

الفصل الأول

التعريف بالمحاسبة المتخصصة

1/1. مفهوم المحاسبة المتخصصة

تعرف المحاسبة المتخصصة^(*) بأنها فرع من فروع المحاسبة، يهتم بتوفير المعلومات المالية المتعلقة بالشركات الخاصة، بالإضافة إلى تسجيل وتصنيف وتبويب هذه المعلومات وفقاً لمجموعة من القواعد والأسس والأحكام الموضوعية والتي تتناسب تلك الشركات، وبما يمكن إدارتها من تحقيق أهدافها المرسومة.

وتعرف أيضاً بأنها فرع من فروع المحاسبة الذي يتضمن مجموعة المفاهيم والأسس والقواعد والأساليب التي تعمل بموجب أحكام وقوانين وتعليمات مالية متعارف عليها للوصول إلى نتائج نشاط الشركة الخاصة.

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن المحاسبة المتخصصة هي:

1. تسجيل للمعلومات المالية وتبويبها وتوفيرها لمستخدميها.
2. نظام متخصص يضمن المحافظة على الشركة الخاصة وأموالها.
3. تساعد الإدارة على القيام بمهامها بأعلى درجات الخبرة والكفاءة.
4. تستخدم أسس وقواعد وأحكام محاسبية تتناسب مع الشركات ذات النشاط الخاص للوصول إلى نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
5. تعالج الأحداث الاقتصادية لكل من (المصارف، شركات التأمين، الشركات النفطية، الشركات الزراعية، فضلاً عن شركات المقاولات، المستشفيات، الفنادق، المطاعم، الجمعيات والنوادي، الأقسام والفروع، وغيرها).

2/1. أهداف المحاسبة المتخصصة

للمحاسبة المتخصصة مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها بما يأتي:

1. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية، وتوفير المعلومات التي تؤكد صحة الإجراءات المحاسبية المستخدمة، وصحة تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المعالجات المحاسبية.
2. توفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة، وللتأكد من استخدام واستغلال موارد الشركة حسب الخطط والبرامج الموضوعية، وتطبيق القواعد والأحكام المنصوص عليها.

^(*) تختص المحاسبة هنا بمعالجة الأحداث المالية في المشاريع والشركات ذات النشاط الخاص، ولذلك سميت بالمحاسبة المتخصصة.

3. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة الإدارية على الشركة.

4. مساعدة الإدارة في الرقابة على أموال الشركة.

5. توفير المعلومات اللازمة للاستفادة منها من قبل الدولة.

3/1. الجهات المستفيدة من مخرجات المحاسبة المتخصصة

هناك جهات عديدة تستفيد من المعلومات المحاسبية التي توفرها المحاسبة المتخصصة،

ومن هذه الجهات ما يأتي:

1. الجهات الداخلية: وتتمثل في كل إدارات الشركة.

2. الجهات الخارجية: وتتمثل بكل من له علاقة بالشركة الخاصة، كالدولة والجمهور والمنظمات العالمية والمستثمرون والمقرضون والباحثون وغيرهم.

4/1. العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة المتخصصة

يمكن بيان أوجه العلاقة ما بين المحاسبة المالية والمحاسبة المتخصصة من خلال

جانبيين هما:

أولاً. أوجه التشابه:

1. يعتمد كل منهما على مجموعة مستندية ودفترية ودورة مستندية، فضلاً عن استخدام القيد المزدوج في الإثبات.

2. يقوم كل منهما بتسجيل العمليات وتبويبها وتصنيفها وإعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية في نهاية الفترة.

3. يقوم كل منهما على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية.

4. يعتمد كل منهما على فرض الاستمرارية وفرض الفترة المحاسبية.

5. يُعتمد الدليل المحاسبي مع كلاهما.

ثانياً. أوجه الاختلاف:

1. تختلف أسماء الحسابات والمعالجات المحاسبية باختلاف أنشطة الشركات الخاصة.

