

الفصل الثالث

المحاسبة عن مراحل إنتاج النفط

مراحل إنتاج النفط

يمر إنتاج النفط الخام بثلاث مراحل أما إذا اخذ بنظر الاعتبار التكرير كمرحلة معالجة للنفط الخام فتكون المراحل هي الآتية:

١. مرحلة البحث والاستكشاف.
٢. مرحلة التنقيب والحفر.
٣. مرحلة الإنتاج والنقل.
٤. مرحلة التكرير.

وفيما يلي عرض للمعالجات المحاسبية عن المراحل الأربعة لإنتاج النفط.

المرحلة الأولى: مرحلة البحث والاستكشاف

وتشمل مرحلة البحث والاستكشاف عمليات المسح الجيولوجي والجيوفيزيائية المعقدة، لتحصل بعدها الشركات على عقود امتياز تخولها حق التنقيب عن النفط في المناطق المحددة. وتتمثل هذه المرحلة بكافة الأنشطة والفعاليات التي يتم القيام بها وذلك للتأكد من وجود النفط الخام من عدمه ومن خلال استخدام مجموعة من الموجودات الثابتة والمتنقلة بجانب المشروعات تحت التنفيذ فضلاً عن المصاريف التي تنفق لتسهيل عملية الاستكشاف.

ومن أهم الموجودات الثابتة التي تحتاجها مرحلة البحث والاستكشاف هي:

١. الأراضي المستخدمة في تسهيل مهام الحفر والاستكشاف إلى جانب الأراضي التي يتم البحث والاستكشاف فيها.
٢. المباني والإنشاءات المستخدمة في تسهيل مهام عمل الشركات في مجال الاستكشاف.
٣. الأثاث والمكاتب المستخدمة في تسهيل مهام عمل الشركات في مجال البحث والاستكشاف.
٤. الآبار المنتجة والمستخدمة على الصعيد التجاري.
٥. الآبار التي لازالت في طور البحث والاستكشاف ولم يتأكد من وجود النفط فيها تجارياً، حيث تعد هذه الآبار كموجودات ثابتة من حيث تضمينها البنود الآتية: (مصاريف تهيئة محطات الحفر المتنقلة، مصاريف تشغيل محطات الحفر المتنقلة، مصاريف صيانة محطات الحفر المتنقلة، مصاريف تسوية وتعديل الأرض، مصاريف تجهيز المياه لمحطات الحفر، مصاريف نصب جهاز الحفر، مصاريف تفكيك جهاز الحفر، مصاريف الحفر من قبل المقاولين، مصاريف السيطرة الجيولوجية، مصاريف الفحص المختبري أثناء البحث والاستكشاف، مصاريف تقييم

المكمن النفطي، مصاريف صيانة الآبار، مصاريف أجهزة رأس البئر، مصاريف حفظ موجودات الإنتاج من مواد وتركيبات)

أما بخصوص الموجودات المتنقلة اللازمة لإتمام عمليات البحث والاستكشاف فيشترط أن تكون ذات عمر طويل وبالإمكان استخدامها في عدة مناطق بحث واستكشاف عائدة للشركة بشرط أن لا تكون عمليات النقل لها متلفة أو من الصعوبة إعادة استخدامها.

فيما يخص المشروعات تحت التنفيذ فهي تشمل كافة الاستثمارات في البحث والاستكشاف الهادفة إلى خلق طاقة إنتاجية ولم تتكامل بعد وما زالت في طور الإنتاج أو الشراء أو النصب حسب طبيعة الموجود.

أما مصاريف الاستكشاف والتي تتمثل بالمصروفات اللازمة لإجراءات عمليات مسح الأرض واستكشاف مكوناتها والتي تبدأ في مرحلة إنفاقها بعد تثبيت الأجهزة والمعدات في منطقة الحفر وبدء تشغيل الموجودات الثابتة بالآبار وتشمل هذه المصاريف ما يلي: (مصاريف المسح الجيولوجي، مصاريف تسوية الأرض، مصاريف التشغيل، مصاريف شراء العدد والمهمات، مصاريف الفرق الزلزالية لغرض اكتشاف آبار النفط والمعدن الأخرى، مصاريف المقاولين، مصاريف تعويضات عن استملاك الأراضي، مصاريف نقل العاملين، مصاريف إصلاح خسائر الحريق والأمطار والعوامل الطبيعية، مصاريف إيصال المياه والخدمات، المصاريف الإدارية).

