أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية (دراسة ميدانية)

حازم عمر* د. عصام قريط**

(الإيداع: 29 كانون الثاني 2019 ، القبول:21 تشرين الثاني 2019)

الملخص:

تشكّل الأصول طويلة الأجل مبالغ ضخمة جداً في شركات إنتاج النفط والغاز (ففي شركة الفرات للنفط تجاوزت قيمة الأصول 9 مليار دولار أمريكي كما في نهاية عام 2017 بحسب قوائمها المالية)، وإن القيم الدفترية لهذه الأصول تحتاج إلى إعادة النظر فيها بحسب معيار المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عند تجاوز القيمة الدفترية للقيمة القابلة للاسترداد. جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية عند قياس القيمة العادلة (القيمة القابلة للاسترداد) للأصول، ومن جهة أخرى تسليط الضوء على واقع تطبيق المعيار 36 ومشاكل تطبيقه في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية. يعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال دراسة ميدانية باستخدام أداة الاستبيان التي تم توزيعها على المختصين في الأقسام المالية لشركات إنتاج النفط والغاز في سورية وكذلك المحاسبين القانونيين المعتمدين لدى جمعية المحاسبين القانونيين جمع آراء وإجابات أفراد العينة البحثية، وباستخدام اختبار المتوسطات (One – Sample t Test) تم اختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية هو مهم لعدالة قياس قيمة الأصول طويلة الأجل، ولكن المعيار غير مطبق لأسباب أهمها الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية، بالإضافة إلى التغيرات المستمرة وغير المستقرة في أسعار النفط والغاز.

الكلمات المفتاحية: شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، معيار المحاسبة الدولي رقم 36، عقود تقاسم الإنتاج في سورية.

*طالب دكتوراه –قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –سورية.

**أستاذ – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –سورية.

The Importance of Applying the IAS 36 in the Oil and Gas Companies in Syria (A field study)

Hazem Omar* **Prof: Issam Kriat****

(Received:29 January 2019 ,Accepted: 21 November 2019)

Abstract:

Long-term assets constitute huge amounts in oil and gas companies (in Al-Furat Petroleum Company the value of assets exceeded $ 9 billion as at the end of 2017 according to its financial statements), the book value of these assets need to be reviewed according to IAS 36 "Assets Impairment" and recognize impairment losses when the carrying amount exceeds the recoverable amount. This study came to highlight the importance of applying the IAS 36 in oil and gas companies in Syria when measuring the fair value (recoverable value) of assets, on the other hand highlighting the reality of the application of Standard 36 and the problems of its application in oil and gas companies. The research depends on the descriptive approach through a field study using the questionnaire tool that was distributed to the specialists in the financial departments of the oil and gas companies in Syria, as well as the certified accountants in the Association of Chartered Accountants, the opinions and answers of the members of the research sample were collected, and using the means test (One - Sample t Test) hypotheses were tested.

The study concluded that the application of International Accounting Standard No. 36 in oil and gas production companies in Syria is important for the fairness of measuring the value of long-term assets, but the standard is not applied for reasons, the most important of which are the special nature of production sharing agreements in Syria, in addition to the ongoing and unstable changes in oil and gas prices.

Keywords: Oil & Gas Companies in Syria, IAS 36, Production Sharing Agreements.

* Ph.D. student- Department of Accounting-Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.

** Professor- Department of Accounting- Faculty of Economics- Damascus University Damascus- Syria.

1- المقدمة:

نظراً للانتقادات الكثيرة التي وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية، وعدم تغطية المنفعة المتأتية من الأصول للقيم الدفترية المسجلة بها، وزيادة الاتجاه لتعزيز مفهوم أو خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية فقد ازداد الاتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول والمطلوبات بتاريخ معين، مما يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع (القاضي، 2008).

وانطلاقاً من مبدأ الحيطة والحذر وحتى تظهر الأصول الواردة في قائمة المركز المالي على حقيقتها وبالقيم القابلة للاسترداد يجب التحقق من عدم انخفاض قيمة هذه الأصول عن قيمتها الدفترية، وبالتالي يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض أو التدني في بيان الدخل، مع عكس أي استرداد لهذه الخسارة لبيان الدخل كربح وبما لا يتجاوز الخسارة المُعترف بها سابقاً (حميدات، 2014).

إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" في شركات إنتاج النفط والغاز كان محل اهتمام كبير في الآونة الأخيرة، بسبب ضخامة قيم الأصول المرسملة في شركات إنتاج النفط والغاز من جهة، ولتعرض صناعة إنتاج النفط والغاز لهزات كبيرة بسبب الانخفاض الحاد في أسعار النفط والغاز انطلاقاً من نيسان عام 2014 من جهة أخرى (Deloitte, 2016).

تتميز شركات إنتاج النفط والغاز بضخامة حجم التكاليف الرأسمالية فيها أو ما يسمى بالأصول طويلة الأجل التي يتم استهلاكها أو نفاذها باستخدام طرق مختلفة وأهمها طريقة وحدة الإنتاج. وحتى يتم تقييم الأصول طويلة الأجل بقيم قابلة للاسترداد لا بد من اختبار انخفاض قيمة الأصول والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في قائمة الدخل، بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي 36.

2- مشكلة الدراسة:

يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1. هل لمعيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" أهمية في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية؟
2. هل تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة أصولها عند ظهور المؤشرات على انخفاض قيمة الأصول؟
3. هل هناك معوقات تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز، ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز؟

ب- هل التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز؟

3 – أهداف الدراسة وأهميتها Study Goals and Importance:

1) أهداف الدراسة Study Goals:

1- تحديد أهمية معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز.

2- تحديد واقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز عند ظهور المؤشرات على انخفاض قيمة الأصول.

3- تحديد المشاكل والصعوبات التي تعاني منها شركات إنتاج النفط والغاز عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36.

4- تقديم المقترحات والمعالجات الملائمة لإمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

2) أهمية الدراسة Study Importance:

أولاً: الأهمية العلمية للدراسة:

إضافة علمية حول تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية والبحث في المشاكل التي تؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في تلك الشركات.

أولاً: الأهمية العملية للدراسة:

1) مساعدة شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على التعرف على أهمية قياس القيمة العادلة للأصول وتطبيق معيار المحاسبة الدولي 36، ومساعدتها في تحديد مشاكلها وإيجاد آلية لحلها.