2. تختلف من حيث تطبيق بعض المبادئ والقواعد المحاسبية وبحسب طبيعة النشاط مثل موعد الاعتراف بالإيراد في الشركات النفطية.

3. للمحاسبة المالية معايير دولية ومحلية تحكم عملها، وهي بطبيعة الحال تختلف عن المشاريع ذات النشاط الخاص.

خصائص نشاط الصناعات الاستخراجية*

وطبيعة محاسبة النفط

1/2. مفهوم المحاسبة النفطية وأهم مميزات النشاط النفطي

للنفط(*) ميزة خاصة كونه يعد من الموجودات الثابتة المتناقصة ذات القيمة المتزايدة بالاستخدام، والخاضعة لقواعد الندرة، والتي لا يمكن تعويضها أو زيادتها إلا من خلال الاستكشافات الجديدة، وهو بطبيعة الحال يتميز بكل مما يأتي:

1. هو مادة ناضبة ولا يمكن تصنيعه.
 2. هو مخزون في باطن الأرض وليس مختزناً.
 3. يزيد خزينه بالاستكشاف، وهو مادة تستهلك بالاستخدام.
 4. لا يفقد قيمته بمرور الوقت طالما بقي مخزناً في باطن الأرض غير مستخرج.
- ولقد عُرِف النفط على أنه من الموجودات المتناقصة والتي هي عبارة عن هبات طبيعية تستنفد أثناء عملية الاستخراج، ولا يمكن استبدالها أو تعويضها، وتصبح منتجاً نهائياً بمجرد استخراجها، بينما لا تفقد قيمتها مع مرور الوقت طالما بقيت في باطن الأرض.
- كما تعرف على أنها الموارد الطبيعية المخزنة في باطن الأرض والمناجم والتي تتناقص في الكمية والقيمة (التاريخية) بسبب الاستخراج (الاستخدام) بمقدارٍ مساوٍ لكمية وقيمة المواد المستخرجة، وتعد كمنتج نهائي (المنتج الأول) وكموجودات متداولة بعد استخراجها، ومن الأمثلة عليها (النفط، الغاز، الفحم، الحديد، المعادن، الموارد الطبيعية الأخرى، الغابات، مصائد الأسماك).

وتتمتع هذه الموجودات بخصائص عدة يمكن إجمالها بما يأتي:

1. تعد الموجودات المتناقصة موارد أولية مختزنة.
2. يمكن زيادتها في بعض الأحيان، وفي أحيانٍ أخرى لا يمكن القيام بذلك، فمن الممكن مثلاً زيادة الغابات وزيادة مزارع الأسماك والدواجن، بينما لا يمكن زيادة كميات حقول النفط الخام بذاته، إلا باكتشافات أخرى لحقول جديدة.
3. تتناقص كميتها وقيمتها كنتيجة عن الاستخراج.
4. تتحول إلى منتج نهائي عند استخراجها وبهيئة مادة أولية لصناعات أخرى.
5. لا يمكن استبدالها أو تجديدها.

(*) يطلق على النفط في بعض الأحيان لفظة (بترو) وهو التهجي لكلمة (Petroleum)، علماً أن أصل هذه الكلمة هو لاتيني، وهو مكون من مقطعين، الأول (Petra) ويعني "الصخرة"، والثاني (Oleum) ويعني الزيت، وبهذا يعني اللفظ ككل "زيت الصخر"، وليس هو من الصخر في شيء، والأصح أن يطلق عليه "زيت الأحياء القديمة"، لأن النفط عبارة عن سائل أسود لزج يتكون من عنصرين هما: الهيدروجين والكربون. أما الهيدروجين فهو عبارة عن غاز، في حين أن الكربون مادة صلبة وتوجد بكثرة كالفحم أو الجرانيت المستخدم في صناعة أقلام الرصاص، وباتحاد هذين العنصرين بنسبة معينة مع ذرات عناصر أخرى يتكون النفط.

