لنفط الخليج	استكشاف وتطوير حقول النفط
شركة التنمية النفطية	تطوير حقول نفط الشمال
الشركة الكويتية للاستكشافات البترولية الخارجية	الاستكشاف الخارجي
شركة البترول الوطنية	التكرير والتسويق المحلي
الشركة الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود	وقود الطائرات
شركة البترول الكويتية العالمية	التكرير والتسويق العالمي
شركة صناعة الكيماويات البترولية	البتروكيماويات
شركة ناقلات النفط الكويتية	نقل النفط
شركة مقطع خدمات القطاع النفطي	تقديم الخدمات المساندة

3-3- عينة الدراسة

أما عينة الدراسة فقد كانت من الشركات العاملة في مجال الاستكشاف وتطوير الحقول والبالغ عددها (4) شركات حيث كانت وحدة المعاينة من العاملين بالجانب المالي (مديري الدوائر ومساعدتهم رؤساء أقسام ، محاسبين) والبالغ عددهم 300 موظفاً .

حيث قام الباحث بتوزيع ما مجموعه (90) استبانته على افراد عينة الدراسة تم استرجاع (75) استبانته بنسبة (83%) وقد تبين خلال فرز الاستبانات عدم صلاحية خمسة استبانات ليصبح مجموع ما دخل التحليل الاحصائي هو سبعين استبانة وبنسبة (77.5%) من اجمالي الاستبانات الموزعة ويبين الجدول رقم (1-3) ملخصا لذلك .

جدول رقم (2-3)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

النسبة المئوية	العدد	
100%	90	الاستبانات الموزعة
83%	75	الاستبانات المستردة
5.5%	5	الاستبانات غير الصالحة للتحليل
77.5%	70	الاستبانات الصالحة للتحليل

4-3 أداة الدراسة :

للتمكن من جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة تم العمل على بناء استبانة وفقا للدراسات السابقة والإطار النظري لمحاكاة النفط وقد تكونت من قسمين كما يلي :

1- القسم الأول : خصص لجمع المعلومات اللازمة عن الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (النوع الاجتماعي ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادات المهنية وكذلك أسئلة عن الخصائص التنظيمية لعينة الدراسة مثل (حجم الشركة ، الملكية) .

2- القسم الثاني : وقد تضمن 45 فقرة تغطي متغيرات الدراسة بحيث تمثلت الإجابة عليها بسلم ليكرت الخماسي بهدف جمع البيانات اللازمة لبدء اختبار فرضيات الدراسة وقد تم توزيعها على أفراد العينة من قبل الباحث مباشرة. وقد تم إعطاء الإجابات الأبعاد التالية (غير موافق بشدة 1 ، غير موافق 2 ، محايد 3 ، موافق 4 ، موافق بشدة 5 .

وقد تكون هذا القسم من ثلاثة مجالات :

- المجال الأول : تمثل بالفقرات من (1 - 15) واختص بجمع البيانات اللازمة عن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة .
- المجال الثاني : تمثل في الفقرات من (16-30) واختص بجمع البيانات اللازمة عن المعالجة المحاسبية لقياس الأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة .
- المجال الثالث : تمثل بالفقرات من (31-45) واختص بجمع البيانات اللازمة عن الإفصاح المحاسبي للأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة .

وللتعرف على مستوى التوافق تم تصنيف الإجابات إلى ثلاث فئات مرتفعة ومتوسطة وضعيفة اعتماداً على التباين بين أدنى فئة وأعلى فئة لتحديد طول الفئة على ثلاث مستويات وكما يظهر في المعادلة أدناه :

$$1.33 = 5 - 1/3 \text{ معادلة تحديد طول الفئة}$$

ويبين الجدول رقم (3-3) أدناه مستوى التوافق الذي تم إجراء التحليل وفقاً له .

جدول رقم (3-3)

مقياس تحديد مستوى التوافق

مستوى التوافق	الوسط الحسابي
ضعيف	1 - 2.33
متوسط	2.34- 3.67
مرتفع	3.68- 5

صدق الأداة :

للتأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من المختصين في الجامعات الأردنية والخبراء في شركات النفط الكويتية حيث تم الاسترشاد بأرائهم والتعديلات التي قاموا بها في إعادة صياغة بعض الفقرات للتوصل إلى الشكل الحالي للاستبانة وبما يتلاءم مع فرضيات الدراسة .

ثبات أداة الدراسة

للتأكد من مدى اتساق إجابات عينة الدراسة على فقرات الاستبانة تم إجراء اختبار كرونباخ الفا للاتساق الداخلي وتوضح النتائج في الجدول رقم (4-3) ادناه :

جدول رقم (3-4)

قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

الخاصية	معامل كرونباخ الفا
الاعتراف المحاسبي	.75
القياس المحاسبي	.84
الإفصاح المحاسبي	.77
المعدل العام	.73

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الفا للمعدل العام فد بلغت (.73) وتعد هذه النسبة مقبولة في الدراسات الاجتماعية إذا تجاوزت 60% (Sekaran 2003,P287) .

3-5 مصادر جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة والتمكن من اختبار فرضياتها فقد تم الحصول على البيانات اللازمة لذلك من مصدرين هما:

- المصادر الأولية :

للحصول على البيانات اللازمة للجانب التطبيقي من هذه الدراسة تم استخدام الاستبانة التي تم إعداد فقراتها بالاسترشاد بالإطار النظري للدراسة بالإضافة إلى التأكد من الصدق الظاهري والاعتمادية لهذه الأداة بحيث تكون كافية لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة .

- المصادر الثانوية :

للحصول على المعلومات اللازمة للمنهج الوصفي في الدراسة المتمثل في الاطار النظري والدراسات السابقة التي تناولت محاسبة النفط وبالتركيز على المعالجات المحاسبية للاصول الاستخراجية فقد تم استخدام المصادر الآتية :

1- الكتب العلمية العربية والأجنبية التي تناولت موضوع محاسبة النفط .

2- دوريات المتخصصة في المحاسبة .

3- الرسائل الجامعية والأبحاث المنشورة .

4- المواقع الالكترونية المتضمنة قواعد البيانات العالمية مثل (EBSCO, Science Direct)

وقد تم الاستعانة بمكتبات الجامعات الأردنية للحصول على هذه المصادر .

3-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

لإجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية تم استخدام البرنامج

الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) حيث تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي كما يلي

- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف أراء العينة وبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي .
- اختبار معامل التوافق (Contingency Coefficient) : لبيان مدى التوافق بين المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6).
- اختبار التباين الأحادي One Way Anova لاختبار الاختلاف بين الشركات عينة الدراسة في تطبيق السياسات المحاسبية للأصول الاستكشافية . وكذلك لاختبار الفروقات في إجابات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديموغرافية .
- اختبار شافيه (Schifi) لاجراء المقارنات الثنائية بين إجابات الشركات .
- معامل كرونباخ الفا للتأكد من اعتمادية فقرات الاستبانة .

لفصل الرابع عرض نتائج الدراسة

1-4 خصائص أفراد عينة الدراسة

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

عرض نتائج الدراسة

بعد الانتهاء من جمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات من خلال الاستبانة الموزعة تم استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات المجمعة حيث تبين ما يلي :

1-4 خصائص أفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا الجزء بيان التكرارات والنسب للخصائص الديموغرافية لإفراد عينة الدراسة من أجل التعرف على خبراتهم ومستوياتهم الأكاديمية والمهنية مما يقدم مؤشرا عن مدى قدرة المستجيبين الفنية في الإجابة على فقرات الاستبانة مما ينعكس على مستوى الدراسة بشكل عام .

يوضح الجدول أدناه التوزيع التكراري والنسب لإفراد عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديموغرافية

جدول رقم (1-4)

التكرارات والنسب المئوية لإفراد عينة الدراسة حسب العمر

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
العمر	أقل من 25 عام	10	14.3
	26-35 عام	28	40
	36-45 عام	17	24.2
	46 فأكثر	15	21.5
	المجموع	70	100

نلاحظ من الجدول (1-4) إن أعلى تكرار كان لفئة الأعمار التي تقع بين 26-35 بعدد 28 موظفا ونسبة (40%) وقد حل في المرتبة الثانية الفئة ذات الأعمار من 36 إلى أقل من 45 وبها نسبته (24.2%) أما أدنى تكرار فكان للموظفين الذي بلغت أعمارهم أقل من 25 عاما ونسبة (14.3%).

جدول رقم (2-4)

التكرارات والنسب المئوية لإفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الدرجة العلمية	دبلوم	8	11.5
	بكالوريوس	46	65.7
	ماجستير	16	22.8
	دكتوراه	0	0
المجموع		70	100

متغير المؤهل العلمي : يتضح من الجدول رقم (2-4) ان أعلى تكرارهم افراد العينة من حملة درجة البكالوريوس حيث شكلوا ما نسبته (65.7%) من إجمالي عينة الدراسة في حين جاء حملة درجة الماجستير بالمركز الثاني وقد شكلوا ما نسبته (22.8%) ، وبلغ حملة الدبلوم المتوسط ثمانية أشخاص وبنسبة (11.5%) ، تدل هذه النتائج على أن التأهيل العلمي للمستجيبين بالمستوى الذي يمكنهم من الإجابة على فقرات الاستبانة من الناحية الفنية .