4- فرضيات الدراسة Study Hypothesis:

استنادا إلى تساؤلات المشكلة البحثية وإلى أهداف الدراسة، تم صياغة الفرضيات التالية:

1. **الفرضية الرئيسية الأولى:** إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" مهم في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
2. **الفرضية الرئيسية الثانية:** عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية على انخفاض قيمة الأصول، تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة الأصول لديها.
3. **الفرضية الرئيسية الثالثة:** هناك معوقات تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

أ- **الفرض الفرعي الأول:** إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز.

ب- **الفرض الفرعي الثاني:** إن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

5- مواد البحث وطرائقه Study Methodology:

تعتمد الدراسة على منهج وصفي استخدم الدراسة الميدانية للوصول إلى النتائج. وفي سبيل ذلك تم:

- الرجوع إلى الكتب العلمية والدراسات السابقة، بهدف تكوين معارف أساسية تمكّن من معرفة كافة الجوانب المتعلقة بمحاسبة انخفاض القيمة وتطبيقها في شركات إنتاج النفط والغاز.
- جمع المعلومات اللازمة عن الشركات العاملة في مجال النفط والغاز في سورية وعن القوانين والتشريعات والعقود التي يضبط عملها، وذلك من خلال الحصول على البيانات المالية وعقود تقاسم الإنتاج لهذه الشركات من الشركات نفسها بشكل مباشر، حيث إن الباحث عمل في تدقيق حسابات معظم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية ولديه البيانات المالية والمعلومات المتعلقة بمعظم الشركات العاملة في مجال النفط والغاز في سورية.
- استقصاء أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 ومشاكل تطبيقه في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية من خلال دراسة ميدانية بالاعتماد على أداة الاستبانة.
- تحليل نتائج الاستبانة باستخدام المقياس الإحصائي المتوسطات (One Sample t Test).

6 – مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المختصين في مجال المحاسبة في 13* شركة لإنتاج النفط والغاز في سورية، بالإضافة الى عدد من مدققي الحسابات المعتمدين لدى جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

وتكونت عينة الدراسة من /53/ مختصاً.

7– الدراسات السابقة:

مع تنوع الدراسات المحاسبية في مجالات النفط والغاز، فقد تم اختيار الدراسات الأكثر صلة بموضوع المشكلة البحثية وأكثرها حداثة، فيمكن عرض الدراسات السابقة التالية:

1. دراسة الريشاني، سمير (2002) بعنوان "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز في سوريا على تحديد التكاليف والدخل – دراسة تحليلية مقارنة".

هدف البحث إلى تحليل مدى توافق القواعد المحاسبية المستخدمة في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية مع مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية، و ذلك من خلال مقارنة القواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط (SPC) كشركة حكومية، والقواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في شركات تقاسم الإنتاج في سورية والمتمثلة بشركة الفرات للنفط، مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة من قبل شركات إنتاج النفط والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية والمتمثلة بطريقة المجهودات الناجحة SE وطريقة التكلفة الكلية FC.

من خلال دراسة تجريبية على الأرقام والبيانات المالية الفعلية لكل من شركة الفرات للنفط والشركة السورية للنفط (SPC)، تم تغيير القواعد المحاسبية لتكون مطابقة لتلك المطبقة في الشركات الأمريكية وبمقارنة الاختلاف في القيم وتحليلها بأستخدام المقاييس الإحصائية تم تحديد نتائج الدراسة.

توصل البحث إلى ضرورة الاتجاه نحو تبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز أو المعايير الدولية وخاصة معيار إعداد التقارير المالية الدولية IFRS6 الخاص بالصناعات الاستخراجية، في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية.

2. دراسة الريشاني، سمير (2007) بعنوان: "انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية"

هدفت الدراسة إلى عرض مفاهيم محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل من وجهة نظر معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية والمقارنة بينهما، فضلاً عن اختبار مدى تطبيق المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في الشركات السورية سواء أكانت عامة أم خاصة.

بأستخدام أداة الاستبيان التي تم توزيعها على المحاسبين القانونيين وبعض المحاسبين في القطاعين العام والخاص في سورية، ومن خلال اختبار المتوسطات تم اختبار فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى تحديد للفروقات الأساسية بين محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى فضلاً عن الاستنتاج الرئيسي بأن محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبقة في القطاعين العام والخاص في سورية لعدة أسباب أهمها غياب السوق المالية والتزام شركات القطاع العام بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي لا يتطلب إجراء اختبار انخفاض القيمة، فضلاً عن ضعف الوعي المهني في سورية في هذا المجال.

* تم إدراج شركات إنتاج النفط والغاز المذكورة في ملحق الدراسة رقم (1).

3. دراسة (PwC، 2017) بعنوان: " Financial reporting in the oil and gas industry – International Financial Reporting Standards"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية في صناعة إنتاج النفط والغاز. وأكدت الدراسة على ضرورة التزام شركات إنتاج النفط والغاز بتطبيق معايير إعداد التقارير المالية وخاصة المعيار 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" والمعيار 6 "الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها".

تم استخدام التحليل والاعتماد على البيانات المالية لشركات النفط والغاز حول العالم ومن خلال مقاييس تحليلية خاصة تم عرض الدراسة.

ومن الأمور الهامة التي استفاضت فيها الدراسة هي مؤشرات انخفاض القيمة بحسب معيار المحاسبة الدولي 36، ولعل أهم تلك المؤشرات كان الانخفاض في أسعار النفط والغاز.

4. دراسة (Ernst & Young، 2017) بعنوان: "Impairment or disposal of long-lived assets"

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على معيار المحاسبة الدولي 36 وبيان معايير المحاسبة المالية الدولية رقم 144 لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة.

وتعرضت الدراسة لمؤشرات انخفاض قيمة الأصول بحسب معيار المحاسبة 36 والخطوات التي ينبغي القيام بها للتأكد من انخفاض قيمة الأصول. وتوصلت الدراسة إلى أهمية اختبار انخفاض القيمة بحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي 36 بشكل دائم وإعادة النظر بقيمة الأصول طويلة الأجل وكلما دعت الحاجة لذلك.

- **اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

1- على الرغم من عرض دراسة الريشاني لمدى تطبيق محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في الشركات السورية، فإنها جاءت عامة ولم تبحث في شركات إنتاج النفط والغاز.

2- إنها الدراسة الوحيدة التي بحثت في أهمية وواقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات انتاج النفط والغاز في سورية.