تقسيم نفقات البحث والاستكشاف

يمكن تقسيم نفقات البحث والاستكشاف حسب ثلاثة تصنيفات هي:

أولاً: حسب طبيعتها: وتقسم إلى:

١- التكاليف التعاقدية: تصرف بناءً على نص في العقد.

٢- تكاليف الآلات والمعدات: ما ينفق لاقتناء الآلات والمعدات.

٣- التكاليف الجارية: وهي النفقات التي تصرف لتشغيل الموجودات الثابتة.

ثانياً: حسب الاستفادة منها مستقبلاً: وتقسم إلى:

١- نفقات ملموسة: وهي تلك المصاريف المنفقة للحصول على موجودات ثابتة ومتنقلة وتكون

ملكاً للشركة للاستخدام مرة ثانية في مجال عمل آخر. ومن خصائص هذه النفقات:

أ- ضرورتها لاستمرار العمل في نشاط البحث والاستكشاف.

ب- الاستفادة المستقبلية منها.

ج- الحرية في التصرف بها بعد انتهاء أعمال البحث والاستكشاف.

د- القيمة البيعية لها في نهاية العمر الإنتاجي.

هـ- قابليتها للنقل من مجال عمل إلى مجال عمل آخر.

من أمثلتها، أنابيب الحفر، معدات رأس البئر، الأنابيب المعدنية السطحية، الأثاث المستخدم في المكاتب، القاعدة المعدنية المستخدمة في الحفر التجريبي للبئر... الخ.

٢- **نفقات غير ملموسة:** وهي قيمة الموجودات والخدمات التي تنحصر منفعتها وفائدة استخدامها في فترة الامتياز فقط ولا يمكن للشركة أن تستفيد منها في عمليات لاحقة فهي غير قابلة للنقل إلى مناطق عمل أخرى... الخ.

وتشمل النفقات غير الملموسة لمرحلة البحث والاستكشاف ما يلي: (إيجار المعدات والآلات، اندثار الآلات، قيمة الوقود والزيوت، قيمة مواد الحفر كالمواد الكيماوية، تكاليف الاستشارات والخدمات الأخرى، تكاليف الفحص والمصروفات المالية والإدارية التي يتحملها الموقع، أجور العمل والرواتب المدفوعة، أية مبالغ منقفة من قبل الشركة للإيفاء بالجانب التعاقد مع الدولة صاحبة الأرض، مثل ورش تدريب العاملين، الطرق، المرافق الاجتماعية والصحية... الخ).

ثالثاً: حسب خاصية المبلغ المصروف: وتنقسم إلى:

١- الموجودات الثابتة.

٢- الموجودات المتحركة.

٣- مشروعات تحت التنفيذ.

٤- مصاريف البحث والاستكشاف.

وفيما يخص **تغيير السياسات المحاسبية** فقد صرح المعيار (IFRS 6) المتعلق باستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها، إلى أنه يمكن للشركة تغيير سياساتها المحاسبية بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية مع عدم تقليل إمكانية الاعتماد عليها، أو يجعلها أكثر إمكانية للاعتماد عليها مع عدم تقليل ملاءمتها لتلك الاحتياجات.

طرق معالجة مصروفات الاستكشاف ومبررات كل منها

وهنا تنشأ مشكلة حقيقية للمحاسب تتلخص في كيفية معالجة المصروفات الناتجة عنها إذ نجد عدة أسئلة تفرض نفسها في هذا المجال أهمها: هل تعتبر هذه المصروفات إيرادية أم رأسمالية؟ وهل إذ ما اعتبرت رأسمالية توزع على المناطق المنتجة فقط أم غير المنتجة أم كليهما؟ هناك عدة طرق لمعالجة هذه المصروفات وفيما يلي عرض لكل طريقة ومبررات كل منها.

