

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار الثليجي _ بالاغواط



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق
عنوان المذكرة:

"متطلبات تطبيق معيار IFRS 6 نفط وغاز للتطبيق في
مؤسسة سونطراك وحدة انتاج حاسي الرمل"
دراسة حالة (مقابلة)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

الاستاذ المشرف:
د. سعيداني محمد السعيد

من اعداد الطالبتين:
راضية نخلاتي
فاطمة الزهراء بوجلال

محضر رقم: 02 / م.ت / 2025 بتاريخ: 2025/06/11

السنة الجامعية: 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وإهداء



فاطمة الزهراء بوجلال

فاطمة الزهراء بوجلال

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله
.. وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث اتاح لي انجاز هذا العمل فله الحمد أولا وآخرا، ثم

نشكر أولئك الأخيار الذين مدو لي يد المساعدة ، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم

أستاذي المشرف على الرسالة الأستاذ "محمد سعيد سعيداني " التي لم يدخر جهدا في

مساعدتنا، وكان يحثنا على البحث، ويرغبنا فيه، ويقوي عزيمتنا عليه فله من الله الأجر

ومنا كل تقدير حفظه الله ومثّعه بالصحة والعافية ونفع بعلمه.

قائمة الاشكال :

- الشكل 1 بوضح مراحل الصناعة النفطية في سوناطراك وتوزيعها على فروعها.....78
- الشكل 2 الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل.....83

قائمة الجداول :

- جدول 1 قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)15

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 المتعلق بأنشطة التنقيب والتقييم في قطاع النفط والغاز، مع التركيز على واقع مؤسسة سوناطراك – وحدة إنتاج حاسي الرمل. وقد تم اعتماد منهج وصفي تحليلي مدعوم بدراسة ميدانية من خلال مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة في الوحدة.

أظهرت نتائج الدراسة أن المعيار IFRS 6 يوفر إطارًا مرئيًا وملائمًا لطبيعة نشاط الاستكشاف، غير أن تطبيقه في البيئة الجزائرية يواجه مجموعة من التحديات، أبرزها التباين بين النظام المحاسبي الوطني والمعايير الدولية، ونقص التأهيل المهني، وغياب التكييف القانوني الكافي.

أوصت الدراسة بضرورة تعزيز البيئة المحاسبية الوطنية، وتوفير التكوين المتخصص، وتطوير التشريعات لتسهيل الانتقال إلى تطبيق هذا المعيار بفعالية، بما يعزز الشفافية المالية ويجذب الاستثمارات في قطاع الطاقة.

الكلمات المفتاحية: IFRS 6 ، سوناطراك، النفط والغاز، المحاسبة البترولية، الاستكشاف والتقييم.

summary

:

This study aims to analyze the requirements for implementing International Financial Reporting Standard IFRS 6 related to exploration and evaluation activities in the oil and gas sector, focusing on the case of Sonatrach – Hassi R'mel Production Unit. A descriptive and analytical methodology was adopted, supported by a field interview with the Head of the Accounting Department at the unit.

The study found that IFRS 6 provides a flexible and suitable framework for exploration activities. However, its implementation in the Algerian context faces several challenges, including discrepancies between national accounting standards and IFRS, lack of professional training, and insufficient legal adaptation.

The study recommends enhancing the national accounting environment, offering specialized training, and developing legislation to facilitate an effective transition to IFRS 6. This would improve financial transparency and attract investments in the energy sector.

Keywords: IFRS 6, Sonatrach, oil and gas, petroleum accounting, exploration and evaluation.

الفهرس

شكر و تقدير

الاهداء

قائمة الاشكال

الملخص

1..... مقدمة

الاطار المنهجي للدراسة

3..... إشكالية الدراسة:

4.....-فرضيات البحث:

5..... أهداف البحث:

5..... أهمية الدراسة:

6.....-أسباب اختيار الموضوع

6.....-المفاهيم الاجرائية:

8..... المنهج المتبع في الدراسة:

9..... الدراسات السابقة:

الفصل الاول : الاطار النظري للمعايير IFRS

11..... تمهيد

12..... المبحث الاول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

12..... المطلب الاول: مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

39..... المطلب الاول: تعريف المعيار 6 IFRS:

41.....-المطلب الثاني: أهداف المعيار 6 IFRS:

42..... المطلب الثالث: نطاق المعيار 6 IFRS:

43..... المبحث الثاني: الخصائص المحاسبية لمعيار 6 IFRS

43..... المطلب الاول: متطلبات الاعتراف والقياس وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS6

44.....-المطلب الثاني: طرق القياس الأولي:

45.....-المطلب الثالث: القياس اللاحق بعد الاعتراف:

45.....-المطلب الرابع: قواعد اختبار انخفاض القيمة وفقاً لمعيار 36 IAS

48.....-المطلب الخامس: الفرق بين 6 IFRS والمعايير المحاسبية الدولية الأخرى

49..... المطلب السادس: تأثير الانتقال إلى تطبيق 6 IFRS على القوائم المالية

51..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني : تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط و الغاز

تمهيد	51
المبحث الأول: خصوصية قطاع النفط والغاز	52
المطلب الأول: الصناعة النفطية و مراحل الاستكشاف	52
المطلب الثاني: خصائص النشاط الاقتصادي لقطاع النفط والغاز	57
المطلب الثالث : التكاليف المرتبطة بمرحلة التنقيب والتقييم في قطاع النفط والغاز	59
المبحث الثاني: تحديات تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط والغاز	62
المطلب الأول: صعوبة تقدير التكاليف المستقبلية	62
المطلب الثاني: التغيرات السعريّة وتقلبات الأسواق	63
المطلب الثالث: التأثير القانوني والبيئي على التكاليف	63
المبحث الثالث: دراسات حالة عملية	65
المطلب الأول : عرض أمثلة عملية من شركات النفط والغاز تطبق معيار IFRS6	65
-المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية لتوضيح تأثير IFRS 6	69
خلاصة الفصل	70

الفصل الثالث : دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سونطراك حاسي رمل