3- هي الدراسة الوحيدة التي تناولت الصعوبات والمشاكل التي تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

8- الإطار النظري للدراسة:

أولاً: معيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول":

إن معيار المحاسبة الدولي 36 يأتي انسجاماً مع مفهوم القيمة العادلة في عرض الأصول من جهة ومع مبدأ الحيطة والحذر من جهة أخرى (حميدات، 2014)، حيث يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول

بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد* Recoverable Amount، فإذا كانت القيمة المسجلة** Carrying Amount للأصل تزيد عن القيمة القابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة إنخفاض القيمة*** Impairment Loss ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها (IAS 36, 2017).

- **تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك:**

أ- بحسب معيار المحاسبة الدولي 36 فإنه ينبغي على المنشأة في نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة أصولها، وإذا وجد مؤشرات على ذلك يجب على المنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل الذي انخفضت قيمته.

ب- وفرض المعيار 36 على المنشآت اختبار انخفاض القيمة سنوياً للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات إنخفاض القيمة (التدني):

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- الأصل غير الملموس غير المتاح للإستخدام.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة) عن عملية إندماج الأعمال.

ج- وقد حدّد المعيار 36 عدد من المؤشرات التي تشير إلى وجود انخفاض في قيمة الأصول وهي كما يلي:

ج/1: المصادر الخارجية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول:

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الإهتلاك أو التقادم.
- الآثار السلبية للتغيرات في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة.
- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الإستعمال للأصل – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.
- تقييم المبلغ المسجل (الدفتري) للأصول بأكثر من قيمتها في سوق الأوراق المالية.

ج/2: المصادر الداخلية لمؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول:

- تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للإستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.

---

* **القيمة القابلة للإسترداد للأصل The Recoverable Amount of an Asset:** وهي **القيمة الأكبر** من بين القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الإستعمال.

القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) Value in Use: هي القيمة الحالية لتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الإستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل.

** **القيمة المسجلة بالدفاتر (الظاهرة بالدفاتر) Carrying Amount:** هو المبلغ الذي يظهر به الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح أي إهتلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الإنخفاض المتراكمة في قيمة الأصل.

*** **خسارة إنخفاض القيمة Impairment Loss:** هي القيمة الناتجة عن إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة الدفترية المسجلة للأصل.

- الأداء الإقتصادي للأصل أسوء أو ستكون أسوء من ما هو متوقع، وبالتالي إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل.

وعند وجود مؤشرات على التدني فإن هناك حاجة لتعديل العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية المقدرة (IAS 36, 2017).

وقد لخص البروفيسور الأمريكي المختص في محاسبة النفط والغاز هوريس بروك (Horace R. Brock) مؤشرات انخفاض قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز كالتالي:

- انخفاض تقديرات أسعار النفط والغاز المستقبلية.
- تكاليف التطوير المستقبلية أو الفعلية أكبر بشكل جوهري من المتوقعة سابقاً بالنسبة لمجموعة من المناطق.
- تخفيض تقديرات احتياطي حقل ما بشكل جوهري.

ثانياً: شركات إنتاج النفط والغاز في سورية Oil & Gas Companies in Syria:

اعتمدت سورية ومنذ عام 1975 صيغة عقود تقاسم الإنتاج في التنقيب واستخراج النفط والغاز (القاضي، 2008)، وبظل صيغة عقود تقاسم الإنتاج يتم الاتفاق بين الشركة الأجنبية والشركة المحلية على الاشتراك في استغلال مناطق معينة على أن تتحمل الشركة الأجنبية كافة التكاليف في مرحلة البحث والاستكشاف، فإذا ما توصلت الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية في المنطقة، يتم تطويرها وتنميتها واستخراج النفط منها ومقاسمة الإنتاج، أما التكاليف فيتم استردادها من قيمة الإنتاج وفق جدول زمني وضمن سقف نفط التكلفة، أما إذا لم تتوصل الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية تحملت التكاليف منفردة دون أي تعويضات، وتنص عقود تقاسم الإنتاج على تأسيس شركة مشتركة عند اكتشاف النفط بكميات تجارية يكون كلّ من الشركة الأجنبية والشركة المحلية شريكاً فيها على أن تمارس إدارة الشركة المشتركة أعمال التنقيب والتنمية والتطوير والإنتاج بالنيابة عن الشركتين المحلية والأجنبية (عمر، 2016).

وعلى ذلك فإنه يمكن تقسيم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية الى:

- ✓ شركات اجنبية يقتصر عملها التشغيلي على مرحلة الاستكشاف والتنقيب وعند الاستكشاف التجاري تقوم بتزويد الشركة المشتركة (العاملة) بـ 50% من رأس المال البشري ويصبح دورها إدارياً ورقابياً دون التدخل المباشر في العمليات التشغيلية وإنما تستلم العمليات والتشغيل الشركة المشتركة، ومن الشركات الأجنبية المستثمرة في سورية شركة ساينوبك الصينية للنفط، شركة شل الهولندية للنفط، شركة بتروكندا الكندية للنفط، شركة توتال الفرنسية للنفط، الشركة الوطنية الصينية للنفط CNPC، شركة آي بي آر مديترينيان الهندية المصرية للنفط وشركة كولف ساندز البريطانية للنفط.
- ✓ وشركات مشتركة تتأسس عند اكتشاف الإنتاج التجاري وتكون بالتساوي بين الشركة الأجنبية والطرف المحلي المتمثل بالمؤسسة العامة للنفط، مثل شركة الفرات للنفط، شركة دير الزور للنفط، شركة إيبلا للنفط، شركة عودة للنفط، شركة حيان للنفط، شركة كوكب للنفط وغيرها.

ثالثاً: المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية:

هناك تضارب في المعالجات المحاسبية المتبعة في شركات إنتاج النفط والغاز وذلك لعدة أسباب:

1- اختلاف رؤية الشركات النفطية المستثمرة في سورية لمفهوم عقود تقاسم الإنتاج، وما تفرزه من قضايا محاسبية خاصة.
2- اختلاف المفاهيم المحاسبية من وجهة نظر الشركات الأجنبية المستثمرة عن الشركات المشتركة (التشغيلية).
3- عدم وجود قواعد محاسبية معتمدة وموحدة في مجال النفط والغاز في سورية (وقاص، 2005).

ولا شك بأن للاختلافات المذكورة أعلاه تداعيات على المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، وعلى تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36.