أولاً: اعتبارها إيرادية (طريقة النفقات الجارية): أي تفتح حسابات خاصة لكل منها وتقفل في حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة.

ومبررات وحجج المحاسبين لهذه الطريقة هي:

١- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات دورية في طبيعتها لازمة لاستمرار عمل الشركة وبقائها في ميدان هذه الصناعة.

٢- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات يصعب تحديد ما يرسم منها.

٣- إن نسبة كبيرة من هذه المصروفات سوف تخص مناطق غير منتجة (لا إيراد لها) حيث ثبت من التجربة الفعلية أن معظم المنطقة التي تشملها عمليات الاستكشاف تكون غير منتجة كما أن صرف هذه المبالغ لا يعني بالضرورة تحقيق موجودات مقابل هذه المبالغ المصروفة، كما أن هذه المصاريف تتفق عادة على أراضي ومساحات مؤجرة وسوف تعود ملكيتها إلى مالكيها بانتهاء العقد.

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

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

٦- إن سياسة الحيطة والحذر تقضي باعتبار هذه المصروفات إيرادية إلى أن يتأكد من الإنتاج.

٧- أن الهدف من إنفاقه هو تحقيق الإيراد في تلك السنة لذا يجب مقابلة هذه المصاريف مع إيرادات السنة.

أما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:

١- إن إجراء معالجة محاسبية واحدة لنتائج مختلفة غير صحيح محاسبياً، حيث لا يمكن معاملة مصاريف المشروعات الناجحة والفاشلة معاملة واحدة.

٢- إن جعل كل النفقات إيرادية لا يظهر قيمة للجهود الناجحة للبحث والاستكشاف.

٣- إن الطريقة الإيرادية لا تصور الواقع الحقيقي للمساهمين.

ويترتب على هذه الطريقة ما يلي:

- انخفاض الأرباح في السنوات التي يتم فيها أنفاق مبالغ كبيرة على نشاط البحث والاستكشاف.

- انخفاض التكلفة الرأسمالية.

- انخفاض تكلفة النفاد لكل برميل من النفط، بسبب انخفاض رصيد الحسابات الرأسمالية.

ثانياً: اعتبارها رأسمالية (طريقة التكاليف الكلية): وهنا تعد جميع مصروفات الاستكشاف رأسمالية تحمل على حساب المناطق المنتجة فقط بغض النظر عما أنفق منها على مناطق منتجة أو غير منتجة.

أما المبررات هنا فهي:

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

٢. إن هذه الطريقة تتصف بسهولة التطبيق المحاسبي حيث تقلل من حجم العمل المحاسبي بالتحليل والتوزيع على المناطق المنتجة وغير المنتجة بالمقارنة بالطريقة الثالثة.

٣. إن اعتبار هذه المصروفات إيرادية سوف يظهر خسارة في بداية عمر الشركة لا سند لها لأنه ليس من المؤكد أن مناطق الاستكشاف ستكون غير منتجة، لذلك يجب رسملتها وإهلاكها من ثم في سنوات الإنتاج.

٤. كذلك لإظهار نتيجة نشاط سنوي سليم للشركة يمكن استخدام معدل مصروفات معين وتحميل الفترات المالية بما يخصها مع استخدام سياسة الثبات لإظهار الربح الصحيح للشركة. أما الآراء المعارضة لتطبيق هذه الطريقة:

١. تكون العلاقة ضعيفة بين حجم المبالغ المنفقة وزيادة الاستكشافات وزيادة المساحات المستكشفة المنتجة.

٢. إن الفشل في إيجاد مساحات منتجة لا يعني خبرة مكتسبة من مجال البحث والاستكشاف بقدر اعتباره سوء اختيار لمناطق البحث وسوء تقدير نتج عن عدم دقة وصحة المعلومات الأولية.