جدول رقم (3-4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	17.2
	5- 10 سنوات	20	28.6
	أكثر من 10 سنوات	38	54.2
المجموع		70	100

متغير الخبرة : يتبين من الجدول رقم (4-3) أن عدد الموظفين الذي تزيد خبرتهم عن 10 سنوات قد بلغ 38 موظفا وبما نسبته (54.2%) من إجمالي أفراد العينة في حين بلغ عدد من تراوحت أعمارهم بين 5-10 سنوات 20 موظفا وبنسبة 28.6% من أفراد العينة ، وكان عدد من تقل خبرتهم عن خمس سنوات 12 موظفا وبنسبة 17.2% . وحيث إن أعلى نسبة كانت لمن تزيد خبرتهم عن عشرة سنوات فإن ذلك يعطي مؤشرا على تمتع أفراد العينة بخبرات طويلة مما يعزز قدرتهم الفنية على الإجابات على فقرات الاستبانة .

جدول رقم (4-4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الشهادات المهنية	CFA	1	1.4
	CMA	8	11.5
	CPA	6	8.6
	اخرى	3	4.3
	لا يوجد	52	74.2
المجموع		70	100

متغير الشهادات المهنية : يلاحظ من واقع الجدول رقم (4-4) أن أكبر تكرار كان للموظفين الذين لا يحملون شهادة مهنية حيث بلغ عدد 52 موظفا وبنسبة 74.2% من إجمالي أفراد العينة وتوزعت بقية النسبة بين حملة شهادة المحاسب الإداري والمحاسب القانوني في حين لم يكن هناك من حملة CFA إلا موظفا واحداً .

يعتبر ارتفاع نسبة من لا يحملون شهادات مهنية مؤشرا سلبيا على إجابات العينة لكن توفر متغيري الخبرة والمؤهل العلمي بشكل مرتفع سيغطي بلا شك على ذلك مع الملاحظة إلى وجود بعض أفراد العينة من حملة الشهادات المهنية واتساق إجابات كافة أفراد العينة كما أظهرتها نتائج التحليل الإحصائي .

متغير جنسية العاملين : على الرغم من ورود هذا المتغير ضمن الجزء الأول من الاستبانة إلا أن معظم الاستبانات لم تتضمن الإجابة على هذا السؤال وبالتالي تم استثناءه من المتغيرات الديموغرافية . أما المتغيرات التنظيمية للشركات فقد لاحظ الباحث تشابهها في كافة الشركات عينة الدراسة وبالتالي تم استثناءها من التحليل وهي متغير حجم الشركة ومتغير الملكية

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولا : نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة على الفقرات المتعلقة بالاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية المطبق في الشركات عينة الدراسة .
جدول رقم (4-5)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بالاعتراف المحاسبي

الفرقة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	3.04	1.24	متوسط
2	3.57	1.09	متوسط
3	3.94	.96	مرتفع
4	4.07	.82	مرتفع
5	3.42	1.29	متوسط
6	4.22	.87	مرتفع

7	تعد تكاليف الآبار الفاشلة خسائر في شركتكم .	2.6	.80	مرتفع
8	يتم تحميل تكاليف الآبار الفاشلة الى تكاليف الآبار الناجحة في شركتكم	4.01	1.01	مرتفع
9	يتم الاعتراف باحتياطات النفط في باطن الأرض - حسب الاتفاقية - كأصول استخراجية في شركتكم .	3.88	1.08	مرتفع
10	يتم الاعتراف بالتكاليف السابقة لعملية الترخيص ضمن الأرباح والخسائر	3.82	1.06	مرتفع
11	يتم الاعتراف بالبنية التحتية كأصول استخراجية في شركتكم	4.11	.89	مرتفع
12	يتم الاعتراف بالأصول المستخدمة في استخراج النفط كأصول استخراجية	4.27	1.07	مرتفع
13	يتم الاعتراف بالحقوق القانونية المستقبلية كأصول استخراجية	4.18	1.01	مرتفع
14	يتم الاعتراف بتكاليف التطوير كأصول استخراجية في شركتكم .	3.8	1.07	مرتفع
15	لا يتم الاعتراف بأي بند كأصول استخراجية إن لم يحقق شروط تعريف الأصول .	3.7	1.06	مرتفع

بينت نتائج التحليل الوصفي للمعالجات المحاسبية الخاصة بالاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة إن الأوساط الحسابية للإجابات فد تراوحت بين (2.6-4.27) وتعد بمجملها مرتفعة حيث يتضح من ذلك أن هناك شبه إجماع بين العينة على الالتزام بمتطلبات الاعتراف بالأصول حسب نصوص معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس حيث نلاحظ أن الإجابات على فقرة الاعتراف بالأصول المستخدمة في استخراج النفط كأصول استخراجية قد حققت أعلى وسط حسابي بلغ (4.27) وبانحراف معياري نسبته 1.07 حيث أيد هذه الفقرة 65 مستجيبا وبنسبة % 92.8، في حين كان ادني وسط حسابي للفقرة التي تنص على انه يتم اعتبار تكاليف الآبار الفاشلة خسائر تظهر في قائمة الدخل ونلاحظ أن الوسط الحسابي للفقرة التي تخص تحميل تكاليف الآبار الفاشلة على الآبار الناجحة في الشركة قد بلغ (4.01) وتأكدت الإجابات من الفقرة السابقة لها والتي تخص رسملة تكاليف الآبار الفاشلة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجاباتها (4.22) والانحراف المعياري (0.87). وقد اتفق على ذلك 62 مستجيبا من العينة وبما نسبته % 88.5 .

وقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات الفقرة التي تتعلق بعدم الاعتراف بأي بند كأصول استخراجية إن لم يحقق شروط تعريف الأصول حيث بلغ الوسط الحسابي (3.7) والانحراف المعياري (1.07) حيث بلغ عدد من اتفقوا 49 مستجيبا ومن خالف الاتفاق 10 افراد وقد يعزى ذلك لعدم الإلمام بتعريف الأصول الوارد في الفكر المحاسبي .

اتفق 31 مستجيباً من أفراد العينة بأنه يتم الاعتراف بالحقوق القانونية المكتسبة لاستكشاف كأصول استخراجية في شركاتهم وهذا ما يتوافق مع متطلبات المعيار الدولي حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.04) والانحراف المعياري (.72) .

كما بلغ الوسط الحسابي لفقرة الاعتراف بتكاليف الدراسات الجيوفيزيائية والجيوكيميائية والجيولوجية والطبوغرافية كأصول استخراجية (4.3) والانحراف المعياري (1.24) .

ثانياً: النتائج المتعلقة بالقياس المحاسبي للأصول الاستخراجية

جدول رقم (4-6)

الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لإجابات الفقرات الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول الاستخراجية

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	يتم اعتماد التكلفة التاريخية عند القياس الأولي للتكاليف المرسمة كأصول استخراجية .	4.08	1.04	مرتفع
2	يعد الدينار الكويتي هو الوحدة النقدية المستخدمة في قياس الأصول الاستخراجية في شركتكم .	3.77	1.00	مرتفع
3	يتم ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة لشركتكم إلى العملة الوظيفية	3.32	1.188	متوسط
4	يتم اهتلاك الأصول الاستخراجية الملموسة وفق طريقة اهتلاك محددة	4.37	.81	مرتفع
5	يتم إطفاء الأصول الاستخراجية غير الملموسة في شركتكم	4.1	1.02	مرتفع
6	يتم إجراء مراجعة بشكل سنوي على الأقل لقيم رخص استكشاف الحقول النفطية في شركتكم	4.15	.71	مرتفع
7	تتطلب عملية إجراء اختبار تدنية الأصول وجود معلومات كافية عن الجدوى الفنية والتجارية لها	4.07	.85	مرتفع

مرتفع	.97	4.08	تتطلب عملية إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية وجود مؤشرات على أن القيمة المرحلة تزيد عن قيمة التغطية .	8
مرتفع	1.03	3.9	يتم مراعاة موثوقية القياس عند قياس الأصول الاستخراجية في شركتكم	9
مرتفع	.86	4.11	يتم استخدام مزيج من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عند قياس الأصول الاستخراجية في شركتكم .	10
مرتفع	.69	4.48	يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 عند قياس أصول البنية التحتية والمعدات المصنفة أصول استخراجية .	11
مرتفع	.81	4.34	يتم إعادة قياس كمية الاحتياطات النفطية من سنة لأخرى .	12
مرتفع	1.08	3.74	يتم الالتزام بنصوص معيار المحاسبة الدولي رقم 36 عند إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية في شركتكم .	13
مرتفع	.99	3.8	يتم قياس الأصول الاستخراجية غير الملموسة وفقا للمعيار الدولي رقم 38	14
مرتفع	.87	4.1	يتم تعديل قيم الأصول الاستخراجية بشكل دوري تبعا للتغير في القوة الشرائية للعملة الوظيفية .	15

يتبين من الجدول رقم (4-6) أن اغلب الأوساط الحسابية لإجابات عينة الدراسة جاءت متقاربة حيث كانت جميعها بمستوى أهمية مرتفع عدا الوسط الحسابي لإجابات فقرة واحدة جاء بمستوى متوسط حيث أيد معظم أفراد العينة ما ورد في فقرات الاستبانة وقد تراوحت الأوساط الحسابية بين (3.32-4.48) حيث كان أعلى وسط لإجابات الفقرة التي تتعلق بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات والمعدات والمصانع عند قياس الأصول الملموسة المتعلقة بالبنى التحتية والأصول المستخدمة في عملية استخراج النفط حيث اتفق نسبته 94% من إجمالي أفراد العينة على ذلك ، ثم جاءت في المرتبة الثانية من حيث الأوساط الحسابية الفقرة التي تنص على أن الأصول الملموسة يتم اهتلاكها وفقا لطريقة محددة باتفاق ما نسبته 88% من إجمالي العينة .