وعلى الرغم من اختلاف المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بسبب اختلاف الرؤية لعقود تقاسم الإنتاج، إلا أن معظم شركات المحاسبة الهامة في العالم تؤكد على ضرورة المحاسبة عن عقود تقاسم الإنتاج بما يتوافق مع المعايير المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز والتي كانت قد طورت سابقاً في ظل عقود الامتياز والإيجار ولا سيما طريقتي المجهودات الناجحة SE والتكلفة الكلية FC (Paterson, 2005).

رابعاً: مشكلات تطبيق المعيار 36 في شركات إنتاج النفط والغاز:

إن مشكلات تطبيق المعيار 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" قد تتنوع بين مشكلات تخص الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية، وقد تتجاوز ذلك لتخص إمكانية تطبيق المعيار في ظل عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في تطبيقه.وفيما يلي عرض لهذه المشكلات التي تعترض تطبيق معيار المحاسبة 36 في شركات إنتاج النفط والغاز:

1. مشكلات تتعلق بطبيعة عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

لا سيما وأن انعدام القواعد المحاسبية الواضحة في عقود تقاسم الإنتاج المطبقة في استثمار النفط والغاز في سورية تلقي بظلالها على تطبيق الكثير من المعايير المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز (وقاص، 2005) ولا شك المعيار 36.

فإن عقود تقاسم الإنتاج تميز بين الشركة الأجنبية المستثمرة والشركة المشتركة (العاملة) التي تستلم العمليات التشغيلية عند اكتشاف الإنتاج التجاري.

فمن وجهة نظر الشركة العاملة فإنها لا تملك أي أصول ولا تحقق أي أرباح أو خسائر. واعتماداً على ذلك فإنها تمسك سجل بجميع تكاليفها وفي الطرف الأخر يكون مجموع تمويلها من الشركة المقاولة، وهذه التكاليف تكون تراكمية وغير خاضعة للاستهلاك أو النفاذ أو الانخفاض في القيمة (عقد تقاسم الإنتاج لشركة الفرات للنفط).

وانطلاقاً مما سبق، فإن الشركات العاملة لا تميز بين تكاليفها، بغض النظر عما إذا كانت هذه التكاليف ذات طبيعة رأسمالية مثل المعدات والتجهيزات على الآبار ووسائل النقل وغيرها، أو كانت ذات طبيعة جارية مثل النفقات التشغيلية.

ثم أن الشركات العاملة وانطلاقاً من عقود تأسيسها (عقد تقاسم الإنتاج) فإنها لا تحقق أي أرباح أو خسائر وبذلك فإنها لا تقوم بالاعتراف بأي نضوب أو اهتلاك إو إطفاء لتكاليفها خلال عمر المشروع، كما أنها لا تطبق محاسبة انخفاض القيمة ومعيار المحاسبة الدولي رقم 36 (القاضي، 2008).

أما من وجهة نظر الشركات الأجنبية المستثمرة، فإن المعالجات المحاسبية المطبقة فيها مختلفة فيما بينها باختلاف تعريفهم ومفهومهم لعقد تقاسم الإنتاج (حجر، 2008)، فقد تنوعت السياسات المحاسبية بين تلك القريبة من المعايير المقبولة عموماً وخاصة طريقة التكلفة الكلية وبين السياسات المحاسبية الخاصة بها التي فرضتها فهمهم لعقد تقاسم الإنتاج.

إلا انه ومهما كانت السياسات المحاسبية المتبعة في تلك الشركات الأجنبية المستثمرة فإنه لا يوجد ما يمنع من تطبيق المعيار 36. ولكن السؤال الذي يطرح نفسه في ظل عقود تقاسم الإنتاج هو كيفية معالجة الخسائر الناتجة عن انخفاض القيمة.

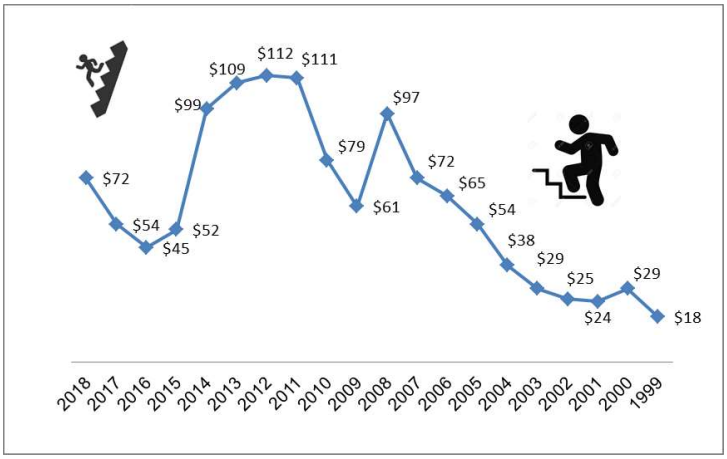
فكما هو معروف في عقود تقاسم الإنتاج بإن شركات إنتاج النفط والغاز تقوم باسترداد تكاليفها من خلال تخصيص حصة من الإنتاج، وهنا قد يكون السؤال هو من سيتحمل تلك الخسائر؟ هل الشركات الأجنبية المستثمرة أم الجانب المحلي المتمثل بالمؤسسة العامة للنفط GPC؟

مشكلات فنية تعترض تطبيق المعيار 36 في شركات إنتاج النفط والغاز:

المقصود بالمشكلات الفنية هي تلك المرتبطة بإمكانية تطبيق المعيار الدولي رقم 36 في ظل جملة من العوامل والصعوبات التي تعترض تطبيقه، ومنها على سبيل المثال:

1. من المؤشرات التي ذكرها المعيار 36 على انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل هو انخفاض أسعار السوق للأصول (IAS 36, 2017) (وأسعار السوق للأصول في مجال النفط والغاز تتحدد من خلال أسعار مبيع برميل النفط والغاز). وتكمن الصعوبة في مجال النفط والغاز في التذبذبات الكبيرة لأسعار النفط والغاز العالمية بين فترة وأخرى، ففي حين كان سعر برميل النفط في شهر شباط من عام 2015 (125 دولار أمريكي)، فإن سعر البرميل قد أصبح أقل من (40 دولار) في شهر أيلول من نفس العام. وعلى الرغم من اعتراف كبريات شركات إنتاج النفط والغاز بخسائر انخفاض قيمة كبيرة وذلك تطبيقاً للمعيار الدولي 36، إلا أن الكثير من الشركات قد توقعت إعادة أرتفاع أسعار النفط والغاز في الأجل القصير وبذلك لم تعترف بأي خسائر لانخفاض قيمة مخزونها النفطي (PB, 2015).