٣. إن إظهار نفقات المشروعات الفاشلة كموجود في الميزانية العمومية سيخل بموضوعية تلك الميزانية.

٤. إن الإنفاق على مشاريع فاشلة وغير منتجة في المستقبل سيعطي فكرة غير مطمئنة للمساهمين. ويترتب على هذه الطريقة:

- عدم تأثر الأرباح السنوية للشركة بنفقات اكتشاف النفط حتى لو اعتبرت هذه النفقات خسائر بسبب فشل نتائج الاستكشاف، وبالتالي تبقى مستويات الأرباح دون تغير.

- ارتفاع رصيد التكاليف الرأسمالية لآبار النفط بسبب تلك الطريقة الرأسمالية التي تعد كل جهود البحث والاستكشاف وكذلك الفاشلة منها ذات قيمة وتظهر في الميزانية.

- زيادة تكلفة نفاد برميل النفط، حيث أن حصة البرميل الواحد من النفاد عالية حيث تحتسب بقسمة قيمة الآبار المرتفعة التكاليف على حجم الاحتياطي بالبرميل.

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

١. إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقضي باعتبار المصروفات المنفقة لاقتناء موجود من الموجودات جزء من تكلفة ذلك الموجود، وهذه المصروفات إذن يجب أن توزع بمعدل معين بين الموجودات (أي المناطق المنتجة وغير المنتجة) أو تحمل على أحدهما دون الآخر حسبما تكون نتيجة الاستكشاف.

٢. إن هذه الطريقة تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات القاضي بأن تتسبب الإيرادات في كل فترة محاسبية إلى المصروفات التي أدت إلى تحقيقها عند إعداد قائمة نتيجة الأعمال عن الفترة المالية المعنية.

٣. إن هدف المحاسبة هو بيان نتيجة عمل المشروع وتصوير مركزه المالي السليم قدر الإمكان بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي أو عبئه خاصة مع استخدامات الحاسبات الإلكترونية.

٤. إن الوضوح والدقة هما من ركائز التقارير المحاسبية ولذلك فإن إظهار رقم صحيح لنتيجة عمل المشروع عن كل فترة مالية معينة أساس لا غنى عنه في المحاسبة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة أثناء حياة المشروع، ولذلك فإن التفرقة بين ما هو إيرادي وما هو رأسمالي دون الخلط بينهما أمر في منتهى الأهمية.

أما الآراء المعارضة لهذه الطريقة:

١. إن طبيعة عمليات البحث والاستكشاف تتطلب وقتاً طويلاً يتجاوز السنة المالية للتأكد من وجود النفط، وعليه يصعب تصنيف نفقات البحث والاستكشاف بأنه نفقات إيرادية أو رأسمالية لأنه لا يمكن تحديد نتائج الاستكشاف بالسرعة المناسبة وخلال السنة المالية محل الصرف.

٢. إن طريقة المجهودات الناجحة لا تصور الواقع المالي للمساهمين في فترة قصيرة حيث أن عدم السرعة في تحديد نتائج البحث والاستكشاف مع نهاية السنة المالية يؤدي إلى عدم تبويب النفقات إلى إيرادية أو رأسمالية بصورة دقيقة وبالتالي ستكون الحسابات الختامية ونتائج الأعمال غير مصورة للواقع الحالي.

٣. إن عدم السرعة في تحقيق نتائج البحث والاستكشاف هذا يعني تأجيل إقفالها وبالتالي هذا يتعارض مع مبدأ التحفظ المحاسبي. ويترتب على هذه الطريقة:

- الأرباح المحاسبية المتحققة ستكون الأرباح الفعلية طبقاً لمبادئ ومفاهيم المحاسبية.
- التكاليف الرأسمالية لأبار النفط تمثل تكلفة الموجودات المنتجة للنفط.
- إن تكلفة النفاذ لبرميل النفط تمثل التكلفة الفعلية، لأن القيمة الفعلية لتلك الآبار ستتم على مجموع الاحتياطي (بالبرميل) الموجود فيها، وبذلك ستكون تكلفة نفاذ برميل النفط معبرة عن قيمة تحققت من تراكم نفقات البحث والاستكشاف للآبار الناجحة والمنتجة فقط.