اتفق ما نسبته 93% بأنه يتم إعادة قياس كمية الاحتياطات النفطية من سنة لأخرى في شركاتهم وكذلك بنفس النسبة على استخدام مزيج من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عند قياس الأصول الاستخراجية في الشركات .
اتفق ما نسبته 88% على وجود مراجعة دورية لقيم رخص استكشاف الحقول النفطية وما نسبته 81% بوجود إطفاء للأصول الاستخراجية غير الملموسة .

أما بخصوص إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية وفقا للمعيار الدولي رقم 36 فقد اتفق على ذلك ما نسبته 71% وكذلك ايد 81% ان عملية إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية تتطلب وجود معلومات كافية عن الجدوى التجارية والفنية لها واتفق 78% على أن الاختبار لا يتم إلا بعد التأكد من وجود مؤشرات على أن القيمة المرحلة للأصل تزيد عن قيمة التغطية .

اتفق ما نسبته 77% من أفراد العينة بان هناك مراعاة للموثوقية عند قياس الأصول الاستخراجية في شركاتهم ، وما نسبته 74% بان الأصول الاستخراجية غير الملموسة تعامل وفقا للمعيار الدولي رقم 38.

وقد أيد 80% من عينة الدراسة وجود تعديل لقيم الأصول الاستخراجية بشكل دوري تبعا للتغير في القوة الشرائية للعملة الوظيفية وهنا يعتقد الباحث أن المستجيبين قد ربطوا الإجابة باختبار التدني .

اتفق 74% من أفراد العينة على أن الدينار الكويتي هو وحدة القياس المستخدمة في قياس الأصول الاستخراجية .

وقد كان أدنى وسط حسابي لإجابات الفقرة الخاصة بترجمة القوائم المالية للشركات التابعة حيث بلغت نسبة الاتفاق 57% من إجمالي أفراد العينة .

ويرى الباحث أن ارتفاع الوسط الحسابي للفقرتين المتعلقين بالأصول الملموسة قد يعزى لكون معايير المحاسبة الدولية التي تعالج ذلك هي أقدم من معيار الإبلاغ الخاص بالنفط وان الالتزام بها كان موجودا ومعروفا لدى المختصين بشكل أكبر من غيرها ومن جهة أخرى فان عملية ترجمة القوائم المالية الخاص لا ينظر له بمستوى سهولة معايير المحاسبة الأخرى نظرا للظروف التي يتطلبها تطبيق المعايير بالإضافة إلى إجراءات التطبيق .

ثالثا : النتائج المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية

جدول رقم (4-7)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على الفقرات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية في شركات قطاع النفط

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسني	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	يتم تصنيف الأصول الاستخراجية الى ملموسة وغير ملموسة في قائمة المركز المالي قي شركتكم .	3.88	.95	مرتفع
2	يتم إيضاح طرق الاهتلاك والإطفاء المتبعة عند عرض القوائم المالية في شركتكم .	4.15	.60	مرتفع
3	يتم إيضاح الاسس المتبعة في رسملة الأصول الاستخراجية في شركتكم	4.40	.85	مرتفع
4	يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة بالاعتراف بالنفقات الاستخراجية	4.28	.88	مرتفع
5	يتم الإفصاح عن مبالغ الأصول الاستخراجية في شركتكم	3.98	.87	مرتفع
6	يتم الإفصاح عن الأسس المتبعة في تصنيف الأصول الاستخراجية	3.38	1.14	متوسط
7	يتم الإفصاح عن كيفية إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية قبل عام 2006	3.31	1.36	متوسط
8	يتم الإفصاح عن الأصول الاستخراجية بشكل أضييق من متطلبات الإفصاح الواردة في GAAP الأمريكية والبريطانية .	3.94	.96	مرتفع
9	يتم الإفصاح عن الاحتياطات التجارية التي تملك شركتكم رخصة استخراجها	4.04	.85	مرتفع
10	يتم الإفصاح عن العمر الزمني المتوقع للاحتياطات النفطية التي تملك شركتكم رخصة استخراجها .	4.08	1.11	مرتفع
11	يتم الإفصاح عن العمر الزمني للأصول الاستخراجية في شركاتكم	3.81	1.19	مرتفع

مرتفع	.73	4.11	يتم الإفصاح عن الظروف الواجب توافرها لإجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية في شركتكم	12
مرتفع	.94	3.87	يعاد تصنيف الأصول غير الملموسة الى فئات منفصلة ضمن الأصول الملموسة بعد إجراء اختبار التدني الأولي لها .	13
مرتفع	1.03	4.08	يتم الإفصاح عن الأسس المتبعة في القياس المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركتكم	14
متوسط	1.28	3.07	يتم الإفصاح عن كميات الاحتياطي النفطي المقدرة وأسس التقدير	15

فيما يلي عرضاً لنتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة بخصوص الفرضية الفرعية الثالثة من واقع الجدول رقم (7-4) والملحق رقم (3) .

يتبين من واقع الجدول رقم (7-4) بأن الأوساط الحسابية لمعظم الفقرات جاءت بمستوى أهمية مرتفع حيث تراوحت هذه الأوساط بين (3.07-4.40) وهذا يعطي مؤشراً أولياً على أن الشركات عينة الدراسة تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) عند الإبلاغ عن الوضع المالي لها في نهاية الفترة المالية .

ونلاحظ ان الوسط الحسابي الأعلى كان للفقرة التي تتعلق بإيضاح الأسس المتبعة في رسملة الأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة وبانحراف معياري قدره (0.85) ونسبة اتفاق 91% في حين أن الوسط الحسابي الأدنى كان لإجابات الفقرة الخاصة بالإفصاح عن كميات الاحتياطي النفطي المقدرة وأسس التقدير المتبعة من قبل العينة وبانحراف معياري قدره (1.28) ونسبة اتفاق قدرها (45%) .

اتفقت إجابات العينة بوسط حسابي نسبته (3.88) وبانحراف معياري قدره (0.95) ونسبة اتفاق 77% بأنه يتم تصنيف الأصول الاستخراجية إلى ملموسة وغير ملموسة عند عرضها في قائمة المركز المالي، في حين بلغ الوسط الحسابي لإجابات الفقرة الخاصة بالأسس المتبعة في تصنيف هذه الأصول (3.38) وبنسبة اتفاق (55%) وكذلك اقر 74% بإعادة تصنيف بعض الأصول غير الملموسة إلى فئات منفصلة ضمن الأصول بعد إجراء اختبار التدني .

اتفق 95% من أفراد العينة بأنه يتم إيضاح طرق الاهتلاك والإطفاء والنضوب المتبعة عند عرض القوائم المالية وكذلك اتفق ما نسبته 88% بأنه يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة للاعتراف بالتكاليف المرسمة وما نسبته 84% بوجود إفصاح عن الأسس المتبعة عند القياس للأصول الاستخراجية .

اتفق 84% من أفراد العينة بأنه يتم الإفصاح عن مبالغ الأصول الاستخراجية وما نسبته 80% على ان الإفصاح المتبع يعد أضييق من الإفصاح المطلوب في المعايير الأمريكية .

اتفق 88% من العينة بوجود إفصاح عن الاحتياطات التجارية في شركاتهم وكذلك اتفق 80% بأنه يتم الإفصاح عن العمر الزمني للاحتياطات النفطية و74% بوجود إفصاح عن العمر الزمني للأصول الاستخراجية .

اتفق 87% من افراد العينة بان هناك إفصاح عن الظروف اللازمة لإجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية بينما اتفق 53% بوجود إفصاح عن الكيفية التي يجرى بها هذا الاختبار .

4-3 اختبار الفرضيات

أولا : نصت الفرضية الأولى على " لا يوجد توافق بين السياسات المحاسبية التي تطبقها شركات قطاع النفط الكويتي في معالجة الاعتراف والقياس والإفصاح عند المحاسبة عن الأصول الاستخراجية وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6).

ولاختبار هذه الفرضية تم تحديد مستوى التوافق بين المعالجات المحاسبية الاعتراف والقياس والإفصاح للأصول الاستخراجية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 حيث يبين الجدول (4-8) أدناه بان هناك 63 مستجيبا بما نسبته 90% من إجمالي العينة قد اتفقوا على أن المعالجات المحاسبية للاعتراف والقياس والإفصاح للأصول الاستخراجية المطبقة في الشركات النفطية عينة الدراسة مشابهه تتم وفقا لمتطلبات معيار الإبلاغ الدولي المالي رقم (6) في حين كانت الأوساط الحسابية إلى إجابات ما نسبته 7% من أفراد العينة ضمن المستوى المتوسط، وخالف التوافق ما نسبته 3% من إجمالي العينة ووفقا لهذه الدلائل يرى الباحث بأنه يوجد توافق في التطبيق بين المعالجات المحاسبية الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للأصول الاستخراجية في الشركات النفطية الكويتية وما نص عليه المعيار .