* المصدر: الحياي و حسين، (2019)، محاسبة النفط

وفي ضوء هذه الخصائص يتضح الاختلاف فيما بينها وبين الموجودات الثابتة ويمكن عرض أهم نقاط الاختلاف في الجدول (1) الآتي:

الجدول (1)

المقارنة بين الموجودات المتناقصة والموجودات الثابتة

ت	الموجودات المتناقصة	الموجودات الثابتة
1	إنها غير دائمة، فهي تتناقص وتتعذر بالاستخدام.	تبقى على حالها مادياً مهما طال أمد استخدامها.
2	هي إحدى الموارد المنتجة التي يمكن استخدامها في أنشطة وعمليات اقتصادية أخرى.	هي إحدى أدوات الإنتاج.
3	يتم الحصول عليها عن طريق شراء الأرض أو شراء حق الاستكشاف والتقيب والحفر.	يتم الحصول عليها بالشراء أو الامتلاك أو التبرعات والهبات أو المقولة.
4	تتحدد الدورة الإنتاجية لها بالمدة التي يستنفد فيها الاحتياطي الكامن في باطن الأرض.	تتحدد الدورة الإنتاجية لها في عمرها الإنتاجي، أي المدة التي تكون فيها صالحة للمساهمة في العملية الإنتاجية.
5	تتحدد قيمتها الإنتاجية بمقدار ما يستخدم منها مثل (البرميل، المتر المكعب...).	تتحدد قيمتها الإنتاجية بالوحدات الزمنية مثل (الساعات الإنتاجية، السنوات الإنتاجية...).
6	تتميز بأنها صعبة المنال، ولا يمكن التنبؤ بمقدارها أو ربحيتها بدقة، فضلاً عن المخاطرة في طبيعتها وطبيعة العمل فيها.	ليست صعبة المنال، ويمكن التنبؤ بمقدارها وربحيتها بدقة، ومخاطرتها ليست بالمخاطرة المصاحبة للموجودات المتناقصة.

ت	الموجودات المتناقصة	الموجودات الثابتة
7	تمثل المصروفات المدفوعة في سبيل الحصول عليها، وتنعكس قيمتها في الوحدات المستخرجة،	تمثل خدمات منتظرة أو مصروفات مؤجلة أو تكاليف إنتاج مدفوعة مقدماً توزع على

	وتصبح جزءاً أساسياً من تكلفة الوحدات المباعة، وتحتسب على أساس البرميل الواحد.	عدد السنين أو على حجم الإنتاج المتوقع.
8	تقتنى لغرض البيع كمنتج نهائي بعد إتمام عمليات الاستخراج.	تقتنى لغرض الاستخدام في الإنتاج، ولا يتم المتاجرة بها.
9	تتغير قيمتها كلما تمت عمليات خاصة باستنفاد الاحتياطي منها، وتزداد كلما زادت الاحتياطات أو الاكتشافات الجديدة.	تتغير قيمتها الدفترية تبعاً لفترات الاستخدام والصيانة التي تجري عليها، وتزداد قيمتها عند صيانتها بشكل كبير وجوهري.
10	تعد طاقة مخترنة ومادة أولية يتم الاستفادة منها مباشرة أو القيام بتصنيعها.	تعد وحدة إنتاجية أو جزءاً من مكونات وحدة إنتاجية أو من مكونات وحدة خدمية تسهم في تصنيع المنتج.
11	تحتاج إلى فترة قصيرة نسبياً للتحويل إلى أموال سائلة، لذا فهي أقرب إلى الموجودات المتداولة عنها إلى الموجودات الثابتة.	تحتاج إلى فترة طويلة نسبياً للتحويل إلى أموال سائلة.

وبعد هذا العرض لطبيعة النفط محاسبياً باعتباره من الموجودات المتناقصة، يقتضي التنويه إلى ماهية المحاسبة النفطية أو (المحاسبة في الوحدات النفطية).

حيث تُعرّف على أنها فرعاً من فروع المحاسبة المتخصصة التي تهتم بتسجيل الأحداث الاقتصادية في الوحدات النفطية والإفصاح عنها في مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تلبي احتياجات قرائها الداخليين والخارجيين.