المعالجات المحاسبية لمصروفات مرحلة الاستكشاف

لا بد لنا من التمييز بين الأنواع الثلاثة من المصروفات التي تتفقها شركات إنتاج النفط في مرحلة الاستكشاف وهي:

- ١- تكلفة الحصول على حق الاستكشاف (حق الامتياز).
 - ٢- نفقات الاستكشاف الجيولوجية والجيوفيزيائية.
 - ٣- تكلفة آلات ومعدات الاستكشاف (المصروفات الرأسمالية المحملة للعقود غير المعدة).
- وفيما يلي عرض مفصل للمعالجات المحاسبية لكل نوع من هذه الأنواع.
- أولاً: تكلفة الحصول على حق الاستكشاف (حق الامتياز)**
- وتتضمن ما يلي:

١. **ترخيص الاستكشاف المبدئي:** عادة ما يسبق المباشرة بعملية البحث والتنقيب عن النفط الحصول على عقد امتياز بالتنقيب من قبل حكومة البلد المعني ولمدة معينة يحددها اتفاق الطرفين وذلك مقابل رسم معين. ولمعالجة مصاريف الحصول على مثل هذه التراخيص محاسبياً تتبع إحدى الطرق الثلاث السابقة وعلى النحو الآتي:

أ- اعتباره إيرادية

- عند إنفاق هذه المصروفات

×× من د/ مصروفات الاستكشاف الجارية

×× إلى د/ الصندوق (أو المصرف أو الدائنون)

- في نهاية السنة المالية:

×× من د/ أ.خ

×× إلى د/ مصروفات الاستكشاف الجارية

ب- اعتبارها رأسمالية

(من الجدير بالذكر أن هذه الطريقة لا تصلح في حالة التنازل الكلي عن المنطقة، كما

سيوضح لاحقاً)

- عند إنفاق المصروفات

×× من د/ عقود امتياز معلق

×× إلى د/ الصندوق (أو المصرف أو الدائنون)

- عند رسملتها

×× من د/ عقود امتياز غير معدة

×× إلى د/ عقود امتياز معلق

ويتم ذلك عند التأكد من وجود النفط من عدمه (ولم تحدد الكمية) وكذلك في نهاية السنة سواء تم التأكد من وجود النفط أم لا، ويظهر حساب عقود امتياز غير معدة في الميزانية العامة ويتطلب إطفائه سنوياً كما يتطلب احتساب اندثار سنوي له.

- عند تحويله للمناطق المنتجة

ويتم ذلك عند التأكد من وجود النفط بكميات اقتصادية.

×× من د/ عقود امتياز منتجة

×× إلى د/ عقود امتياز غير معدة

- في نهاية السنة المالية

×× من د/ اندثار عقود امتياز غير معدة (أو منتجة حسب الحال)

×× إلى د/ مخصص اندثار عقود امتياز غير معدة (أو منتجة حسب الحال)

ومن ثم يقفل في حساب الأرباح والخسائر

×× من د/ أ.خ

×× إلى د/ اندثار عقود امتياز غير معدة (أو منتجة حسب الحال)

ج- طريقة المناطق المنتجة وغير المنتجة (المجهودات الناجحة)

إذ يتم اعتبار الجزء المنفق من المصاريف على المناطق غير المنتجة إيرادياً والذي يخص المناطق المنتجة رأسمالياً وفي كلا الحالتين يحمل المصروف على حساب عقود امتياز معلق إلى أن يتضح فيما إذا كانت الشركة ستحتفظ بالمنطقة محل الاستطلاع وتحصل على عقد الامتياز بالتقريب فيها أم أنها ستتنازل عنها. فإذا تنازلت عنها سيحمل حساب المعلق على حساب عقود امتياز متنازل عنها (خسارة يقفل في حساب الأرباح والخسائر) أما إذا قررت الشركة الاحتفاظ بهذه المنطقة أو بجزء منها وحصلت على عقد امتياز بالتقريب فيها فإن هذه المصروفات (حساب المعلق) ترحل إلى حساب عقود امتياز غير معدة بنسبة المساحة المتعاقد عليها.