جدول رقم (4-8)

توزيع إجابات العينة على الفقرات التي تخص الفرضية الأولى حسب مستوى التوافق

مستوى التوافق	عدد الاستبانات	النسبة
مرتفع	63	90%
متوسط	5	7%
منخفض	2	3%

ولتعزيز النتائج المستندة إلى الأوساط الحسابية تم استخراج معامل التوافق للإجابات مع متطلبات المعيار (جدول رقم 4-9) ، حيث بلغ (.816) ونسبة الدلالة (.000) وهي داله إحصائياً عند مستوى دلالة (.05) المستوى الذي تم إجراء الاختبار بناء عليه مما يعني عدم قبول الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي أن هناك توافق بين المعالجات المحاسبية الاعتراف والقياس والإفصاح للأصول الاستخراجية وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

جدول رقم (4-9)

اختبار معامل التوافق لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الأولى

	Value	Sig
Contingency Coefficient	.816	.000
Valid Case	70	

ثانياً : الفرضية الفرعية الأولى والتي نصت على " لا يوجد توافق بين الاعتراف بالأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

يبين الجدول رقم (4-10) نتيجة مستويات التوافق لإجابات عينة الدراسة حيث جاءت إجابات ما نسبته 90% من أفراد العينة ضمن مستوى التوافق المرتفع

مما يعني وجود توافق بين السياسات المتبعة عند الاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركاتهم وما هو مطلوب وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) في حين كان هناك ستة إجابات ضمن المستوى المتوسط وبنسبة 8.5% من الاجمالي وما نسبته 1.5% من الإجمالي خالفت التوافق وبالتالي فانه لا يعتد بهذه النسبة .

جدول رقم (10-4)

توزيع إجابات العينة على الفقرات التي تخص الاعتراف المحاسبي - حسب مستوى التوافق

مستوى التوافق	عدد الاستبانات	النسبة
مرتفع	63	90%
متوسط	6	8.5%
ضعيف	1	1.5%

ولتعزيز نتيجة التوافق تم إجراء استخراج معامل التوافق (Contingency Coefficient) حيث تظهر النتيجة في جدول رقم (11-4) والذي يتضح به قيمة معامل التوافق (.816) ومستوى الدلالة الإحصائية (.000). وبذا يتضح وجود توافق بين المعالجات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالأصول الاستخراجية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية التي تنفي وجود مثل هذا التوافق وقبول الفرضية البديلة وبالتالي تعزز نتائج الأوساط الحسابية ونسب التوافق الواردة في الجدول السابق ونستطيع القول أن هناك توافقاً بين الاعتراف بالمحاسبي المطبق في شركات النفط الكويتية وما ينص عليه المعيار المالي الدولي (6).

جدول رقم (11-4)

اختبار معامل التوافق لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الفرعية الأولى

	Value	Sig
Contingency Coefficient	.816	.000
Valid Case	70	

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثانية والتي نصت على: " لا يوجد توافق بين القياس للأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

للتعرف على مستوى التوافق بين إجابات عينة الدراسة بخصوص المعالجات المحاسبية الخاصة بالقياس للأصول الاستخراجية المطبقة في شركات النفط الكويتية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) يبين الجدول رقم (12-4) أدناه بأن هناك (64) من المستجيبين قد أقرروا بوجود توافق بدرجة مرتفعة بين المعالجات المحاسبية الخاصة بالقياس في شركاتهم ومتطلبات المعيار الدولي حيث بلغت نسبتهم 91% من إجمالي المستجيبين وهذا يشير إلى عدم الاختلاف بين التطبيق الفعلي وما ينص عليه المعيار ، وقد بلغت الإجابات التي تقع ضمن مستوى متوسط خمسة إجابات وإجابة واحدة فقط ضمن مستوى ضعيف .

جدول رقم (12-4)

توزيع إجابات العينة على الفقرات التي تخص القياس المحاسبي - حسب مستوى التوافق

مستوى التوافق	عدد الاستبانات	النسبة
مرتفع	64	91.5%
متوسط	5	7%
ضعيف	1	1.5%

وللتعزيز نتائج تصنيف الأوساط الحسابية لمستوى التوافق تم استخراج معامل التوافق لإجابات عينة الدراسة حيث بلغت قيمة معامل التوافق 0.815. ونسبة الدلالة الإحصائية 0.000. وهي أقل من 0.05. المستوى الذي تم إجراء الاختبار بموجبه مما يعني عدم قبول الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود توافق بين القياس المحاسبي للأصول الاستخراجية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 .

جدول رقم (4-13)

اختبار معامل التوافق لاجابات افراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الفرعية الثانية

	Value	Sig
Contingency Coefficient	.815	.000
Valid Case	70	

رابعاً : الفرضية الفرعية الثالثة وقد نصت على : " لا يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) .

يبين الجدول رقم (4-14) مستوى التوافق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تخص الإفصاح المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 حيث اظهرت نتائج تصنيف الأوساط الحسابية بان هناك 57 مستجيباً أقرؤا بوجود توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية في شركاتهم ومتطلبات المعيار في حين ان ما نسبته 17% كانت الأوساط الحسابية لإجاباتهم بمستوى الوسط و 1.5% بمستوى التوافق الضعيف . مما يعني أن هناك تطبيقاً لمتطلبات المعيار سواء للاسترشاد بنفس نصوصه أو بإتباع سياسات مشابهة لما هو في المعيار .

جدول رقم (4-14)

توزيع إجابات العينة على الفقرات التي تخص الإفصاح المحاسبي - حسب مستوى التوافق

النسبة	عدد الاستبانات	مستوى التوافق
81.5%	57	مرتفع
17%	12	متوسط
1.5%	1	ضعيف

ولتعزيز نتائج التوافق فقد تم استخراج معامل التوافق لإجابات العينة حيث يظهر في الجدول رقم (4-15) بان قيمة معامل التوافق قد بلغت (.816) وبنسبة دلالة Sig 0.000. مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي المطبق في شركات النفط الكويتية وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) .

جدول رقم (4-15)

اختبار معامل التوافق لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الفرضية الفرعية الثالثة

	Value	Sig
Contingency Coefficient	.816	.000
Valid Case	70	

خامساً: اختبار الفرضية الثانية والتي نصت على: لا يوجد اختلاف بين شركات القطاع النفطي الكويتي في تطبيق السياسات المحاسبية المقترحة المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن محاسبة الأصول الاستخراجية. تبين من الجدول رقم (4-16) الخاص بتحليل التباين (Anova) أن التباين بين الشركات قد بلغ 0.057. وقد بلغت قيمة F (1.305) ومستوى الدلالة (.280)، وهو غير دال إحصائياً عند مستوى المعنوية $P \leq 0.05$.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية الصفرية بعدم وجود اختلاف ذات دلالة إحصائية بين المعالجات المحاسبية للاعتراف والقياس والإفصاح في الشركات العاملة في قطاع النفط بمعنى أن هناك تشابه بين هذه المعالجات .

جدول رقم (4-16)

نتائج One Way Anova للفقرات التي تخص الفرضية الثانية

	Sum of squares	DF	Means Squares	F	Sig

الاعتراف المحاسبي	Between Groups	.619	3	.206		
	Within Groups	2.224	66	.034	.206	.001
	Total	2.843	69			
القياس المحاسبي	Between Groups	.179	3	.60		
	Within Groups	1.484	66	.022.	2.66	.055
	Total	1.663	69			
الإفصاح المحاسبي	Between Groups	.521	3	.174		
	Within Groups	4.258	66	.065	2.69	.053
	Total	4.779	69			
السياسات المحاسبية	Between Groups	.057	3	.019		
	Within Groups	.955	66	.014	1.305	.280
	Total	1.011	69			

ويظهر جدول رقم (4-18) نتائج اختبار شافيه أن الأوساط الحسابية لإجابات عينة الدراسة في كل شركة متقاربة حيث تراوحت بين (3.83-4.03) وأن مستوى الدلالة الإحصائية $\text{sig} = .618$ كما يتبين من واقع جدول رقم (4-17) نتائج تحليل المقارنات المتعددة بين الشركات أن Sig غير دالة إحصائيا عند كامل المقارنات مما يعني عدم وجود اختلاف بين المعالجات المحاسبية (الاعتراف والقياس والإفصاح) عن الأصول الاستخراجية في كافة الشركات عينة الدراسة عند المقارنة الثنائية بين الشركات .