وتعرف أيضاً على أنها تطبيق للقواعد والمبادئ والأسس المحاسبية لاحتساب تكاليف الإنتاج، وتسجيلها، وتبويبها، وحصرها، كما أنها تعمل على تسجيل الإيرادات وتصنيفها ومقابلتها مع النفقات بهدف تصوير الحسابات الختامية وإعداد التقارير المالية.

2/2. خصائص المحاسبة في الوحدات النفطية

إن طبيعة صناعة النفط تخلق مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجات المحاسبية لأي مشروع آخر، وتختلف محاسبة النفط عن المحاسبة المالية والحكومية ومحاسبة

التكاليف وغيرها، نظراً للأمور الجوهرية والتي على ضوءها تحدد خصائص المحاسبة في الوحدات النفطية بما يأتي:

1. وجود عامل عدم التأكد: فبينما نجد بقية الصناعات وأنواع الأنشطة الاقتصادية المختلفة تستطيع التنبؤ بكثير من الدقة بنتائج عملياتها المختلفة نجد شركات صناعة النفط لا يمكنها مثل هذا التنبؤ بالرغم من تقدم العلوم الجيولوجية والجيوفيزيائية، ومن هنا نرى ميل الغالبية العظمى من الشركات العاملة في هذا الميدان إلى اعتبار مصاريف الحفر والاستكشاف والإعدادات إيرادية على عكس ما قد يتبع في رسميتها أو توزيعها حسب السياسات المتبعة في باقي الشركات، وكذلك عامل عدم التأكد من وجود النفط وتقدير الاحتياطي بسهولة مما يجعل من الصعوبة ربط النفقات بحجم الإنتاج.
2. اعتبارات الضرائب: وما تتطلبه قوانينها وتعليماتها وما لذلك من أثر على الحسابات المالية للشركات في هذا المجال، ومن هنا نجد شركات النفط تحتفظ في أغلب الأحيان بنسختين من السجلات واحدة للشركة وأخرى لأغراض الضريبة حيث على سبيل المثال تعد مصروفات البحث والاستكشاف رأسمالية للأغراض المالية وتعد إيرادية لأغراض الضريبة.
3. كبر حجم الشركات وتعقيد عملياتها: مما يحدو هذه الشركات إلى إتباع فلسفة السهولة والعملية، فحيثما وجد تضارب بين العملية والصحة النظرية يوجد ميل كبير إلى إتباع النظام الذي يعطي الإجابة السريعة ويقلل من التعقيدات.
4. ضرورة تعديل إنتاج شركات النفط بين الحين والآخر لتتماشى مع قوانين الدولة التي تعمل بها، مع عدم تمكن هذه الشركات في أغلب الأحيان من تحديد سعر بيع (البرميل) بل يخضع ذلك السعر المعلن من قبل منظمات متخصصة كالأوبك (OPEC) مثلاً.
5. عدم ضمان وجود الإيراد وبالتالي عدم تحقق المقابلة المحاسبية لمقابلة الإيرادات مع التكاليف أو مع جزء منها سنوياً وكل ذلك بسبب ارتباط صناعة النفط بعامل عدم التأكد.
6. تتطلب حالات زيادة الإنتاج على إنفاق مبالغ طائلة تتمثل في حفر آبار إنتاجية جديدة في نفس المنطقة المستكشفة أو القيام بتوسيع الآبار الحالية وينعكس ذلك على الحاجة إلى فتح حسابات للتطوير مماثلة لعمليات الاستكشاف.
7. نظراً لخصوصية النفط كموجود متناقص ينتهي بمرور الزمن من جراء عمليات الاستخراج فيتم ربط عملية الإطفاء لتكاليفه بالزمن وبالكميات المستخرجة خلال الفترات المالية المختلفة.
8. تتميز بضخامة التكاليف الثابتة التي تطلبها عمليات البحث والاستكشاف والاستخراج، وتتميز باستثمار الأموال قبل الإنتاج، وقد يستغرق فترات طويلة تتعدى السنين.
9. قد تنتهي دورة الأعمال في صناعة النفط في سنة مالية يتم فيها إعداد الحسابات الختامية وبيان نتائج الأعمال والمركز المالي، وقد تحتاج إلى سنة بعد أخرى دون أن تنتهي دورة الأعمال مما

تبرز مشكلة إعداد الحسابات الختامية في نهاية كل سنة مالية أو في نهاية نتائج الأعمال الصناعية.