- عند إنفاق المصروفات

×× من د/ عقود امتياز معلق

×× إلى د/ الصندوق (أو المصرف أو الدائنون)

- عند التنازل الكلي

×× من د/ عقود امتياز متنازل عنها

×× إلى د/ عقود امتياز معلق

- عند التنازل الجزئي

×× من د/ عقود امتياز متنازل عنها

×× من د/ عقود امتياز غير معدة

×× إلى د/ عقود امتياز معلق

- عند ثبوت وجود النفط بكميات اقتصادية

×× من د/ عقود امتياز منتجة

×× إلى د/ عقود امتياز غير معدة

- في نهاية السنة المالية بالنسبة لعقود الامتياز المتنازل عنها

× من د/ أ.خ

×

×× إلى د/ عقود امتياز متنازل عنها مثال ١:

قامت شركة نفط الشمال بالحصول على تراخيص للقيام بأعمال الاستطلاع المبدئي عن النفط في منطقة مساحتها ٤٠ كم^٢ ودفعت رسماً مقداره ١٢٠٠٠٠٠ دينار بصك.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في السجلات المحاسبية للشركة حسب الطرق الثلاث وبافتراض الآتي:

الحالة الأولى: إذا أتضح من هذا الاستطلاع أن احتمال وجود النفط ضعيف جداً وقررت الشركة التنازل عن المنطقة كلها.

الحالة الثانية: إذا حصلت الشركة على عقد امتياز بالتنقيب عن النفط في جزء من المنطقة مساحتها ١٠ كم^٢ وتنازلت عن الباقي.

الحل/

الحالة الأولى

أ- اعتبارها إيرادية

- عند إنفاق هذه المصروفات

١٢٠٠٠٠ من د/ مصروفات الاستكشاف الجارية

١٢٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

- في نهاية السنة المالية:

١٢٠٠٠٠ من د/ أ.خ

١٢٠٠٠٠ إلى د/ مصروفات الاستكشاف

الجارية

ب- اعتبارها رأسمالية

- عند إنفاق المصروفات

١٢٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز معلق

١٢٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

- عند رسملتها

١٢٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز غير معدة

١٢٠٠٠٠ إلى د/ عقود امتياز معلق

ملاحظة: نجد هنا
الطريقة في تحميل ا
المناطق المنتجة و
التنازل الكلي عن العقد

ج- طريقة المناطق المنتجة وغير المنتجة

- عند إنفاق المصروفات

١٢٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز معلق

١٢٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

- عند التنازل الكلي

١٢٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز متنازل عنها

١٢٠٠٠٠ إلى د/ عقود امتياز معلق

- في نهاية السنة

١٢٠٠٠٠ من د/ أ.خ

١٢٠٠٠٠ إلى د/ عقود امتياز متنازل عنها

الحالة الثانية

أ- اعتبارها إيرادية: لا تختلف القيود عن الافتراض الأول

ب- اعتبارها رأسمالية: لا تختلف القيود عن الافتراض الأول

ج- طريقة المناطق المنتجة وغير المنتجة

- عند إنفاق المصروفات

١٢٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز معلق

١٢٠٠٠٠ إلى د/ المصرف

- عند التنازل الجزئي

١٢٠٠٠٠ × ٤٠/١٠ = ٣٠٠٠٠ دينار الجزء المستغل

١٢٠٠٠٠ × ٤٠/٣٠ = ٩٠٠٠٠ دينار الجزء المتنازل عنه

٩٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز متنازل عنها

٣٠٠٠٠ من د/ عقود امتياز غير معدة

١٢٠٠٠٠ إلى د/ عقود امتياز معلق

- في نهاية السنة

٩٠٠٠٠ من د/ أ.خ

٩٠٠٠٠ إلى د/ عقود امتياز متنازل عنها