جدول رقم (4-17)

نتائج اختبار المقارنات المتعددة

Com (I)	Com (J)	Mean Difference(I-J)	Sig
1	2	.044	.728
	3	-.032	.882
	4	-.014	.990

2	1	-.044	.728
	3	-.077	.319
	4	-.058	.585
3	1	.032	.88
	2	.077	.319
	4	.018	.980
4	1	.014	.99
	2	.058	.58
	3	-.018	.98

جدول رقم (4-18)

نتائج اختبار شافيه

Com	N	Subset for Alpha = .05
2	18	3.83
1	20	3.88
3	15	4.01
4	17	4.03
Sig		.618

الفرضية الثالثة والتي نصت على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$) في إجابات عينة الدراسة عن السياسات المحاسبية المتبعة في شركات قطاع النفط الكويتي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادة المهنية) .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي للتعرف على فيما اذا كان هناك فروق بين إجابات عينة الدراسة تعزى لكافة المتغيرات كل على حده وكما يلي :

أولا : نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) وفقا للنوع الاجتماعي

يظهر جدول رقم (4-19) عدم وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينة حيث بلغت قيم F (1.045) ونسبة الدلالة Sig (.310). وهي اكبر من 0.05. المستوى الذي تم إجراء الاختبار الإحصائي وفقا له مما يعني قبول الفرضية العدمية ونستطيع القول بانه لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية في إجابات عينة الدراسة تعزى لمتغير النوع الاجتماعي .

الجدول رقم (4- 19)

نتائج التحليل الإحصائي (ANOVA) للفرضية الثالثة (النوع الاجتماعي)

	Sum of square	DF	Mean Square	F	Sig
Between Groups	.204	1	.204		
Within Groups	13.252	68	.195	1.045	.310
Total	13.455	69			

ثانيا : نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) وفقا للخبرة

يتبين من واقع الجدول رقم (4- 20) الخاص باختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بإجابات عينة الدراسة تعزى للخبرة أن قيمة F) قد بلغت (.718). وأن مستوى الدلالة Sig هي 0.49، مما يعني قبول الفرضية الصفرية والتأكيد على عدم وجود فروقات في إجابات العينة تعزى للخبرة .

جدول رقم (4-20)

نتائج التحليل الاحصائي (ANOVA) للفرضية الثالثة (متغير الخبرة)

	Sum of square	DF	Mean Square	F	Sig
Between Groups	.282	2	.141		
Within Groups	13.173	67	.191	.718	.49
Total	13.455	69			

ثالثاً : نتائج تحليل التباين الاحادي (One Way Anova) وفقا للمؤهل العلمي

يتبين واقع الجدول رقم (4 - 21) المتضمن نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) بهدف التعرف على فيما اذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول توافق المعالجات المحاسبية المطبقة في شركات النفط الكويتية مع ما ينص عليه معيار 6 IFRS تعزى للمؤهل العلمي لهم بأن قيمة F قد بلغت (222). وأن مستوى الدلالة الإحصائية (0.88). وهو غير دال إحصائياً عند المستوى الذي اجري الاختبار بموجبه وهو ($\alpha=0.05$)، وبناء عليه يتم قبول الفرضية الصفرية ونستطيع القول بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزى للمؤهل العلمي .

جدول رقم (4 - 21)

نتائج التحليل الاحصائي (ANOVA) للفرضية الثالثة (متغير المؤهل العلمي)

	Sum of square	DF	Mean Square	F	Sig
Between Groups	.135	3	.045		
Within Groups	13.321	66	.202	.222	.88
Total	13.455	69			

وبالنظر إلى نتائج كافة المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة نجد عدم وجود فروق في إجابات العينة تعزى للمتغيرات الديموغرافية وقد يعود ذلك لاهتمام شركات النفط على موضوع الموارد البشرية باعتبارهم عنصراً رئيسياً في دعم عمليات النفط بدء بالدراسات الطبوغرافية والجيولوجية وانتهاء بعمليات التصدير وما يرتبط بها من أمور مالية .

جدول رقم (4-22)

ملخص نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة

الفرضية	القرار	مستوى الدلالة الإحصائية
لا يوجد توافق بين السياسات المحاسبية التي تطبقها شركات قطاع النفط الكويتي في معالجة الاعتراف والقياس والإفصاح عند المحاسبة عن الأصول الاستخراجية وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم 6 .	رفض	.000
لا يوجد توافق بين الاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)	رفض	.000
لا يوجد توافق بين القياس المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)	رفض	.000
لا يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6)	رفض	.000
لا يوجد اختلاف بين شركات القطاع النفطي الكويتي في تطبيق السياسات المحاسبية المقترحة المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن محاسبة الأصول الاستخراجية.	قبول	.28
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في إجابات عينة الدراسة عن السياسات المحاسبية المتبعة في شركات قطاع النفط الكويتي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادة المهنية)	قبول	$X \leq .05$

الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات

1-5 المقدمة

2-5 مناقشة النتائج

3-5 التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

1-5 المقدمة

بعد إجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة كما ظهر في الفصل الرابع سيتم في هذا الفصل عرض النتائج التي تم التوصل لها للإجابة على أسئلة مشكلة الدراسة والفرضيات التي بنيت عليها ويتضمن المبحث الثاني عددا من التوصيات بناء على تلك النتائج ويمكن تلخيص أهم النتائج ومناقشتها كما يلي :

2-5 مناقشة النتائج

اولاً : النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى :

دلت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بالفرضية الأولى عدم وجود اختلاف دال إحصائياً بين المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) اكتشاف الموارد المعدنية وتقييمها .

حيث أظهرت النتائج ارتفاع الأوساط الحسابية للإجابات وتؤكد ذلك من واقع الإحصائي الاستدلالي وعلى الرغم من حداثة صدور قرار من الجهات الكويتية المختصة بتطبيق معايير الإبلاغ الدولي على الشركات المدرجة في بورصة الكويت وانعكاس ذلك على عملية البدء بالالتزام بها إلا أن هناك توافقاً في التطبيق بما يخص المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية ومتطلبات المعيار الخاص بذلك .

ويرى الباحث أن ذلك قد يعزى لتشابه الأسس التي بنيت عليها أنظمة المحاسبة في شركات النفط بالإضافة الى وجود متطلبات معيار المحاسبة الأمريكي رقم 19 الخاص بمحاسبة الموارد المعدنية منذ عام 1979 وتقارب متطلبات IFRS6 مع هذا المعيار وتظهر نتائج الفرضيات الفرعية المشتقة من هذه الفرضية تفاصيل المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية ومستويات توافق هذه البنود وظروفها مع متطلبات ونصوص المعيار .

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الاولى :

باجراء التحليل الإحصائي للإجابات المتعلقة بالاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية فقد أظهرت النتائج وجود توافق بين الاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية المتبع في شركات القطاع النفطي في دولة الكويت ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) وظهر ذلك جليا من واقع الأوساط الحسابية للإجابات ونتائج اختبار الإحصاء الاستدلالي ونتائج تصنيف إجابات العينة حسب الاتفاق (ملحق رقم 2) حيث أظهرت النتائج ما يلي :

- 1- يتم الاعتراف بتكاليف الاكتساب والاستكشاف كأصول استخراجية في شركات النفط الكويتية حيث يتم رسملة تكاليف الحقوق القانونية المكتسبة لاكتشاف النفط وتكاليف الدراسات التي يتم إجراؤها للتعرف على مكامن النفط وكمياته، وتكاليف الحفر والتنقيب وتكاليف عملية المعاينة ، أما التكاليف السابقة لعملية الترخيص فيتم الاعتراف بها ضمن الخسائر وهذا ما ينسجم مع متطلبات IFRS 6 مع الإشارة إلى أن التكاليف السابقة هي خارج نطاق المعيار
- 2- لا يتم الاعتراف بتكاليف الآبار الفاشلة كأصول استخراجية بل تعتبر خسائر وهذا ما اتضح من خلال الإجابات على الفقرتين (6 و 7) حيث أيد المستجيبين عدم رسملة هذه التكاليف مما يعني ان طريقة المحاسبة المتبعة هي طريقة المجهودات الناجحة .
- 3- يتم الاعتراف بالاحتياطات النفطية في باطن الأرض كأصول رأسمالية حيث ايد ذلك 54 مستجيبا وبما نسبته 77.1% من إجمالي أفراد العينة
- 4- يتم الاعتراف بالأصول المستخدمة في استخراج النفط والبنية التحتية المرتبطة به كأصول استخراجية ويشترط للاعتراف المبدئي بهذه الأصول أن تحقق شروط تعريف الأصول الواردة في الفكر المحاسبي من حيث مطابقتها للتعريف وقابليتها للقياس وهذا ما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمعدات وهو ما أشير الالتزام به ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس .
- 5- كذلك يتم الاعتراف بتكاليف تطوير الآبار والحقول النفطية كأصول استخراجية يستدل من واقع النتائج أعلاه ان هناك توافق بين المعالجة المحاسبية الخاصة بالاعتراف المحاسبي للأصول الاستخراجية مع نصوص معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس مع الإشارة إلى أن التوافق لا يعني التطابق التام .