3/2. أهداف المحاسبة في الوحدات النفطية

1- توفير بيانات ومعلومات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها كأن يميز بين المصاريف الإيرادية (الدورية) والمصاريف الرأسمالية وتحقيق وتسهيل المقابلة الفعلية بين النفقات والإيرادات.

2- تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات التكاليفية التي يمكن من خلالها ترشيد الإدارة في قرارات التخطيط والرقابة.

3- توفير وسائل الضبط والرقابة على الأنشطة المالية المختلفة في الوحدات النفطية لتحديد مسؤولية الأفراد عن أية انحرافات قد تحدث عن المخطط.

4- أن تزود الإدارة بسجلات كاملة منتظمة بأقل التكاليف، وتسهل عملية التحليل ومقارنة مجمل التكاليف مع مجمل الإيرادات التي تخص مراكز التكاليف المختلفة.

*منظور المعايير المحاسبية الدولية لنشاط الوحدات النفطية

لقد وضعت العديد من الجمعيات مجموعة من القواعد والمعايير الخاصة بمحاسبة النفط ولعل أكثرها قبولاً البيان الذي أصدرته الـ (FASB) ذي الرقم 19 والذي تم توجيهه بالعمل فيه اعتباراً من عام 1978، والآتي موجز بالسلمات الأساسية للبيان:

- 1- تطبق طريقة المجهود الناجح لمعالجة تكاليف الاستكشاف بدلاً من نظرية التكاليف الكلية.
- 2- رسملة نفقات البحث والاستكشاف عند الإنفاق وشطبها عندما يكون البئر النفطية غير منتجة وغير تجارية (غير اقتصادية).
- 3- استهلاك نفقات البحث والتطوير على أساس وحدة الإنتاج ولكل بئر نفطي على حدا.
- 4- بيان حجم الاحتياجات من النفط والغاز في البئر والتغيرات الحاصلة فيها عن بداية السنة.
- 5- الإفصاح عن تكاليف الاستكشاف والتطوير والإنتاج والحفر وتكلفة المساحة المستغلة المملوكة خلال السنة.

6- بيان التخصيص اللازم لتسديد الضريبة المستحقة ومتغيراتها.

وأخيراً صدر في كانون الأول (ديسمبر) 2004 معيار (IFRS 6)^(*) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources) الخاص بالصناعات الاستخراجية، وركز هذا المعيار على:

(*) ينص معيار (IFRS 6) على أن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية تمثل عبارة عن البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المشابهة غير المتجددة بعد أن تحصل الشركة

1 - معالجة مصاريف الاستكشاف والتقييم.

2 - تقييم أصول الاستكشاف لتحديد الانخفاض في القيمة.

3 - الإفصاح عن الأصول.

الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية في الوحدات النفطية

فيما يلي عرض لكل من الفروض والمبادئ السياسات المحاسبية المتعارف عليها في

الوحدات النفطية:

أولاً: الفروض

1- الشخصية المعنوية للمشروع: أي استقلاله عن شخصية المالك.

2- ثبات قيمة العملة: في تسجيل الأحداث المالية وإعداد التقارير.

3- استمرارية المشروع: في تنفيذ الأنشطة الموكلة إليه.

ثانياً: المبادئ

1- التكلفة التاريخية: في تسجيل الموجودات الثابتة التي يتم شرائها.

2- مقابلة الإيرادات بالمصروفات: عند إعداد وإظهار نتائج الأعمال من ربح أو خسارة عن الفترة المالية المعينة.