شكل وسطي أسعار النفط الخام العالمي (Brent Crude Average Price)



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات أسعار النفط المنشورة من وكالة الطاقة الأمريكية (EIA,2018).

1. من المؤشرات الأخرى الدالة على توقع انخفاض قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط هو انخفاض تقديرات الإدارة لمخزون احتياطيات النفط المبرهنة والقابلة للاستخراج. ولكن الطبيعة الخاصة لصناعة إنتاج النفط والغاز تؤكد على صعوبة تقدير احجام احتياطيات النفط والغاز بشكل دقيق وذلك لعدة أسباب، فقد تكون الطبيعة الفنية للمكامن النفطية لتلك الحقول من الصعب جداً الوصول إليها أو أنها تتطلب تكاليف ضخمة الأمر الذي قد يؤثر في حجم الاحتياطيات النفطية الممكن استخراجها، ثم أنه وعلى الرغم من تطور الدراسات السايزمية والجيولوجية والجيوفيزيائية إلا أن تقدير حجم احتياطيات النفط والغاز هي من الأمور الصعبة والتي تحتاج إلى الكثير من الدراسات والعمليات والاختبارات المكلفة وكل ذلك من شأنه أن يؤثر في تقديرات الإدارة لأحجام احتياطيات النفط والغاز (القاضي، 2014).

وفي ظل التغيرات المستمرة في تقديرات الإدارة لاحجام احتياطيات النفط والغاز المبرهن فإن الإدارات المالية تقف عاجزة عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

2. من الصعوبات الأخرى التي تواجه تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز هو تحديد وحدة توليد النقد بحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 36، فقد حدد المعيار الأصل الذي ينبغي تقييم قيمته فيما إذا كان قد انخفض عما هو مسجل أم لا بوحدة توليد النقد، وقد عرف المعيار الدولي 36 وحدة توليد النقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى (حميدات، 2014).

وعند تطبيق ذلك في مجال النفط والغاز، فإن الأمر لا يكون من السهل تطبيقه، وهذا ما سبب اختلاف وحدات توليد النقد بين شركة وأخرى، حيث تنوعت وحدات توليد النقد بين البئر إلى مجموعة آبار إلى الحقل إلى الاستثمار إلى كامل الاستثمار على مستوى البلد (Deloitte, 2016).

9- الدراسة الميدانية Field Study:

أولاً: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل النتائج: اعتمد الاستبيان على مجموعة من الأسئلة لاختبار فرضيات الدراسة عملياً، ووجه هذا الاستبيان إلى عينة تتألف من (42) مختصاً في مجال المحاسبة (بوظيفة مدير مالي أو رئيس حسابات أو محاسب) في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، وكذلك تم توجيه الاستبيان إلى (11) متخصصاً وممارساً للمحاسبة من أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، وقد حدد لكل سؤال خمسة خيارات (موافق جداً، موافق، لا توجد إجابة، غير موافق، غير موافق جداً) وفقاً لاختبارات ليكرت الخماسي. أما نتائج الاستبيان وتحليلها فقد تم تحليلها مستخدماً البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 22، وبأستخدام اختبار t لمتوسط عينة واحدة One-Sample T-Test تم تحليل الفرق بين المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط الحسابي الحيادي.

ثانياً: تحليل النتائج:1.حساب التكرارات والنسب المئوية لمعرفة الصفات الشخصية لمفردات الدراسة:

الجدول رقم (1): خصائص عينة الدراسة

		العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	ثانوية	1	1.9
	إجازة جامعية	29	54.7
	ماجستير	15	28.3
	دكتوراه	8	15.1
	الإجمالي	**53**	**100**
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	7	13.2
	من 5 – 10 سنوات	16	30.2
	من 10 – 15 سنة	16	30.2
	15 سنة فما فوق	14	26.4
	الإجمالي	**53**	**100**
التخصص	المحاسبة	43	81.1
	مالية ومصرفية	4	7.5
	إدارة أعمال	3	5.7
	أخرى	3	5.7
	الإجمالي	**53**	**100**
المنصب الوظيفي	مدير مالي	7	13.2
	رئيس حسابات	12	22.6
	محاسب	23	43.4
	محاسب قانوني	11	20.8
	الإجمالي	**53**	**100**
جهة العمل	شركة أجنبية للنفط	10	18.9
	شركة مشتركة للنفط	26	49.1
	الشركة السورية للنفط	6	11.3
	محاسب قانوني	11	20.8
	الإجمالي	**53**	**100**

المصدر: تم إعداد الجدول من واقع البيانات التي تم جمعها عن طريق أداة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (1) إن ما نسبته 54.7% من المستجيبين يحملون الإجازة الجامعية وما نسبته 43.4% يحملون شهادات عليا، ثم أن النسبة الأكبر من المستجيبين تتجاوز خبرتهم العشر سنين في مجال المحاسبة والتدقيق. وقد كانت نسبة الذين اختصاصهم المحاسبة 81.1% الأمر الذي يدعّم إجابات مفردات العينة بشكل كبير. وتوزعت المناصب الوظيفية لأفراد العينة بين ما نسبته 35.8% يعملون مدراء ماليين ورؤوساء حسابات في شركات أجنبية ومشتركة للنفط، وما نسبته 43.4% يعملون محاسبين في الأقسام المالية لشركات النفط الأجنبية والمشتركة، وما نسبته 20.8% يعملون شركاء ومدراء تدقيق في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من جمعية المحاسبين القانونيين في سورية. وكانت النسبة الأكبر من المستجيبين (49.1%) يعملون في شركات مشتركة للنفط، مثل (الفرات وعودة ودجلة وكوكب وايبلا للنفط)، ونسبة 11.3% من المستجيبين كانو يعملون في الشركة السورية للنفط، وما نسبته 18.9% كانو يعملون في شركات اجنبية لإنتاج النفط والغاز (مثل شركة Sinopec، CNPC، IPRMEL). من وجهة نظر الباحث، إن العينة التي تم الحصول على إجاباتها هي جيدة ويمكن الاعتماد عليها بشكل كبير حيث إن النسبة العظمى من المجيبين هم من اختصاص المحاسبة ويحملون شهادات عليا بنسبة عالية ايضاً، ثم النسبة الكبرى من المجيبين يعملون في شركات إنتاج النفط والغاز وبالتالي لديهم خبرة جيدة في الأمور المالية والمحاسبية الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز.