ويرى الباحث أن الاعتراف بالعناصر والبنود في القوائم المالية قد أعطي اهتماما من قبل منظري الفكر المحاسبي باعتباره احد المشاكل الرئيسية فيها لذا حددت الشروط الأربعة الوارد ذكرها سابقا كأساس للاعتراف بأي بند وبما أن الأصول الاستخراجية احد العناصر الرئيسية في ميزانيات شركات النفط فان التركيز على تحقيقها لهذه الشروط يعد أولوية في هذه الشركات ويأتي دور المعيار الدولي الخاص بالنفط لاستكمال عملية الاعتراف من خلال شموله على بعض التفاصيل بخصوص بنود التكاليف التي يقترح رسملتها وتوقيت الاعتراف بها باعتباره مكملا للفكر المحاسبي الموجود أصلاً وليس محدثاً تغييراً جذرياً

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

ويتضح من واقع نتائج التحليل الإحصائي لإجابات افراد عينة الدراسة عن توافق المعالجات المحاسبية الخاصة بالقياس في شركات النفط الكويتية مع متطلبات IFRS6 ما يلي :

- 6- يتم إجراء القياس الأولي للأصول الاستخراجية عند رسملتها بالتكلفة التاريخية وهذا ما يتسق مع نص معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس الذي نص صراحة على ان يتم القياس المبدئي باستخدام التكلفة التاريخية ، ويتبين من النتائج بان الدينار الكويتي هو وحدة القياس المستخدمة سواء في الشركات الأم أو التابعة وهذا ما ينسجم مع فرض وحدة القياس النقدي من جهة ومع مفهوم السيادة للدولة حيث أن الفكر المحاسبي أشار إلى القياس باستخدام وحدة النقد الوطني دون فرض وحدة نقد بعينها كالدولار الأمريكي مثلاً .
- 7- أظهرت النتائج أن الشركات تقوم باستخدام طرق اهتلاك واطفاء ونفاد لأصولها الاستخراجية بإتباع طرق محدده وفق ما ينسجم مع معايير الإبلاغ الدولي .
- 8- اظهرت النتائج أيضا أن اختبارات التدني للأصول الاستخراجية تتم وفقا للمعايير الدولية من حيث المراجعة السنوية لقيم رخص الاستكشاف والالتزام بضرورة توفر المعلومات والأدلة والمؤشرات اللازمة لإجراء الاختبار وهو ما ينسجم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 36 .

9- أظهرت النتائج وجود تركيز على موثوقية قياس الأصول الاستخراجية وهذا يؤشر على الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية وتوخي صحة القياس عند استخدام نماذج القياس الأخرى مثل نموذج إعادة التقييم او المزج بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عند القياس للاحق للأصول الاستخراجية كضرورة وجود سوق نشط وتوفر أدلة مقبولة لدعم عملية القياس .

10- كما أظهرت النتائج التزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولي رقم 16 والمعايير رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة ومعيار رقم 36 تخفيض/تدنية الأصول .

كما أظهرت نتائج الدراسة قيام الشركات بإعادة قياس كمية الاحتياطات النفطية من سنة لأخرى وفقا للمستجدات التي تطرأ على مكامن النفط .

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة :

نصت هذه الفرضية على عدم وجود توافق بين الإفصاح المحاسبي في شركات النفط الكويتية وما ينص عليه IFRS 6 . وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للإجابات المتعلقة بهذه الفرضية وجود توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية وما ينص عليه المعيار حيث تبين :

— يوجد التزام من قبل شركات النفط بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة عند الاعتراف والقياس للأصول الاستخراجية وهذا ما ينسجم مع متطلبات الإفصاح الواردة في IFRS6 ومع معيار المحاسبة الدولية رقم 8 بحيث يتم الإفصاح عن الأسس المتبعة في رسملة الأصول الاستخراجية وكذلك طرق الاهتلاك والاطفاء والنفاد المتبعة لاحتساب التناقص التدريجي في الأصول الملموسة وغير الملموسة وبيان العمر الزمني المقدر لهذه الأصول وكيفية تقديره بالإضافة إلى تصنيف الأصول إلى ملموسة وغير ملموسة مع بيان الأسس التي تم بناء عليها هذا التصنيف .

— يتم الإفصاح عن مبالغ الأصول الاستخراجية وهذا ينسجم مع معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس وكذلك مع معيار المحاسبة الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية .

- يتم الإفصاح عن الأسس المتبعة عند الاعتراف المبدئي بالتكاليف المرسمة وكذلك أسس القياس المحاسبي المتبعة للأصول الاستخراجية .
 - كما أظهرت نتائج الدراسة بأن شركات النفط تقوم بإجراء اختبار التدني وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 Impairment of Assets ويتم الإفصاح عن ظروف إجراء الاختبار والکیفیه التي يتم بها وهذا ينسجم مع متطلبات المعيار .
 - وقد أظهرت النتائج ان شركات النفط تقوم بالإفصاح عن كميات احتياطي النفط المقدرة والأسس التي تم التقدير بموجبها
 - كذلك دلت النتائج على اتفاق معظم أفراد العينة بان الإفصاح المستخدم يعد أضيق من متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الأمريكية والبريطانية في حدود علمهم على الأقل .
- يتضح من واقع النتائج أعلاه وجود توافق بدرجة مرتفعة بين الإفصاح عن الأصول الاستخراجية في شركات النفط في دولة الكويت وما ينص عليه معيار الإبلاغ المالي الدولي السادس.
- ويرى الباحث أن هذا التوافق قد يكون موجود بنسبة مرتفعة قبل ظهور المعيار كون متطلبات الإفصاح عن العديد من البنود كالسياسات المحاسبية ومبالغ الأصول وطرق الاهتلاك وغيرها أصلا كانت موجودة في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية وكذلك متطلب أيضا من الجهات الرسمية في دولة الكويت ولهذا قد يعزى التوافق الموجود حاليا مع نصوص المعيار كون المعيار تطلب الإفصاح عن الأمور السابقة وأوردها بنص حربي مخصص لمحاسبة الموارد المعدنية وقد يكون ذلك بهدف سعي مجلس معايير الإبلاغ المالي لتغطية كافة الأحداث المتعلقة بالنفط ضمن معيار واحد .
- من الملاحظ أن هذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة (Russel&Jenkins,2010) التي أشارت إلى وجود مستوى عال من الإفصاح في شركات النفط وأن الكثير من هذه الشركات تنظر لعملية الإفصاح عن بياناتها المالية من زاوية تسويقية .

ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية

أشارت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة الى عدم وجود اختلافات داله إحصائيا بين السياسات المحاسبية المتبعة في الشركات عينة الدراسة سواء في الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن الأصول الاستخراجية . حيث بدأت مؤشرات عدم الاختلاف من واقع الأوساط المحاسبية لإجابات عينة الدراسة ثم تأكدت من خلال اختبار التباين الأحادي انوفا واختبار شافيه .

ويرى الباحث أن عدم الاختلاف في السياسات المحاسبية المطبقة في شركات النفط قد يعزى الى تشابه أنظمة المحاسبة المطبقة في هذه الشركات كونها أتت من مصدر واحد حيث ان بدايات المحاسبة في قطاع النفط كانت في شركات النفط الأجنبية مثل بريتش بتروليوم التي تدار من قبل الأجانب وهذا ربما يكون له انعكاس على السياسات المحاسبية المتبعة في الشركات عينة الدراسة باعتبار أن معظم الشركات التي تستحدث لا بد ان تستفيد من الأنظمة والسياسات المالية للشركات القائمة أصلا بالإضافة إلى خبرات العاملين فيها ونظرا لخصوصية عمل شركات النفط فلا يمكن لشركة ان تطور نظام محاسبي خاص بها دون الاستفادة من الأنظمة المتوفرة بالشركات الأخرى .

ومن ناحية أخرى فان طبيعة صناعة النفط ومسميات بنود قوائمها المالية تتشابه في معظم دول العالم بالإضافة إلى أن شركات النفط تمتاز بضخامة رؤوس أموالها وكبر حجمها مما يعني حساسية العمل المالي بها مما يؤدي ضرورة ضبط الأمور المالية فيها والبحث عن أنظمة محاسبة متطورة تتلاءم مع حجم رأس المال المستثمر .

ثالثاً: مناقشة نتائج اختبار الفرضية الثالثة

أشارت نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود اختلاف دال إحصائي بين إجابات عينة الدراسة يعزى إلى المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة (النوع ، المؤهل العلمي ، الخبرة) وقد يعود ذلك لحساسية العمل بشركات النفط وارتباطه بالشركات الأجنبية بشكل كبير مما يعني التركيز على وجود تشابه إلى حد ما في إمكانات ومؤهلات العاملين وخبراتهم لانعكاس ذلك على العمل

وقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية :

1- إن هناك تشابه كبير في المصادر الثانوية المتاحة للحصول على الإطار النظري لموضوع محاسبة النفط قد يصل في بعض الأحيان إلى التكرار وقد يعزى هذا إلى أن أصل المعلومات جاء من المعايير التي تتضمن نصوصاً محددة غير قابلة للتغيير ويظهر هذا جلياً في الدراسات العربية التي قد تكون في كثير من الحالات نسخاً لدراسات أجنبية ويرى الباحث أن ذلك لا يعد نقطة ضعف في هذه الدراسات كونها تتحدث عن معايير معينة أو سرد تاريخي أو وصف لمعالجات محاسبية قائمة ويوضح الضعف في البند الثاني .