تمهيد	71
المبحث الأول: نبذة مختصرة حول مؤسسة سونطراك ومديرية الصيانة (DML)	72
المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة (الأم)	72
المطلب الثاني: : التعريف بالمديرية الجهوية للإنتاج سونطراك حاسي الرمل	79
المبحث الثاني: دراسة حالة بمديرية الجهوية للإنتاج سونطراك حاسي الرمل المطلب الأول: أسئلة المقابلة	84
المحور الأول: نتائج التطبيق العملي لمعيار IFRS 6	85
المحور الثاني: أثر تطبيق المعيار على الشفافية المالية	86
المحور الثالث: التحديات والحلول المقترحة	87
-المطلب الثاني: تحليل المقابلة ونتائجها -تحليل المقابلة ونتائجها	88
خلاصة الفصل	91
الخاتمة	93
الملاحق	97
قائمة المراجع	101

تُعتبر صناعة النفط والغاز من القطاعات الحيوية التي تلعب دوراً محورياً في الاقتصاد الوطني، لما لها من تأثير كبير على مصادر الدخل والاستثمار. وفي ظل الطبيعة الخاصة لهذا القطاع، برزت الحاجة إلى معيار محاسبي دولي موحد يعالج كيفية الاعتراف والقياس والإفصاح عن نفقات الاستكشاف والتقييم، وهو ما تحقق من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 6 الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، والذي يشمل النفط والغاز. يهدف هذا المعيار إلى توحيد الممارسات المحاسبية وتقليل التباين في المعالجات المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم، مما يعزز من شفافية وجودة المعلومات المالية المقدمة من شركات النفط والغاز.

ومع ذلك، يواجه تطبيق IFRS 6 في قطاع النفط والغاز تحديات متعددة، منها التفاوت في تطبيق السياسات المحاسبية بين الشركات، وصعوبة تحديد ما يمكن رسملته من نفقات الاستكشاف، بالإضافة إلى التحديات المتعلقة بالإفصاح والشفافية المالية. كما أن بعض الشركات قد تتبع ممارسات محاسبية تؤدي إلى تضخيم المصاريف أو الأرباح، مما يؤثر على جودة التقارير المالية ويحد من مصداقيتها. لذا، فإن تقييم تطبيق معيار IFRS 6 في هذا القطاع يعد أمراً ضرورياً لفهم مدى توافق الممارسات المحاسبية مع المتطلبات الدولية، وتحديد العقبات التي تواجه الشركات في تطبيقه، بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في نتائج الشركات العاملة في صناعة النفط والغاز.

تركز هذه المذكرة على دراسة متطلبات تطبيق معيار IFRS 6 (نفط وغاز) للتطبيق في مؤسسة سوناطراك - وحدة إنتاج حاسي الرمل"

ولغرض تغطية الموضوع قُسمت المذكرة على ثلاثة فصول، اشتمل الفصل الأول على منهجية البحث خصصنا في هذا الفصل "الإطار العام للدراسة" إشكالية الدراسة، فرضياتها،

وأسباب اختيارها، أهدافها وأهميتها، مع بعض التعاريف الاجرائية لمتغيرات الدراسة، اضافة
تحديد الدراسات السابقة ، في حين اختص الفصل الثاني بالاطار النظري المتعلق بالمعايير
الدولية IFRS بشكل عام و المعيار الدولي للتقرير المالي 6 الخاص باستكشاف الموارد
المعدنية وتقويمها و تضمننا الفصل الثاني تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط والغاز
والفصل الثالث دراسة حالة بمديرية الجهوية للإنتاج حاسي رمل.

الاطار المنهجي للدراسة

إشكالية الدراسة:

يُعد قطاع النفط والغاز من القطاعات الحيوية التي تلعب دورًا جوهريًا في اقتصادات العديد من الدول، لا سيما في الدول العربية الغنية بالموارد الطبيعية. وتتميز الأنشطة المحاسبية في هذا القطاع بدرجة عالية من التعقيد، نظرًا لطبيعة العمليات طويلة الأجل والمحفوفة بالمخاطر، خاصة في مرحلتَي الاستكشاف والتقييم، والتي يصعب فيها التنبؤ بالعوائد المستقبلية أو التأكد من الجدوى الاقتصادية للمشروعات.

لمعالجة هذه الخصوصية، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 6 (IFRS 6) الذي يختص بـ "الاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية". وقد جاء هذا المعيار ليسمح للشركات العاملة في القطاع بالاستمرار مؤقتًا في استخدام سياساتها المحاسبية القائمة فيما يخص الأنشطة المبكرة، مع تقديم إفصاحات إضافية تقلل من فجوة المعلومات.

غير أن تطبيق IFRS 6 في الواقع العملي أفرز العديد من التحديات، أهمها تفاوت السياسات المحاسبية بين الشركات بسبب المرونة التي يمنحها المعيار، مما يضعف من إمكانية مقارنة القوائم المالية بين كيان وآخر. كما أن المعيار لا يضع قواعد صارمة لرسملة التكاليف أو تقييم الأصول المتعلقة بالاستكشاف، مما يفتح الباب أمام التقديرات الذاتية والتباينات الواسعة في التطبيقات العملية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2020).

ويُضاف إلى ذلك أن بعض الدول العربية تعاني من ضعف في البنية الرقابية والتشريعية، الأمر الذي يؤثر على جودة تطبيق المعيار، ويجعل من عملية التقييم المالي للأصول النفطية محل شك، خاصة في ظل غياب بيانات دقيقة حول نتائج أنشطة الاستكشاف (حمزة، 2018).

-من هنا، تنطلق الإشكالية المركزية للدراسة في التساؤل التالي:

-ما هي متطلبات تطبيق معيار IFRS 6 في وحدة إنتاج حاسي الرمل التابعة لمؤسسة سوناطراك؟ وهل البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر تسمح بتطبيق فعال لهذا المعيار في قطاع النفط والغاز؟

-الاسئلة الفرعية:

1- ما هو الإطار النظري والعملي لمعيار IFRS 6 وما هي متطلباته الأساسية لتطبيقه في قطاع النفط والغاز؟

2- ما الآليات والحلول المقترحة لمعالجة تحديات تطبيق IFRS 6 وتحسين الإفصاح المالي في هذا القطاع؟

3- ما التوصيات البحثية المستقبلية لتطوير تطبيق المعايير المحاسبية في قطاع النفط والغاز؟

-فرضيات البحث:

الفرضية 1: معيار IFRS 6 يحتوي على إطار نظري وعملي متكامل يُتيح تطبيقًا واضحًا وفعالًا في شركات النفط والغاز، مع متطلبات أساسية محددة تسهل الاعتراف والتقييم المحاسبي لتكاليف الاستكشاف.

الفرضية 2: يمكن معالجة التحديات المرتبطة بتطبيق معيار IFRS 6 من خلال اعتماد آليات تنظيمية وتدريبية وتقنية فعالة تساهم في تحسين جودة الإفصاح المالي في شركات النفط والغاز.