1. اختبار فرضيات الدراسة: فيما يلي اختبار للفرضيات:

1) اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: " إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" مهم في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية ".

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test) لتحليل فقرات الاستبانة، وبالمقارنة بين المتوسط الحسابي والمتوسط القياسي كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2): المؤشرات الإحصائية لآراء عينة الدراسة بحسب متغيرات الفرض الرئيسي الأول

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
يساهم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في عدالة قياس قيمة الأصول	53	4.2642	.81219	11.331	85	.000
يساهم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في قياس الأصول بقيمها القابلة للاسترداد	53	4.3208	.87208	11.026	86	.000
إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز يساهم في الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول عند تحديدها	53	4.0000	.96077	7.577	80	.000
إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يقوم على الاهتمام بالمؤشرات الداخلية والخارجية التي تؤثر في قيمة الأصول	53	3.6415	1.30228	3.586	73	.001
عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في قائمة الدخل	53	4.1887	1.09292	7.918	84	.000
إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز هو حاجة ملحة لعرض المركز المالي الفعلي لتلك الشركات	53	4.0189	1.16834	6.349	80	.000
إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يساهم في التنبؤ بالجدوى الاقتصادية لحقول النفط والغاز والاعتراف بالخسائر عند تحديدها	53	4.1132	1.10350	7.344	82	.000
إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يلاءم مبدأ الحيطة والحذر والاعتراف بالخسائر عند تقديرها وتوقعها	53	3.9245	1.31338	5.125	78	.000
الدور المهم لمعيار المحاسبة الدولي 36 في عدالة قياس قيمة الأصول	53	4.0590	.42644	18.078	81	.000

الجدول رقم (3): المؤشرات الأحصائية لاختبار One-Sample T Test بحسب متغيرات الفرض الرئيسي الأول

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفرضية الرئيسية الأولى	18.078	52	.000	1.05896	.9414	1.1765

-كما هو مبين في الجدولين رقم (2 و3) أعلاه ومن وجهة نظر العينة فإن لمعيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" دوراً مهماً في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، حيث بلغ متوسط استجابات العينة 4.0590 وهو أكبر من 3، وانحراف معياري يساوي 0.426 صغير، وقيمة t=18.078، والدلالة الحسابية هي 0.000 أصغر من القياسية. هذا ويؤيد الباحث ما توصلت إليه نتائج العينة، حيث إن لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 دوراً مهماً في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز. لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، وبالتالي إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" مهم في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

2) اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: " عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية على انخفاض قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة)، تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة الأصول لديها ".

-تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test) لتحليل فقرات الاستبانة، وبالمقارنة بين المتوسط الحسابي والمتوسط القياسي كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4): المؤشرات الإحصائية لآراء عينة الدراسة بحسب متغيرات الفرض الرئيسي الثاني

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند انخفاض الأسعار العالمية للنفط والغاز	53	1.9245	.80501	-9.726	38	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند انخفاض تقديرات الاحتياطيات النفطية أو الغازية	53	1.5849	.77046	-13.371	32	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ظهور تكنولوجيا حفر وإنتاج حديثة لا بد من شراءها	53	1.4906	.82328	-13.348	30	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ارتفاع تكاليف التطوير بشكل أكثر من المتوقع	53	1.5283	.69625	-15.388	31	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ارتفاع تكاليف الانتاج بشكل أكثر من المتوقع	53	1.6226	.81397	-12.319	32	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند حدوث حالات دمار واضرار بالحقول النفطية أو الغازية	53	1.6792	.91512	-10.507	34	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تدهور الظروف الاقتصادية وارتفاع اسعار الفوائد في البلد المستثمر فيه	53	1.8302	1.08727	-7.833	37	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تدهور الحالة الفنية للأصول والحاجة لتغييرها	53	2.0000	1.42775	-5.099	40	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تغيير الشروط العقدية أو الظروف القانونية أو البيئية	53	1.8679	1.11005	-7.425	37	.000
تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها كلما دعت الحاجة إلى ذلك	53	1.7547	1.07248	-8.453	35	.000
عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية تختبر الشركات انخفاض القيمة	53	1.7283	.28781	-32.167	35	.000

الجدول رقم (5): المؤشرات الإحصائية لاختبار One-Sample t test بحسب متغيرات الفرض الرئيسي الأول

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفرضية الرئيسية الثانية	-32.167	52	.000	-1.27170	-1.3510	-1.1924

-كما هو مبين في الجدولين رقم (4 و5) أعلاه ومن وجهة نظر العينة فإنه عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية على انخفاض قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة)، لا تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة الأصول لديها. حيث بلغ متوسط استجابات العينة 1.7 وهو أصغر من 3، وانحراف معياري يساوي 0.28781 صغير، وقيمة t=31.167، والدلالة الحسابية هي 0.000 أصغر من القياسية.

هذا وإن الباحث من وجهة نظره ومن خلال عمله في مجال التدقيق الخارجي يؤيد نتائج العينة وبرأيه إن شركات إنتاج النفط والغاز في سورية لا تختبر انخفاض قيمة الأصول حتى مع ظهور الكثير من المؤشرات الداخلية والخارجية على انخفاض قيمة الأصول.

- وعليه توصل الباحث إلى رفض الفرض الرئيسي الثاني للدراسة الذي يقول "عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية على انخفاض قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة)، تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة الأصول لديها".

3) اختبار الفرضية الفرعية الأولى: " إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز ".

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test) لتحليل فقرات الاستبانة، وبالمقارنة بين المتوسط الحسابي والمتوسط القياسي كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (6): المؤشرات الإحصائية لآراء عينة الدراسة بحسب متغيرات الفرض الفرعي الأول

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرضية الفرعية الأولى	53	4.0755	.44263	.06080

الجدول رقم (7): المؤشرات الإحصائية لاختبار One- Sample T Test بحسب متغيرات الفرض الفرعي الأول

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفرضية الفرعية الأولى	17.689	52	.000	1.07547	.9535	1.1975

من الجدولين رقم 6 و7 يلاحظ بإن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز، حيث بلغ متوسط الإجابات 4.0755 وهو أكبر من الوسط الحسابي الحيادي 3، وبأنحراف معيار صغير بلغ 0.44263، وكانت الدلالة الحسابية 0.000 وهي أصغر من الدلالة القياسية.