2- على الرغم من أهمية قطاع النفط في الدول العربية عموماً وفي دول الخليج بالذات إلا أن هناك قصوراً في البحث المحاسبي في هذا القطاع وتحديدًا في الإطار النظري باعتبار أن الدراسات التي تناولت هذا القطاع اقتصرَت في معظمها على بيان الدور أو الأثر لما هو مطبق فعلياً دون السعي لتطوير ما هو قائم وتقديم الاقتراحات العلمية الرصينة وكففي دليلاً على ذلك افتقار المكتبة العربية للكاتب المتخصصة في مجال النفط إلا من النزر اليسير .

3- إن تطبيق الشركات النفطية في دول الكويت لمعايير المحاسبة الدولية أو لسياسات محاسبية تتوافق مع هذه المعايير لا يعني كفاءة وفاعلية الأداء المالي لهذه الشركات نظراً لوجود مؤشرات خاصة لقياس ذلك بالإضافة إلى أن المعايير ذاتها وبالأخص معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) الخاص بمحاسبة النفط ما زال بوضعه الحالي لا يرتقي إلى المستوى المحاسبي المطلوب ويستدل على ذلك من سعي المجالس المهنية لإيجاد معيار شامل لهذه الغاية .

3-5 التوصيات

بناءً على نتائج اختبار فرضيات الدراسات وما تلاها من مناقشات فقد ارتأى الباحث تقديم عدة توصيات أملاً منه أن تساهم ولو بالجزء اليسير في تطوير العمل المحاسبي في قطاع النفط الكويتي وكما يلي :

1- العمل على الاستمرار ومتابعة التعديلات التي تطرأ على معيار الإبلاغ المالي رقم 6 الخاص بمحاسبة الموارد المعدنية .

2- ضرورة المساهمة في صياغة معايير الإبلاغ المالي لما لذلك من أثر على توضيح الفقرات التي قد لا تنسجم مع البيئة الكويتية ويتم ذلك من خلال إبداء الرأي في مشاريع التعديلات التي تطرح للنقاش العام قبل إقرارها والمشاركة في مؤتمرات وندوات مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة الى المساهمة المباشرة من خلال ضرورة وجود أعضاء في المجلس يمثلون الدول العربية .

3- ايلاء البحث المحاسبي في قطاع النفط أهمية خاصة من خلال تخصيص مبالغ مالية من قبل شركات النفط لدعم البحث والتطوير والتدريب في هذا القطاع .

4- السعي لاستحداث شهادة مهنية لمحاسبة النفط بحيث يكون هناك تعمق في التخصص المحاسبي في هذا القطاع وخاصة ان دوره في دعم الاقتصاد الكويتي لا يحتاج إلى توضيح .

5- توزيع النشرات المحاسبية بشكل دوري على العاملين في مجال المحاسبة وإلزام من يشغلون وظائف محددة بتقديم امتحان بشكل دوري عن تطورات معايير محاسبة النفط .

6- العمل على تدريب وتطوير الموظفين من خلال عقد الدورات

7- يوصي الباحث بمتابعة إجراء دراسات مكثفة ومتعمقة في مجال محاسبة النفط في دولة

الكويت من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والاقتصاد بحيث تغطي كافة عناصر القوائم

المالية والتدقيق الداخلي والخارجي على هذه القوائم مقترحا بعضا منها كما يلي :

- دراسة مشكلات الاعتراف بالإيراد في قطاع النفط
- دراسة مشكلات القياس المحاسبي في قطاع النفط
- تطوير نظام تكاليف للوحدة المنتجة في قطاع النفط بالاسترشاد بأساليب التكلفة الحديثة.
- تطوير نظام محاسبي للتعامل مع الاحتياطات المبرهنة وغير المبرهنة .

انتهى بحمد الله

المراجع

المراجع باللغة العربية :

أبو نصار ،محمد . حميدات ،جمعة (2013) ،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن .

- البارودي،شريف محمد (2001)، مصداقية القياس المحاسبي للنتائج في ظل المعايير المحاسبية المصرية،مجلة الفكر المحاسبي-كلية التجارة ، جامعة عين شمس ،العدد الأول ، القاهرة ، مصر .

- حجز،عبدالمملك اسماعيل ،(2003)، محاسبة النفط،دار الفكر المعاصر ،صنعاء ، الجمهورية اليمنية .

- الحيايي ،وليد،(2007) نظرية المحاسبة،الأكاديمية العربية المفتوحة،الدمارك .-

-حنان،رضوان حلوه (2003) ، النموذج المحاسبي المعاصر ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن .

- شنوف،شعيب،(2007)، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي:دراسة حالة ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر ، الجزائر .

-عبدالوهاب ،إبراهيم طه.(2006)،محاسبة البترول وفقا للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،المنصورة ،مصر .

- عبدالله ، خالد امين (2006) محاسبة النفط ، دار وائل للنشر والطباعة ، عمان ، الأردن .

- عبدالموجود ،تغريد نجيب(2011) تقويم المعالجات المحاسبية لمراحل صناعة النفط ،اطروحة دكتوراه غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ، العراق .

-عشال ، عشال محمد الهيثمي (2009)، دراسة وتقويم النظم المحاسبية في شركات البترول في اليمن - دراسة تطبيقية وتحليلية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان .

- العمرى،عدنان محمد (2008) ، الإفصاح المحاسبى قى شركات النفط والغاز - دراسة حالة شركة اناداركو ،رسالة ماجستير غير منشوره ، جامعة باجى مختار ، الجزائر .
- فخرا.محمود عبدالملك (2001)، محاسبة المنشآت البترولية :مدخل تطبيقي ، الطبعة الأولى ، منشورات دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت .
- القاضي ،حسين .القاسم ،عبدالرزاق.الريشاني،سمير(2001)،محاسبة البترول ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ، الأردن
- القباني . ثناء،(2003)، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر
- نور،عبدالناصر والحجاوي،طلال (2009) المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية :متطلبات التوافق والتطبيق ، الأردن ،جامعة الإسرائ ،بحث منشور على الموقع الالكتروني (WWW.JPS-dir-net).
- معايير المحاسبة الدولية (2008) ترجمة طلال أبو غزالة .
- صندوق النقد الدولي (2012) ، النظم المالية العامة للصناعات الاستخراجية : التصميم والتطبيق ،دراسة اعدتها إدارة الشؤون المالية العامة واعتمدها كارلوتاريللي.
- مؤسسة البترول الكويتية : الموقع الالكتروني (www.KPC.com.KW) .

- Dennis.R.S,Joseph.B.J &Horace.R.B,(2000), **Petroleum Accounting : Principles, &Procedures** , Issues,5th ed, Published by Professional Development Institute, University of North Texas,Denton,Texas,USA.

Charlotte.J.W,Rebecca A.G,(2005),**International Petroleum Accounting** ,Copyright By Pennwell Corporation ,USA.

-CharlotteJ.w,(1998)Environmental Accounting in the Oil and Gas Industry,Petroleum Accounting and Financial Management Journal, No 17-2,PP30-49,USA.

- Chandra and aguj (2012) .Option Valuation and Accounting for Contingent Consideration in Mineral Sector Acquisition",
International Journal of Business Study,Vol 20,P.P 43-68
,Australia.

- **Christine. N,Blum, V,(2010). International accounting Standardization analyzed in terms of political process "The specific case of petroleum resources" Comptabite,controle ,Audit, Tom16,Volume 1,PP .130-158.**

-Emme,Holmes,(2009),Applying International Financial Reporting Standards,2ed, John Wily&Sons ,Australia .

Hendriksen,E.S,(1982),**Accounting theory**, Illinois: Richard D.Trwin,Inc,Hoom Wood, Fourth Edition,USA.

- KPMG,(2005), First Impression :IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, International Financial Reporting standards, UK.

- Iyengar.Rachavan.J,(1999),Simultaneity of Accounting Choice and Exploration Expenditures in the Oil and Gas Industry, **Petroleum Accounting and Financial Management Journal**.PP.32-48.USA.
- Karapinar.Aydin,&Zaif.Salih,(2012),"Accounting Policies In The Extractive Industry : A Global and Turkish Perspective", **Australian Accounting Review** ,Issue1,PP.40-50.
- Nichols,Linda M.(2007),"International Harmonization of Accounting Standards:- What Does it Mean For the Oil Industry ?",**Petroleum Accounting and Financial Management Journal**.PP53-66.USA.
- Rashed,Hamdy(2013),Fundamental Cost Analysis in Petroleum Upstream Industry ,WWW.Accountingsoul.Com.Cited on 26.5.2013.
- Russell,Alex&Jenkins,Linda (2010). "Reflection on the attempt to set a comprehensive international accounting standard for the oil and gas", **Petroleum accounting and financial management journal**, PP16-30, USA.
- International Accounting standards committee (2004), "IFRS 6 : "Exploration for and evaluation of mineral resources" IASC,London.UK.
- Sekaran,Uma (2003).**Research methods for business** :Askill building approach ,4th ed.New York:John Wiley Sons Inc.
- Stephen .L,(1999),The Nature of Adequate Disclosure, The journal Of Accounting , USA.