الفرضية 3: التوصيات المستقبلية التي تركز على تطوير الأطر التنظيمية والمعايير المحاسبية المتخصصة سُسهم في تعزيز تطبيق معايير المحاسبة وتطوير جودة البيانات المالية في قطاع النفط والغاز.

أهداف البحث:

نهدف من خلال هذا البحث الى:

- التعرف على مختلف المفاهيم حول المعيار الدولي IFRS6، اهميته واهدافه، خطواته
- تقييم تطبيق معيار IFRS6 في قطاع النفط والغاز.
- بيان متطلبات معيار التقرير المالي الدولي (6)، الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.
- بيان دور تطبيق المعيار الدولي (IFRS6) على تقارير شركات النفط والغاز.
- تحليل مضمون ومتطلبات معيار IFRS 6 وتفسيره في سياق أنشطة الاستكشاف والتقييم.
- تقييم مدى التزام شركات النفط والغاز بتطبيق المعيار في إعداد قوائمها المالية.
- تحديد التحديات والصعوبات العملية التي تواجه الشركات عند تطبيق IFRS 6 ، سواء كانت فنية أو تنظيمية.
- دراسة تأثير تطبيق المعيار على جودة الإفصاح المالي والقرارات الاستثمارية في القطاع.
- تقديم توصيات عملية لتحسين تطبيق IFRS 6 وزيادة فعاليته في قطاع النفط والغاز.

أهمية الدراسة:

- تتضح أهمية الدراسة عن طريق تناول نقطة بحثية مهمة، وهي يكتسب البحث أهميته من أهمية تقييم تطبيق المعيار IFRS6 في قطاع النفط والغاز.

- الحاجة الملحة لأهمية تكاليف البحث والاستكشاف على المؤسسات، وأثر قياسها علي مصداقية القوائم المالية في المؤسسات البترولية الجزائرية.

-أسباب اختيار الموضوع: توجد أسباب موضوعية وذاتية نذكرها كما يلي:

1. الأسباب الموضوعية:

-الموضوع قيد الدراسة يتوافق مع تخصص المحاسبة.

-كون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة.

-نظرا للأهمية البالغة التي يحظى بها موضوع تطبيق معيار المحاسبة IFRS في المؤسسة الاقتصادية.

2. الأسباب الذاتية:

-الرغبة والميول لدراسة الموضوع، والإلمام ببعض جوانبه وتوسيع المعارف في مجال القياس المحاسبي وفق معايير إعداد تقارير المالية IFRS.

-المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية ببحوث جديدة حول القياس محاسبي ومعايير محاسبية الدولية.

-إجراء بحث يتماشى مع التغيرات والتطورات الجديدة في مجال التدقيق - .محاولة ربط وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي مع الجانب العملي المهني.

-المفاهيم الاجرائية:

-المعيار المحاسبي: جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة Standard ولغة يقصد بالمعيار بأنه نموذج يقاس على أساسه وزن شيء أو طوله أو درجة مرونته أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأهداف والظروف التي يؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها، و إيصال المعلومات للمستفيدين و المعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، و نتائج أعمالها مثل القيم الثابتة.

وقد يقصد بالمعيار كونه قاعدة وقانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في تحضير الكشوفات والتقارير المالية للشركة، وبالتالي وبهذا المفهوم لابد من وجود قياسات محددة لكي يقوم المحاسب بإنجاز عمله بموجبه، و قد يقصد به قواعد محددة لكي يقوم المحاسب بإنجاز عمله بموجبه.

-IFRS : و "يشار إلى (IFRS) بأنها (معايير وتفسيرات تم اختيارها وإعدادها من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية IASB) كما تهدف إلى توفير معلومات ذات جودة عالية و تتمتع بالشفافية و قابلية للمقارنة في البيانات المالية و التقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين في أسواق المال العالمية المستخدمين للمعلومات المالية في اتخاذ القرارات، وتشكل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الأساس الذي تأسست عليه المعايير المحاسبية المالية الدولية.

-IFRS6 : كان الهدف من هذا المعيار هو تمكين الوحدات الاقتصادية من الإبلاغ عن أصول الاستكشاف والتقييم من خلال الامتثال لمعيار (6) IFRS و العمل تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية الخاصة بنفقات الاستكشاف والتقييم بدون طلب تغييرات كبيرة التي قد يحتاج لإعادة نظر عندما يتبنى المجلس مراجعة شاملة للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم.

-قطاع النفط والغاز:

قطاع النفط والغاز هو مجموعة من الصناعات والأنشطة التي تتعامل مع استكشاف واستخراج النفط الخام والغاز الطبيعي، ومعالجتهما، ونقلهما، وتكريرهما، وتسويقهما. يشمل هذا القطاع الشركات الوطنية والعالمية، والمقاولين، ومقدمي الخدمات، والموردين، ويُعتبر من أكبر القطاعات الاقتصادية من حيث القيمة المالية والتأثير الجيوسياسي.

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى المنهج التطبيقي.

حدود الدراسة

نظراً لاتساع موضوع المعايير المحاسبية الدولية وتعدد أبعاده في قطاع النفط والغاز، فقد تم تحديد حدود معينة لهذا البحث بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة، وتتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم إسقاط الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على مؤسسة سوناطراك - وحدة إنتاج حاسي الرمل، باعتبارها واحدة من أهم وحدات إنتاج الغاز الطبيعي في الجزائر.

الحدود الزمنية: تمت الدراسة الميدانية خلال شهر مارس 2025، حيث تم إجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة بوحدة إنتاج حاسي الرمل بتاريخ 26 مارس 2025، واعتمدت كأداة رئيسية لجمع البيانات التطبيقية.

الحدود الموضوعية: اقتصرَت الدراسة على تحليل متطلبات تطبيق معيار IFRS 6 المتعلق بأنشطة الاستكشاف والتقييم في قطاع النفط والغاز، دون التوسع في المعايير الأخرى أو المراحل اللاحقة من الإنتاج والتوزيع.

الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع دراستنا إشكالية مستحدثة، ومن بين أهم الدراسات التي تناولت الموضوع أو جانبته، نذكر ما يلي:

-دراسة قطيب محمد، القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل IFRS6

دراسة حالة شركة SONATRACH قسم الحفر بقاعدة 24 فبراير بحاسي مسعود 2019، هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مختلف المفاهيم قياس المحاسبي، أهميته وأهدافه، خطواته ومتطلبات طبيعة الصناعة الاستخراجية وأهمية مرحلة استكشاف في هذه الصناعة وتبسيط الضوء على مختلف أشكال وطرق قياس المحاسبي في الصناعة الاستخراجية وكذا الاطلاع على المعايير الإبلاغ المالي الخاصة في صناعة الاستخراجية والتعرف على إجراءات وآليات النظام المحاسبي المالي الخاصة بالقياس وعرض نفقات مرحلة البحث والاستكشاف في المؤسسات البترولية الجزائرية، وبمحاولة معرفة مدى تطبيق المؤسسة محل الدراسة لبنود معيار إبلاغ المالي الدولي 6، حيث تم التركيز على دراسة الجانب المحاسبي لعمليات استكشاف تكاليف الموارد الطبيعية.

-وتوصلت الدراسة إلى تعدد الطرق المحاسبية في معالجة تكاليف الاستكشاف والتنقيب يؤثر في تحديد الإيرادات بشكل مباشر واختلاف في قيمة تكاليف وفي مكان تسجيل في شركات البترول، و نماذج القوائم المالية لشركات البترولية لا تختلف في اعدادها عن الصناعات والانشطة التجارية الأخرى.

-دراسة شاكر عبد الكريم البلداوي، حسنين سعد خلف السعدي، في شركات استخراج النفط والغاز أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 ودوره في تعزيز جودة أرباحها المحاسبية بحث تطبيقي على شركة نفط البصرة / ش . ع، هدفت الدراسة الى بيان اثر تطبيق العيار IFRS6 على الشركات النفط وان ابرز ما توصلت اليه الدراسة بأن الطريقة الحالية المعتمدة من قبل الشركة مخالفة للنظام المحاسبي الموحد من جانب وتتعارض مع المعيار الدولي IFRS6 من جانب آخر وتحقق للشركة أرباح تقدر بعشرات المليارات من الدنانير سنوياً من دون اي نشاط يذكر.

الفصل الاول

الإطار النظري للمعايير IFRS

تمهيد

إن أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تتمثل في تحسين جودة التقارير، وتعزيز إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين البلدان. حيث أن القياس المحاسبي في صناعة النفط والغاز يعد من المسائل المعقدة نتيجة الخصائص الفنية لهذه الصناعة وما تتطلبه من معاملات وأحداث اقتصادية تترك أثرها في مهنة المحاسبة من خلال الإبلاغ عن تلك الأحداث بشكل ملائم وصادق أيضاً، وقد شهد القياس والإفصاح في هذه الصناعة وفي مرحلة البحث والاستكشاف جدلاً محاسبياً عقيماً وصراعات متعددة استمرت لأكثر من نصف قرن وصولاً إلى يومنا هذا، ويحق القول بأن صدور معيار نهائي متفق عليه عالمياً يكاد يكون أشبه بالمستحيل، نتيجة الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لهذا المعيار على الصعيد الدولي، وإن كل المحاولات السابقة كانت خلاصتها هي المعيار IFRS6 وسنوضح في هذا الفصل المعيار الدولي (IFRS6)

سنحاول معالجته من خلال مباحث الفصل كما يلي:

المبحث الاول: : المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعيار (6) IFRS

المبحث الثالث: الخصائص المحاسبية لمعيار (6) IFRS

المبحث الرابع: الفرق بين (6) IFRS والمعايير المحاسبية الأخرى

المبحث الاول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

المطلب الاول: مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

• المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي تستخدمها معظم البلدان حول العالم. تم تصميم المعايير لضمان إعداد البيانات المالية بطريقة منسقة وشفافة. هذه المعايير هي عبارة عن مجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تحكم كيفية انعكاس أنشطة المحاسبة في البيانات المالية للشركة. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسؤول عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تهدف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى كيف يجب على البنوك الاحتفاظ ببياناتها المالية والإفصاح عنها. الغرض من معايير التقارير المالية الدولية هو جعل البيانات المالية متماسكة وموحدة عبر الصناعات والدول. تغطي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مجموعة واسعة من المجالات، وتشمل: إثبات الإيرادات، وضرائب الدخل، والمخزون، والأصول الثابتة، ومجموعات الأعمال، وأسعار الصرف الأجنبي، وعرض البيانات المالية.¹

• تعرف معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS انها عبارة عن: " مجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. بهدف تطوير حزمة المعايير المحاسبية حتى تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق لمساعدة المستثمرين والمشاركين في أسواق المال العالمية وباقي المستخدمين للمعلومات المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية "²

-تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

¹ - محمد غياث شيخة، إدارة الأعمال المصرفية، دمشق، سوريا، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، 2024، ص128
² - بلال شنايت، النظام المحاسبي المالي الجزائري بين ضرورة التحيين ومعوقات الواقع الاقتصادي، اطروحة دكتوراه، جامعة بويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021، ص46

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مطلوبة في أكثر من 140 دولة ومسموح بها في أجزاء كثيرة من العالم، بما في ذلك كوريا الجنوبية والبرازيل والاتحاد الأوروبي والهند وهونغ كونغ وأستراليا وماليزيا وباكستان ودول مجلس التعاون الخليجي وروسيا وتشيلي والفلبين وجنوب إفريقيا وسنغافورة وتركيا.

لتقييم التقدم المحرز نحو هدف مجموعة معايير محاسبة عالمية واحدة، قامت مؤسسة IFRS بتطوير ونشر ملفات تعريف حول استخدام معايير IFRS في الولايات ذات السلطة القضائية الفردية، فقد تم الاعتماد في جمع المعلومات على ما دار مختلف . كانت نقطة البداية هي الردود التي قدمها وضع المعايير والهيئات الأخرى ذات الصلة على المسح الذي أجرته مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. اعتباراً من أغسطس (أب) ، 2019، اكتملت الملفات الخاصة بـ 166 سلطة قضائية، مع 144 سلطة قضائية تتطلب استخدام معايير IFRS .