إن الباحث من وجهة نظره إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تفرض معالجات ومشاكل محاسبية تفرض نفسها وتجعل من الصعب تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز.

وعليه توصل الباحث إلى قبول الفرض الفرعي الأول للفرضية الرئيسية الثالثة والذي يقول " إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز".

4) اختبار الفرضية الفرعية الثانية: " إن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية ".

- تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test) لتحليل فقرات الاستبانة، وبالمقارنة بين المتوسط الحسابي والمتوسط القياسي كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (8): المؤشرات الإحصائية لآراء عينة الدراسة بحسب متغيرات الفرض الفرعي الثاني

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرضية الفرعية الثانية	53	4.1164	.35893	.04930

الجدول رقم (9): المؤشرات الإحصائية لاختبار One-Sample t test بحسب متغيرات الفرض الفرعي الثاني

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفرضية الفرعية الثانية	22.643	52	.000	1.11635	1.0174	1.2153

من الجدول رقم 7 يلاحظ بإن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، حيث بلغ متوسط الإجابات 4.1164 وهو أكبر من الوسط الحسابي الحيادي 3، وبأنحراف معيار صغير بلغ 0.35893، وكانت الدلالة الحسابية 0.000 وهي أصغر من الدلالة القياسية مما يؤدي إلى قبول الفرض الفرعي الثاني الذي يقول " إن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية".

واعتماداً على نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول والثاني يلاحظ بأن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية يعاني من عدد من الصعوبات والمشاكل، وبذلك توصل الباحث الى قبول الفرض الرئيسي الثالث للدراسة والذي يقول: " هناك معوقات تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية".

10- النتائج والتوصيات:

1)نتائج الدراسة Study Conclusions:

1. إن لمعيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" دور مهم في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
2. إن معيار المحاسبة الدولي 36 غير مطبق في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
3. هناك عدد من المعوقات والتحديات التي تواجه تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز:

أ- إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية يعتبر من أحد الأسباب التي تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات انتاج النفط والغاز في سورية.

ب- إن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

2) توصيات الدراسة Study Recommendations:

1. يوصي الباحث بضرورة التزام شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ذلك لتحقيق العدالة في القياس وعرض التقارير المالية.
2. ضرورة تطوير وتحسين الممارسات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز حتى تعرض القوائم المالية لتلك الشركات مركزها المالي العادل، وذلك من خلال تفعيل دور الجهات الرقابية المختصة (المؤسسة العامة للنفط، مدققي الحسابات، مفتشي الجهاز المركزي للرقابة والتفتيش) على البيانات المالية لتلك الشركات وتطوير وتأهيل الكوادر القادرة على تطبيق المعايير الدولية.
3. إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 ضروري لعدالة عدالة عرض التقارير المالية.
4. من المهم تشكيل لجان فنية مختصة من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق وبالتنسيق مع المؤسسة العامة للنفط GPC لدراسة طريقة وآلية تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم 36 في شركات انتاج النفط والغاز في ظل الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج.

وقد يكون من مهام هذه اللجنة إصدار التعليمات المناسبة لمعالجة الاختلافات المحاسبية بين شركات إنتاج النفط والغاز عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36، إصدار دليل إجراءات للتعامل مع التغيرات في أسعار النفط والغاز وكذلك تغير تقديرات احجام احتياطيات النفط والغاز صعوداً وهبوطاً بين فترة وأخرى، إضافة إلى إصدار التعليمات الخاصة بمحاسبة استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج وغيرها من الأمور المحاسبية التي تختلف عليها شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

5. هذا بالإضافة الى تطوير الكوادر البشرية في سورية في مجال الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة النفط والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال إجراء الدورات التدريبية المناسبة.

قائمة المراجع العلمية:

<u>أولاً: المراجع باللغة العربية:</u>

1- القاضي، حسين وآخرون. (2008). محاسبة البترول، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة، دمشق.

2- الريشاني، سمير. (2002). "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل – دراسة تحليلية مقارنة. رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس، USA.

3- حجر، عبد الملك إسماعيل. (2008). "محاسبة النفط- المبادئ، الإجراءات- دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الإنتاج". منشورات جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.

4- حميدات، جمعة. (2014). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

5- عمر، حازم. (2016). "أثر استخدام طريقة نفاذ التكاليف في دقة قياس الأرباح في صناعة إنتاج النفط والغاز – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق.

6- عقود تقاسم الإنتاج بين المؤسسة العامة للنفط وكل من: شركة إينا (INA) للنفط، شركة شل (Shell) للنفط، شركة إس أي بي سي (SIPC) للنفط، شركة سي إن بي سي (CNPC) للنفط وشركة توتال (TOTAL) للنفط.

7- وقاص، بشير. (2005). "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز – دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا". رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق.

ثانياً: المراجع باللغة الإنكليزية:

1- Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten. (2005). "Petroleum Accounting, Principles, Procedures". & Issues. 5th Edition. Professional Development Institute. Denton, Texas. USA.

2- BP Annual Report, 2015.

3- Deloitte Publications. (2016). "Oil and Gas, Accounting, Financial Reporting, and Tax Update".

4- Ernst and Young's Publications. (2011). "Impairment or disposal of long-lived assets".

5- International Financial Reporting Standards, IAS 36, 2017.

6- International Financial Reporting Standards, IFRS6, 2017.

ملحق الدراسة (1):

إن شركات إنتاج النفط والغاز في سورية التي تمثل مجمتع الدارسة هي:

1. شركة ساينوبك الصينية للنفط (SINOPEC).
2. شركة عودة للنفط (Oudeh).
3. شركة آي بي آر للنفط (IPRMEL).
4. شركة الرشيد للنفط (Al-Rashid).
5. شركة سي إن بي سي آي أو للنفط (CNPCIO).
6. شركة الكوكب للنفط (Al-Kawkab).
7. شركة الفرات للنفط (Al-Furat).
8. شركة إيبلا للنفط (Ebla).
9. شركة حيان للنفط (Hayan).
10. شركة كولف ساند للنفط (Gulf Sands).
11. شركة دجلة للنفط (Dijla).
12. الشركة السورية للنفط (SPC).
13. شركة دير الزور للنفط (DER EZZOR).