الملاحق

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال / قسم المحاسبة الملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم
أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير»»

استبانة حول موضوع:

مدى توافق المعالجات المحاسبية للأصول الاستخراجية في قطاع النفط مع معايير الإبلاغ المالي الدولية .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافق المعالجات المحاسبية في قطاع النفط الكويتي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الطالب

سعيد مبارك الهاجري

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- العمر	25 سنة فأقل <input type="checkbox"/> 26-35 سنة <input type="checkbox"/> 36-45 سنة <input type="checkbox"/> 46 فأكثر <input type="checkbox"/> 56 <input type="checkbox"/>
2- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
3- سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> 5-10 سنوات <input type="checkbox"/> 10 سنوات فأكثر <input type="checkbox"/>
4- الشهادات المهنية	CFA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> أخرى <input type="checkbox"/>
5- الجنسية	كويتي <input type="checkbox"/> خليجي <input type="checkbox"/> عربي <input type="checkbox"/>
6- حجم الشركة
7- ملكية الشركة	كويتية <input type="checkbox"/> اجنبية <input type="checkbox"/>

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

يرجى قراءة العبارات وبيان مدى موافقتكم ازاء كل منها ، وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب المناسب.

الفقرات التي تخص اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد توافق بين الاعتراف بالأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) .

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
1	يتم الاعتراف بالحقوق القانونية المكتسبة للاكتشاف كأصول استخراجية في شركتكم .					
2	يتم الاعتراف بتكاليف الدراسات الجيوفيزيائية والجيوكيميائية والجيولوجية والجيوطوغرافية كأصول استخراجية في شركتكم					
3	يتم الاعتراف بتكاليف التنقيب عن النفط كأصول استخراجية في شركتكم .					
4	يتم الاعتراف بتكاليف الحفر للآبار النفطية كأصول استخراجية في شركتكم					
5	يتم الاعتراف بتكاليف عملية المعاينة كأصول استخراجية في شركتكم					
6	يتم رسملة تكاليف الآبار الفاشلة في شركتكم .					
7	تعد تكاليف الآبار الفاشلة خسائر في شركتكم .					
8	يتم تحميل تكاليف الآبار الفاشلة الى تكاليف الآبار الناجحة في شركتكم					
9	يتم الاعتراف باحتياطات النفط في باطن الأرض - حسب الاتفاقية - كأصول استخراجية في شركتكم .					
10	يتم الاعتراف بالتكاليف السابقة لعملية الترخيص ضمن الأرباح والخسائر					
11	يتم الاعتراف بالبنية التحتية كأصول استخراجية في شركتكم					
12	يتم الاعتراف بالأصول المستخدمة في استخراج النفط كأصول استخراجية					
13	يتم الاعتراف بالحقوق القانونية المستقبلية كأصول استخراجية					

					14	يتم الاعتراف بتكاليف التطوير كأصول استخراجية في شركتكم .
					15	لا يتم الاعتراف باي بند كأصول استخراجية ان لم يحقق شروط تعريف الاصول .

الفقرات التي تخص اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد توافق بين القياس للأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) .

التسلسل	العبرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	جداً	غير موافق
1	يتم اعتماد التكلفة التاريخية عند القياس الأولي للتكاليف المرسمة كأصول استخراجية .						
2	يعد الدينار الكويتي هو الوحدة النقدية المستخدمة في قياس الأصول الاستخراجية في شركتكم .						
3	يتم ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة لشركتكم الى العملة الوظيفية						
4	يتم اهتلاك الأصول الاستخراجية الملموسة وفق طريقة اهتلاك محددة						
5	يتم إطفاء الأصول الاستخراجية غير الملموسة في شركتكم						
6	يتم اجراء مراجعة بشكل سنوي على الأقل لقيم رخص استكشاف الحقول النفطية في شركتكم						
7	تتطلب عملية اجراء اختبار تدنية الاصول وجود معلومات كافية عن الجدوى الفنية والتجارية لها						
8	تتطلب عملية اجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية وجود مؤشرات على ان القيمة المرحلة تزيد عن قيمة التغطية .						
9	يتم مراعاة موثوقية القياس عند قياس الأصول الاستخراجية في شركتكم						

					10	يتم استخدام مزيج من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عند قياس الاصول الاستخراجية في شركتكم .
					11	يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 عند قياس اصول البنية التحتية والمعدات المصنفة اصول استخراجية .
					12	يتم إعادة قياس كمية الاحتياطات النفطية من سنة لآخرى .
					13	يتم الالتزام بنصوص معيار المحاسبة الدولي رقم 36 عند اجراء اختبار التدني للاصول الاستخراجية في شركتكم .
					14	يتم قياس الاصول الاستخراجية غير الملموسة وفقا للمعيار الدولي رقم 38
					15	يتم تعديل قيم الاصول الاستخراجية بشكل دوري تبعا للتغير في القوة الشرائية للعملة الوظيفية .

الفقرات التي تخص اختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد توافق بين الإفصاح المحاسبي عن الأصول الاستخراجية المطبق في شركات قطاع النفط الكويتي وما ينص عليه معيار الإبلاغ الدولي رقم (6) .

التسلسل	العبرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
1	يتم تصنيف الاصول الاستخراجية الى ملموسة وغير ملموسة في قائمة المركز المالي قي شركتكم .					
2	يتم إيضاح طرق الاهتلاك والإطفاء المتبعة عند عرض القوائم المالية في شركتكم .					
3	يتم إيضاح الاسس المتبعة في رسملة الأصول الاستخراجية في شركتكم					
4	يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة بالاعتراف بالنفقات الاستخراجية					
5	يتم الإفصاح عن مبالغ الأصول الاستخراجية في شركتكم					

					6	يتم الإفصاح عن الأسس المتبعة في تصنيف الأصول الاستخراجية
					7	يتم الإفصاح عن كيفية إجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية قبل عام 2006
					8	يتم الإفصاح عن الأصول الاستخراجية بشكل أضييق من متطلبات الإفصاح الواردة في GAAP الأمريكية والبريطانية .
					9	يتم الإفصاح عن الاحتياطات التجارية التي تملك شركتكم رخصة استخراجها
					10	يتم الإفصاح عن العمر الزمني المتوقع للاحتياطات النفطية التي تملك شركتكم رخصة استخراجها .
					11	يتم الإفصاح عن العمر الزمني للأصول الاستخراجية في شركتكم
					12	يتم الإفصاح عن الظروف الواجب توافرها لإجراء اختبار التدني للأصول الاستخراجية في شركتكم
					13	يعاد تصنيف الأصول غير الملموسة الى فئات منفصلة ضمن الأصول الملموسة بعد إجراء اختبار التدني الاولي لها .
					14	يتم الإفصاح عن الاسس المتبعة في القياس المحاسبي للأصول الاستخراجية في شركتكم
					15	يتم الإفصاح عن كميات الاحتياطي النفطي المقدرة واسس التقدير

ملحق رقم (2)

تصنيف إجابات العينة حسب الاتفاق وعدم الاتفاق بالعدد والنسبة لفقرات الفرضية المتعلقة بالاعتراف للأصول الاستخراجية في شركات النفط الكويتية

الفقرة	الاتفاق	النسبة	عدم الاتفاق	النسبة	محايد	النسبة
1	31	44.3	25	35.7	14	20
2	47	67.1	14	20	9	12.9
3	57	81.4	6	8.6	7	10
4	61	87.1	3	4.3	6	8.6
5	41	57.6	21	30	8	11.4
6	62	88.5	3	4.3	5	7.1
7	62	88.5	2	2.9	6	8.6
8	57	81.4	8	11.5	5	7.1

تصنيف إجابات حسب عدد الاتفاق وعدم الاتفاق ونسبة كل منها للفقرات الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول الاستخراجية في الشركات عينة الدراسة

الفقرة	الاتفاق	%	عدم الاتفاق	%	محايد	%
1	57	81.4	8	11.5	5	7.1
2	52	74.2	9	12.9	9	12.9
3	40	57.1	20	28.6	10	14.3
4	63	90	4	5.7	3	4.3
5	57	81.4	7	10	6	8.6
6	62	88.6	1	1.4	7	10
7	57	81.4	5	7.1	8	11.4
8	55	78.6	6	8.5	9	12.9
9	54	77.2	8	11.4	8	11.4
10	65	92.9	4	5.7	1	1.4
11	66	94.2	2	2.9	2	2.9
12	65	92.9	2	2.9	3	4.3
13	50	71.4	10	14.3	10	14.3
14	52	74.2	9	12.9	9	12.9
15	56	80	4	5.7	10	14.3

تصنيف اجابات العينة حسب عدد الاتفاق وعدم الاتفاق للفقرات الخاصة بالافصاح المحاسبي عن الاصول الاستخراجية

الفقرة	اتفاق	%	عدم اتفاق	%	محايد	%
1	54	77.1	7	10	9	12.9
2	67	95.7	1	1.4	2	2.9
3	64	91.4	4	5.7	2	2.9
4	62	88.6	3	4.3	5	7.1
5	59	84.3	5	7.1	6	8.6
6	39	55.7	17	24.3	14	20
7	37	52.9	21	30	12	17.1
8	56	80	7	10	7	10
9	62	88.6	5	7.1	3	4.3
10	56	80	10	14.3	4	5.7
11	52	74.2	12	17.1	6	8.6
12	61	87.2	6	8.6	3	4.3
13	52	74.2	6	8.6	12	17.1
14	59	84.3	7	10	4	5.7
15	32	45.8	23	32.8	15	21.4