❖ أرقام وعناوين المعايير الدولية للتقارير المالية (معايير الإبلاغ المالي الدولية)

- 1- معيار التقرير المالي الدولي رقم 1 : التبنّي الأول للمعايير الدولية
- 2- معيار التقرير المالي الدولي رقم 2 : المدفوعات على أساس السهم
- 3- معيار التقرير المالي الدولي رقم 3 : الاندماج
- 4- معيار التقرير المالي الدولي رقم 4 : عقود التأمين
- 5- معيار التقرير المالي الدولي رقم 5 : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة¹.
- 6- معيار التقرير المالي الدولي رقم 6 : الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.
- 7- معيار التقرير المالي الدولي رقم 7 : الأدوات المالية : الإبلاغ المالي
- 8- معيار التقرير المالي الدولي رقم 8 : القطاعات التشغيلية
- 9- معيار التقرير المالي الدولي رقم 9 : الأدوات المالية
- 10- معيار التقرير المالي الدولي رقم 10 : القوائم المالية الموحدة
- 11- معيار التقرير المالي الدولي رقم 11 : التعاقبات (الترتيبات) المشتركة
- 12- معيار التقرير المالي الدولي رقم 12 : الإبلاغ المالي عن الحقوق في الشركات الأخرى

¹ - سعود جابيد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية: أطر نظرية وتطبيقات عملية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2021، 43

13- معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 : قياس القيمة العادلة

14- الحسابات القانونية المؤجلة رقم 14 : الحسابات المؤجلة (الناتجة عن تحديد

الأسعار تنظيميا)

15- الإيراد من العقود مع العملاء رقم 15

16- عقود الإيجار رقم 16

17- عقود التأمين رقم 17

جدول 1 قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

المعيار	الاسم (فرنسي)	الاسم (عربي)	تاريخ الإصدار	تاريخ التطبيق
IFRS 1	Première application des Normes internationales d'information financière	لأول مرة تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية	2003	01/01/2004
IFRS 2	paiement fondé sur des actions	الدفع على أساس الأسهم	2004	01/01/2005
IFRS 3	Regroupements d'entreprises	اندماج الأعمال	2004	01/04/2004
IFRS 4	contrats d'assurance	عقود التأمين	2004	01/01/2005
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004	01/01/2005
IFRS 6	Prospection et évaluation des ressources minérales	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2004	01/01/2006
IFRS 7	Instruments financiers: informations à fournir	الأدوات المالية: الإفصاح	2005	01/01/2007

01/01/2009	2006	القطاعات التشغيلية	Operating Segments	IFRS 8
01/01/2015	2009	الأدوات المالية	Instruments financiers	IFRS 9
01/01/2013	2011	القوائم المالية الموحدة	États financiers consolidés	IFRS 10
01/01/2013	2011	ترتيبات مشتركة	Coentreprises	IFRS 11
01/01/2013	2011	الكشف عن الحصص في مؤسسات أخرى	Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	IFRS 12
01/01/2013	2011	تقييم القيمة العادلة	Évaluation de la juste valeur	IFRS 13
01/01/2016	2014	حسابات التأجيل التنظيمية (الترجمة الرسمية قيد الإعداد)	Regulatory Deferral Accounts	IFRS 14
01/01/2017	2014	إيرادات العقود المبرمة مع العملاء	Revenue from Contracts with Customers	IFRS 15
01/01/2019		عقود الإيجار	Leases	IFRS 16
¹ 01/01/2023	2017	عقود التأمين	Insurance Contracts	IFRS 17

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 لأول مرة تطبيق المعايير الدولية للتقارير

المالية

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 2004/1/1 وتم

اجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات اعتباراً من 2009/1/1، ويطبق

المعيار على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة والتي سوف

تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير

مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي

¹ - محمد بوسماحة، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مطبوعة في مقياس لطلبة السنة الثانية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019، ص 27

رقم 34 "التقارير المالية المرحلية" بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الأولية طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

-هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية للمنشأة التي تقوم بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى، وتقاريرها المالية المرحلية التي تغطي بعض أجزاء الفترة المحاسبية التي تطبق خلالها تلك القوائم، تتضمن معلومات عالية الجودة تمكّننا من¹ تحقيق الآتي:

أ. تحقيق الشفافية، وقابلية المقارنة بالنسبة للمستخدمين على مدار كل الفترات التي تغطيها القوائم.

ب. تقديم نقطة انطلاق مناسبة لمعالجة المحاسبة وفقاً لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

ت. إمكانية إعدادها بتكلفة مناسبة لا تتجاوز المنفعة المحققة منها.

-كما تتضمن أهداف المعيار الحاجة إلى المعلومات التي تُفسر لمستخدمي القوائم المالية تأثير التغيرات الذي حدث في إطار عمل القوائم المالية على تقارير أداء وموقف المنشأة.

-يُطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) على الكيانات التي تُقدّم قوائمها المالية للمرة الأولى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). (1.2)

-تُعَدّ القوائم المالية الأولى للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية بداية أول قوائم مالية سنوية يتم إعدادها بما يتماشى مع تلك المعايير، مع تقديم عرض صريح وغير متحفظ مرفق مع تلك

¹ - ليزا ويفر، إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS، تعريب لجنة البحوث والتطوير بجمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، مراجعة: محمد عرفة، 2016، ص111، 110

القوائم المالية يفيد بالتزامها بالمعايير الدولية (IFRS 1.3) إذا أكثر من موقف يؤدي تطبيق هذا المعيار فيه إلى أن:

- المنشأة استخدمت المبادئ المحاسبية الوطنية المعتمدة (GAAP) لعدة أعوام، ثم قررت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (IFRS) كما يوضح المعيار أيضاً مواقف متعددة أخرى حدثت عند تبني المعايير الدولية للمرة الأولى، كالاتي:

- قامت المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة تقبلاً عاماً (GAAP) والتي لا تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير¹ المالية (IFRS) من جميع النواحي.
- قامت المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة تقبلاً عاماً (GAAP) وضمن تلك القوائم المالية تسويات للمبالغ الواردة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (IFRS)
- قامت المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن لم تتمكن القوائم المالية من الحصول على تصريح صريح وغير محتفظ يُشير لالتزامها بالمعايير الدولية.
- التقارير المالية (IFRS)، مع تضمينها تقرير يُفيد التزامها ببعض وليس بكل المعايير الدولية.
- كما يُطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أيضاً في حالة عدم تقديم المنشأة لقوائم مالية عن الفترات السابقة، و في الحالات التي يتم فيها إعداد القوائم المالية السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكن للاستخدامات الداخلية فقط، و بمعنى آخر، لابد وأن تكون القوائم المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية معدة للاستخدام الخارجي.