ملحق الدراسة (2):

السادة المجيبون الكرام

تحية طيبة وبعد؛

إيماناً بأهمية البحث العلمي، وتأكيداً على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الاقتصـــادي والاجتماعي؛ يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان:

"أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية"

ولغرض إكمال هذا البحث، يرجو الباحث من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بدقة وموضوعية راجياً عدم إغفال أي سؤال من أجل تحقيق أهداف البحث والخروج بنتائج وتوصيات واقعية.

إن الأسئلة الواردة في الاستبيان ستستخدم للأغراض العلمية فقط، وكل ما يرد فيه من معلومات سيبقى سرياً وغير قابل للنشر، ولن يُسمح لأحد بالاطلاع عليها من غير المهتمين بالبحث العلمي.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

الباحث

حازم عمر

❖ **تعريف المصطلحات الواردة في الاستبانة:**

- **معيار المحاسبة الدولي 36:** تم إصدار هذا المعيار في عام 1998 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتم اعتماده من قبل مجلس معايير إعداد التقارير المالية الدولية. إن المعيار يقيس الإنخفاض في قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة) وذلك انسجاماً مع متطلبات العرض العادل للقوائم المالية ومن مبدأ القيمة العادلة في قياس وتقييم الأصول. ويقيس المعيار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة القابلة للاسترداد عند استخدام الأصل وفي حال وانخفاض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية يتم الاعتراف بانخفاض القيمة.

القسم الأول: معلومات عامة:

▪ **المؤهل العلمي:**			
1- ثانوية		2- إجازة جامعية	
3- ماجستير		3- دكتوراه	
سنوات الخبرة:			
1- أقل من 5 سنوات		2- من 5- 10 سنوات	
3- من 10 – 15 سنة		4- 15 سنة فما فوق	
▪ **التخصص:**			
1- محاسبة		2- مالية ومصرفية	
3- إدارة أعمال		4- أخرى	
المنصب الوظيفي:			
1- مدير مالي		2- رئيس حسابات	
3- محاسب		4- محاسب قانوني	
جهة العمل:			
1- شركة أجنبية للنفط		2- شركة مشتركة للنفط	
3- شركة محاسبة		4- مكتب محاسبة	

القسم الثاني: يرجى وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يلي:

المحور الأول: إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 "الانخفاض في قيمة الأصول" مهم في عدالة قياس قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.						
م	السـؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في عدالة قياس قيمة الأصول					
2	يساهم تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في قياس الأصول بقيمها القابلة للاسترداد					
3	إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز يساهم في الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول عند تحديدها					
4	إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يقوم على الاهتمام بالمؤشرات الداخلية والخارجية التي تؤثر في قيمة الأصول					
5	عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز يتم إجراء اختبارات انخفاض القيمة والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في قائمة الدخل					
6	إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز هو حاجة ملحة لعرض المركز المالي الفعلي لتلك الشركات					
7	إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يساهم في التنبؤ بالجدوى الاقتصادية لحقول النفط والغاز والاعتراف بالخسائر عند تحديدها					
8	إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 يلاءم مبدأ الحيطة والحذر والاعتراف بالخسائر عند تقديرها وتوقعها					

المحور الثاني: عند ظهور المؤشرات الداخلية أو الخارجية على انخفاض قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة)، تختبر شركات إنتاج النفط والغاز في سورية انخفاض قيمة الأصول لديها؟						
م	السـؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند انخفاض الاسعار العالمية للنفط والغاز					
2	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند انخفاض تقديرات الاحتياطيات النفطية أو الغازية					
3	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ظهور تكنولوجيا حفر وانتاج حديثة لا بد من شراءها					
4	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ارتفاع تكاليف التطوير بشكل أكثر من المتوقع					
5	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند ارتفاع تكاليف الانتاج بشكل أكثر من المتوقع					
6	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند حدوث حالات دمار واضرار بالحقول النفطية أو الغازية					
7	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تدهور الظروف الاقتصادية وارتفاع اسعار الفوائد في البلد المستثمر فيه					
8	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تدهور الحالة الفنية للأصول والحاجة لتغييرها					
9	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها عند تغيير الشروط العقدية أو الظروف القانونية أو البيئية					
10	تقوم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بأختبار انخفاض قيمة الاصول لديها كلما دعت الحاجة إلى ذلك					

المحور الثالث: إن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية تؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز؟						
م	السـؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن الشروط العقدية لعقود تقاسم الإنتاج تعيق تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36					
2	إن الشروط العقدية لعقود تقاسم الإنتاج تؤثر في اختلاف مفهوم الأصول					
3	إن النظام المحاسبي الموجود في عقود تقاسم الإنتاج لم يشير إلى تطبيق اختبارات انخفاض القيمة للأصول					
4	إن النظام المحاسبي الموجود في عقود تقاسم الإنتاج يخلق صعوبات في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36					
5	إن عقود تقاسم الإنتاج تخلق تباينات في مفهوم التكاليف ورسملتها وطريقة اطفاءها أو					
6	في عقود تقاسم الإنتاج لا تهتم الجهات الرقابية والوصائية (مثل المؤسسة العامة للنفط) بالمعايير المحاسبية المطبقة في شركات إنتاج النفط والغاز					
7	في عقود تقاسم الإنتاج لا تهتم شركات إنتاج النفط والغاز بطريقة عرض القوائم المالية وقياس نتائج انشطتها					

المحور الرابع: إن التغير المستمر في أسعار النفط والغاز يؤثر في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36 في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية						
م	السـؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التغير في أسعار النفط والغاز بين فترة وأخرى يؤثر في قياس خسارة الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل					
2	التغير في أسعار النفط والغاز بين فترة وأخرى يعيق تطبيق معيار المحاسبة الدولي 36					
3	لا يوجد مؤشرات تعتمدها الشركة عند التغير في أسعار النفط والغاز للتنبؤ بالاسعار في الفترات القادمة					
4	اسعار النفط والغاز تتغير بتغير الظروف السياسية والامنية والاقتصادية في العالم ومن الصعب قياسها والتنبؤ بها					
5	إن التغير المستمر وغير المستقر في اسعار النفط والغاز يؤثر في قياس الجدوى الاقتصادية للحقول النفطية					
6	قد ترتفع الاسعار أو تنخفض بشكل أكثر من المتوقع خلال فترات قصيرة مما يؤثر في قيمة الأصول					

مع خالص الشكر والتقدير لحسن تعاونكم