3- تحقق الإيراد: الناجم عن تقديم خدمة أو بعد انتهاء عملية البيع.

ثالثاً: السياسات

1- الحيلة والحذر: في تسجيل الإيرادات إلا بعد التحقق منها وتسجيل المصروفات فور حدوثها.

2- الأهمية النسبية: لبعض البيانات بالمقارنة مع مثيلاتها الأخرى.

3- الثبات: في تطبيق السياسات المحاسبية من سنة إلى أخرى.

4- الإفصاح والعلانية: في التقارير عن المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط المشروع.

مقومات النظام المحاسبي في الوحدات النفطية

يعد النظام المحاسبي بصفة عامة الإطار العام الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المشروع على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر والسجلات واستخراج البيانات والكشوفات المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، ويتكون النظام المحاسبي في الوحدات النفطية من مجموعة من المقومات تتمثل بما يلي:

على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة محددة، إضافة الى تحديد الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج أحد الموارد المعدنية.

1- المجموعة المستندية: والتي تؤيد صحة العمليات التي حدثت في الشركة والتي على أساسها يتم إعداد القيدود المحاسبية في دفاتر اليومية. وتتكون من:

أ- مستند القبض.

ب- مستند الصرف.

ج- مستند قيد التسوية.

2- المجموعة الدفترية: والتي يتم فيها تسجيل العمليات المالية الناتجة عن الاحداث الاقتصادية في الشركة بالاستناد على المستندات المحاسبية، وانسجاما مع متطلبات القانون وتسهيلا لمتابعة عمل الشركة. وفضلاً عن اليومية والأستاذ العام تمسك الشركات النفطية السجلات المساعدة الآتية:

أ- دفتر أستاذ مساعد بالمصاريف العمومية.

ب- دفتر أستاذ مساعد أقساط الاستنفاد.

ج- دفتر أستاذ مساعد أقساط الاندثار.

د- دفتر أستاذ مساعد للعقود غير المعدة.

هـ- دفتر أستاذ مساعد للعقود المنتجة.

و- دفتر أستاذ مساعد للدائنين.

ز- دفتر أستاذ مساعد للمدينين.

3- الدليل المحاسبي: يمثل جدول استرشادي لتصنيف الحسابات وترميزها فهو بذلك يضم جميع حسابات الشركة المثبتة في سجلاتها مصنفة ومبوبة وفقاً لطبيعتها، مع ترميزها بطريقة يسهل معها التعرف على طبيعة الحساب والمجموعة الرئيسة التي ينتمي إليها. وفي الغالب يتضمن دليل الحسابات الكفاء والفاعل مجموعة من الخصائص أهمها؛ المرونة والوضوح والشمول والقدرة على المقارنة والقدرة على استخراج المعلومات.

4- الحسابات الختامية والقوائم والتقارير المالية: والتي يقدمها المحاسب في نهاية الفترة كخلاصة لما تم في الشركة خلال الفتر المالية كمخرجات عن نظام المعلومات المحاسبي، واهم هذه المخرجات التقارير الداخلية المقدمة لترشيد قرارات الإدارة ، والتقارير الخارجية والمتمثلة بالقوائم المالية المقدمة لأصحاب المصالح الخارجيين، (كالمساهمين والحكومة ومصلحة الضرائب...الخ)، وعادة ما تضمن معلومات هذه التقارير عن نتيجة النشاط، والمركز المالي، وضمن الشركات النفطية فإن أهم التقارير المالية الخارجية قد تتضمن (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية).

أسئلة الفصل الثاني

- س1/ ماهية المحاسبة النفطية وما هي الخصائص المميزة لأنشطتها.
- س2/ وضح أهم الفروقات ما بين الموجودات المتناقصة والموجودات الثابتة.
- س3/ وضح خصائص الموجودات المتناقصة.
- س4/ بين منظور معايير المحاسبة الدولية لإجراءات المعالجة المحاسبية في الشركات النفطية.
- س5/ وضح مقومات النظام المحاسبي في الشركات النفطية.