¹ - المرجع نفسه، ص112

- من المقصود أن يتم استخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) لمرة واحدة فقط، ولا يمكن تطبيقه عندما تتضمن القوائم المالية السابقة للمنشأة تقرير صريح وغير متحفظ يُفيد بالتزامها بالمعايير الدولية (IFRS). حتى لو كان تقرير المراجع على القوائم المالية السابقة مؤهل ولائق (IFRS 1.4).

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2 "الخاص بالمدفوعات على أساس الأسهم"

- صدر هذا المعيار في فيفري 2004 وساري المفعول اعتباراً من 1/1/2005، وقد تم إجراء عدة تعديلات لاحقة عليه، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المؤسسة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية أو التي تقاس على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم¹.

- **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام منشأة الأعمال بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملات دفع على أساس الأسهم. ويقضي هذا المعيار على وجه الخصوص أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم.

¹ - وثام حمداوي، جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2020/2019، ص45

-نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على جميع عمليات أو معاملات الدفع على أساس الأسهم سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة، بما في ذلك:

- أ- معاملات الدفع على أساس الأسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية؛ أي العمليات أو المعاملات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات ويتم السداد أو الدفع من خلال أدوات حقوق الملكية.
- ب- معاملات الدفع على أساس الأسهم والمسددة نقداً، أي العمليات أو المعاملات التي تشمل حصول المنشأة على سلع أو خدمات مقابل السداد نقداً.¹
- ت- العمليات أو المعاملات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع وخدمات وشروط العقد تنص على منح إما المنشأة، أو المورد لهذه السلع و للخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة إما نقداً أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة.

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 "اندماج الأعمال"

صدر هذا المعيار في شهر نيسان 2004 ، واعتبر ساري المفعول اعتباراً من هذا التاريخ، وقد جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22)، حيث تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لوضعي المعايير لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبتبني مفهوم القيمة العادلة، من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الشراء عند المحاسبة عن اندماج الأعمال، وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال. ودمج الأعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد ويمكن أن يكون دمج الأعمال على أحد الأشكال التالية:

¹ - كريم منصور علي حسوبة وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ط1، 2023، ص166، 165

-الاندماج **Merger**: ينتج الاندماج عند قيام منشأة ما بتملك منشأة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للمنشأة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للمنشأة المشترية.

-الاتحاد **Consolidation**: ينتج الاتحاد عند تأسيس شركة جديدة تنتقل إليها أصول والتزامات ونشاطات منشأتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) الشركات الداخلة في الاتحاد.¹

-السيطرة **(Control) Acquisitions**: تمثل السيطرة قيام منشأة ما تملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى (عادةً من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها. ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية قانونية واعتبارية منفصلة.

-هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة الدامجة **Acquirer** حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضاً إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والشهرة المشتريات بسعر تفضيلي (الشهرة السالبة)، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

-نطاق المعيار:

¹ - جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ط3، 2022، ص345،346،347

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلبي تعريف دمج الأعمال. ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي¹:

- أ- المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.
- ب- إستملاك اقتناء أصل أو مجموعة أصول التي لا تشكل عملاً. في مثل هذه الحالات يجب على المنشأة المستحوذة أن تحدد وتثبت الأصول الفردية المستحوذة (المستملكة) القابلة للتحديد بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة" والالتزامات التي تم تحملها. ويجب أن تُخصص تكلفة المجموعة للأصول الفردية القابلة للتحديد وللالتزامات على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء. ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث شهرة.
- ت- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- ث- لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على قيام المنشأة الاستثمارية بالاستحواذ على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 4 "عقود التأمين"

صدر هذا المعيار في نيسان 2004 وساري المفعول اعتباراً من 1/1/2005، ويعتبر أول معيار محاسبي دولي يتناول عقود التأمين من حيث المعالجة المحاسبية للتقرير عن عقود التأمين، والافصاحات المتعلقة بتحديد وتفسير المبالغ ذات العلاقة بعقود التأمين.

هدف المعيار: يهدف المعيار الى تحديد كيفية التقرير عن عقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود (شركات التأمين حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

¹ - المرجع نفسه، ص 347

1. إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
2. الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.¹

- نطاق المعيار:

يشمل نطاق المعيار ما يلي:

1. عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة والواردة.
2. الأدوات المالية التي تصدرها مع تقديرات المشاركة المستقبلية.
3. لا ينطبق هذا المعيار على ضمانات المنتج الصادرة مباشرة من المنتج أو الموزع أو تاجر التجزئة و التي ينطبق عليها المعياران (18.17) وكذلك لا ينطبق على أصول والتزامات صاحب العمل بمقتضى خطط منافع الموظفين معيار رقم (19) وكذلك محاسبة الأدوات المالية بموجب معياري رقم (32) و (39).

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 "الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"

يبين هذا المعيار الأحكام المتعلقة بمعالجة الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والمهجور استخدامها والعمليات غير المستمرة. ولا يتطرق المعيار للأصول غير المتداولة التي تباع مباشرة خلال السنة المالية والتي تعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) وإنما الأصول غير المتداولة التي تنوي المنشأة التخلص منها ببيعها وما تزال قائمة

¹ - محمد أبو نصار وجمعة فلاح حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، 2020، ص684،685

بتاريخ نهاية الفترة المالية، ويتطلب المعيار ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع في قائمة المركز المالي بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة.

كما يتطرق المعيار إلى معالجة نتائج العمليات غير المستمرة Discontinued Operations والتي تمثل أرباح أو خسائر التخلص من قطاع عمل أو خط إنتاجي أو ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة.¹ وقد صدر هذا المعيار في آذار 2004 وأصبح ساري المفعول من 1/1/ 2005 ، ويعتبر هذا المعيار بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35) والذي كان يحمل العنوان "العمليات غير المستمرة"، الذي تم إلغائه عند صدور هذا المعيار.

-هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المُحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

-نطاق المعيار:

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار وكذلك على مجموعات الاستبعاد Disposal Groups لا ينطبق على الأصول التالية نظراً لأنها معالجة بمعايير أخرى:

1. الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12)
2. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19)

¹ - مرجع سابق ، جمعة فلاح حميدات، ص326،325

3. الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)
4. الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها وفق أ لنموذج القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي (رقم 40)
5. الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (41)¹
6. مجموعات العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (17) "عقود التأمين"

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) "الأدوات المالية" - الإفصاح

-استدعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في افريل 2001 إلى تبني المعيار المحاسبي IAS 30 الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة IASB ليتم إلغائه في أوت 2005 ليتم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS7، حيث قام هذا الأخير بنقل متطلبات الإفصاح إلى المعيار الدولي IAS32 الذي كان تحت تسمية الأدوات المالية: "العرض الإفصاح"

-نطاق المعيار:

يجب ان يطبق المعيار من قبل جميع المؤسسات و لكافة أنواع الأدوات المالية باستثناء ما مايلي:-

¹ - المرجع نفسه، ص 327

- الحقوق في المؤسسات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار IAS27، IAS28، IAS31

- حقوق و التزامات الموظفين الناتجة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS19

- عقود التعويض المحتملة الناتجة عن اندماج الأعمال بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS3

- عقود التأمين المعرفة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS4

- الأدوات المالية، العقود الالتزامات المتعلقة بعمليات التسديد عمى أساس السهم بموجب المعيار الدولي IFRS2.¹

- هدف المعيار:

إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المؤسسات توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

- أهمية البيانات المالية للمركز والأداء المالي للمؤسسة

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المؤسسة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المؤسسة لهذه المخاطر.

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8) "القطاعات التشغيلية"

¹ - مرجع سابق جايد سعود مشكور، ص162، 161

-يعتبر الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمنشأة ذو أهمية كبيرة حيث أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد والمتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المنشأة. حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات. وقد تم إصدار هذا المعيار عام 2006 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) وهو ساري المفعول اعتباراً من بداية عام 2009.¹

-هدف المعيار:

-يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإفصاحات المطلوبة من منشآت الأعمال والتي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

-نطاق المعيار:

-يجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:

أ- القوائم المالية المنفصلة Separate الإفرادية Individual للمنشأة التي تتصف بما يلي:

-يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية) أو إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أو أرق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

¹ - مرجع سابق، محمد ابو نصار، جمعة حميدات، ص734

ب- القوائم المالية الموحدة والتي تتصف الشركة الأم بما يلي:

- يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو إذا كانت المنشأة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.¹

- إذا قامت منشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط .

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 "الأدوات المالية"

- تعتبر الأدوات المالية من البنود الرئيسية في قائمة المركز المالي للعديد من المنشآت، حيث تمثل الأدوات المالية كل من الأصول المالية والالتزامات وأدوات حقوق الملكية. حيث أصبح هناك إقبال متزايد من منشآت الأعمال المختلفة على الاستثمار في الأسهم والسندات والمشتقات المالية، وبالتالي أصبح هناك تأثير متزايد لتلك الاستثمارات على نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المنشآت. وبدأت عملية إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) IFRS9 الأدوات المالية في عام 2009 .

¹ - المرجع نفسه، ص 736، 735

-هدف المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقويمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

-نطاق المعيار:

-يتم تطبيق هذا المعيار على جميع الأصول ضمن نطاق المعيار رقم (39) : "الاعتراف والقياس"¹.

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة"

- تم إصدار هذا المعيار في شهر مايو 2011 وبدأ سريانه اعتباراً من 2013/1/1 وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12)

-عندما تسيطر شركة ما على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى ، فإن الشركة المسيطرة تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والاستراتيجية للشركة المالكة المسيطرة تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة.

-هدف المعيار:

¹ - مرجع سابق ، جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، ص486

-يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر المنشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى ، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة الأم وكأنها أحد فروعها.

-نطاق المعيار:

يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم A parent عرض قوائم مالية موحدة. وينطبق هذا المعيار على جميع المنشآت باستثناء ما يلي:¹

-إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم اعتراضهم على ذلك.

-إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام بورصة سواء كان السوق محلي أو خارجي.

-في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

- إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة"

يتناول معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة"، المحاسبة من قبل المنشآت التي تسيطر بشكل مشترك على الترتيب، حيث تتضمن السيطرة المشتركة المشاركة

¹ - سعود جابيد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، ص171

المتفق عليها تعاقدياً للسيطرة، ويتم تصنيف الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة إما كمشروع مشترك أو عملية مشتركة.

لقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (31) " الحصص في المشاريع المشتركة"، وهو ساري المفعول اعتباراً من 01 / 01 / 2013

-هدف المعيار:

-يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة (أي "الترتيبات المشتركة"¹).

يبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تعتبر طرفاً في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك.

-نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير.

المبدأ الأساسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11):

إن على المنشأة التي تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها، وذلك من خلال تقييم حقوقها و التزاماتها التي تنطوي على هذه المشاركة ، وأن تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيبات المشتركة.

¹ - مرجع سابق، جامعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، ص 875

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى"

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" هو معيار إفصاح موحد يتطلب مجموعة واسعة من الإفصاحات حول مصالح المنشأة في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، حيث يتم تقديم الإفصاحات على شكل سلسلة من الأهداف، مع إرشادات مفصلة حول تحقيق تلك الأهداف تم إصدار هذا المعيار في مايو 2011 وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013.

-هدف المعيار:

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) إلى الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم:

-طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالح المنشأة مع المنشآت الأخرى.

-تأثير مصالح المنشأة في المنشآت الأخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

عندما لا تلبي متطلبات الإفصاح التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12)، ومتطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الأخرى، فإن على المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتحقيق الأهداف التي يتطلبها المعيار.

-نطاق المعيار:

يجب على المنشأة التي تملك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار:

أ- الشركات التابعة.

ب- الترتيبات المشتركة (أي العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة).

ج- الشركات الزميلة.

د- المنشآت المنظمة (المهيكله) غير الموحدة.¹

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "قياس القيمة العادلة"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 نظراً للاتجاه والاهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة. وقبل إصدار هذا المعيار كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معايير المحاسبة الدولية تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبما أن تلك المعايير صدرت في فترات زمنية مختلفة فقد كانت تحتوي على متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة مما يؤثر سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة وقد نتج المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول هذا اعتباراً من بداية عام 2013.

- هدف المعيار:

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) لما يلي:

أ- تعريف القيمة العادلة.

ب- تبين إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد.

ج- طلب إفصاحات لقياسات القيمة العادلة.

¹ -مرجع سابق، كريم منصور على حسوبة وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ص297

- نطاق المعيار:

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات. (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، وإفصاحات حول تلك القياسات).¹

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 14 "الحسابات المؤجلة لأسباب

تنظيمية"

- يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (14) من المعايير الحديثة المؤقتة (المرحلية)، والذي ينطبق فقط على المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، حيث يسمح لتلك المنشآت الاستمرار بالمحاسبة عن أرصدة الحسابات القانونية المؤجلة بموجب المعايير المحلية التي كانت تتبعها سابقاً.

- يتناول هذا المعيار متطلبات المعالجة والعرض والإفصاح لأرصدة الحسابات القانونية المؤجلة الناتجة عن تحديد الجهات المنظمة لعمل بعض القطاعات أسعار السلع والخدمات التي تقدمها منشآت الأعمال إلى العملاء في تلك القطاعات.

- هدف المعيار:

الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عندما تقدم المنشأة سلع أو خدمات إلى عملاء بسعر أو معدل يخضع لتنظيم أسعار، بأسعار محددة تخضع لمتطلبات تنظيمية (بموجب تشريعات).

- نطاق المعيار:

¹ - المرجع نفسه، ص298

-يسمح هذا المعيار دون إلزام للمنشأة التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة تطبيق متطلبات إذا هذا المعيار في قوائمها المعروضة لأول مرة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS و إذا كان لديها أنشطة يتم تحديد أسعارها قانونيا (تنظيميا) وقامت بالاعتراف بأرصدة حسابات قانونية مؤجلة سواء مدينة أو دائنة في قوائمها المالية السابقة قبل تبني المعايير الدولية للتقارير المالية¹.

-يجب على المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار في قوائمها المالية للفترة اللاحقة إذا فقط إذا كانت قد اعترفت، في أول قوائمها المالية المعدة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية، بأرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية من خلال اختيار تطبيق متطلبات هذا المعيار.

-يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.

❖ معيار التقرير المالي الدولي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"

-يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) من المعايير الحديثة والمهمة، والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيراد من العقود مع العملاء، حيث تتبع أهمية هذا المعيار من أهمية الموضوع الذي يتناوله وهو الإيراد، حيث يعتبر الإيراد رقم مهم لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة ومركزها المالية، ويضع هذا المعيار مبادئ التقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والتدفقات الناتجة عن العقود مع العملاء، وقد جاء هذا المعيار بشكل أساسي كبديل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد" ورقم (11)

¹ - مرجع سابق، محمد ابونصار، جمعة جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية الجوانب العلمية والعملية، ص 843

"عقود الإنشاءات" بسبب صعوبة تطبيق المعيارين المذكورين على الحالات المتداخلة والمعقدة للاعتراف بالإيراد، وبدأ سريان مفعول هذا المعيار منذ 01/01/2018 مع السماح بالتطبيق المبكر.

-هدف المعيار:

يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة تطبيقها للإبلاغ عن المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وعدم التأكد من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء.¹

¹ - مرجع سابق، جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)، ص591،590

- نطاق المعيار:

- يتم تطبيق هذا المعيار على كافة العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

- عقود الإيجار والتي تخضع لنطاق معيار IAS17

- عقود التأمين والتي تخضع لنطاق معيار IFRS4

- الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الخاضعة ضمن نطاق المعايير: IFRS9،

IFRS10، IFRS11، IAS 28 و IAS 27

- عمليات التبادل غير النقدية بين المنشآت العاملة في نفس نوع الصناعة والهادفة لتسهيل عملية بيع السلع للعملاء، فمثلا هذا المعيار لا ينطبق على العقود بين شركتي نفط لتبادل النفط بينهما لمواجهة الطلب من العملاء في مواقع مختلفة في العالم.

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 "عقود الإيجار"

يعتبر معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS16 من أحدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB ، وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية.

لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار رسملة كافة عقود الإيجار كأصول والاعتراف بالتزامات مقابلها.¹

- هدف المعيار:

¹ - المرجع نفسه، ص 628

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملائمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين والمؤجرين. كذلك زيادة الشفافية في البيانات المالية وتحسين المقارنة بين الشركات التي تستأجر الأصول وبين الشركات التي تقوم بالاقتراض لشراء الأصول.

-نطاق المعيار:

يتم تطبيق معيار التقرير المالي رقم (11) على كافة عمليات التأجير عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لأصل "حق الاستخدام" من الباطن، باستثناء ما يلي:

- عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يشابهها من الموارد غير المتجددة.

- عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر (معيار 41)

-تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر

- الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة". مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر¹.

❖ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 "عقود التأمين"

-يحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 مبادئ الاعتراف بعقود التأمين وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، ضمن نطاق المعيار، حيث حل هذا المعيار محل معيار الإبلاغ

- المرجع نفسه، ص 629¹

المالي الدولي رقم 4. تم إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 في مايو 2017 وينطبق على فترات التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023.

-هدف المعيار:

-يهدف معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 إلى التأكد من أن الكيان يقدم المعلومات ذات الصلة التي تمثل تلك العقود بأمانة، بحيث توفر هذه المعلومات أساسًا لمستخدمي البيانات المالية لتقييم تأثير عقود التأمين على المركز المالي للمنشأة والأداء المالي والتدفقات النقدية.

-نطاق المعيار:

يجب على الكيان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 عقود التأمين على: ¹

-عقود التأمين، بما في ذلك عقود إعادة التأمين، وإصدارها.

-عقود إعادة التأمين التي تحتفظ بها.

- عقود الاستثمار ذات المشاركة التقديرية التي تصدرها، بشرط أن تقوم المنشأة أيضًا بإصدار عقود التأمين.

❖ معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) استكشاف وتقييم الموارد

المعدنية

المطلب الاول: تعريف المعيار IFRS 6: استكشاف وتقييم الموارد المعدنية: هو البحث عن الموارد المعدنية (مثل المعادن، النفط، الغاز والموارد غير المتجددة المشابهة)، بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة معينة، مع تقييم الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج هذه الموارد

-خلفية عن المعيار IFRS 6: تتصف الصناعات الاستخراجية مثل: الموارد المنجمية، الحديد، البترول الخام، الغاز الطبيعي بأنها عمليات معقدة ، عالية المخاطر ، وتتطلب استثمارات ضخمة. بالإضافة يتطلب فارق زمني بين مرحلة الاستغلال ومرحلة الإنتاج و التسويق كذلك هناك تغيير هام في الممارسات المحاسبية.¹

1. التعاريف الرئيسية ل(IFRS6)

المصطلح	التعريف
أصول التنقيب والتقييم	النفقات المعترف بها كأصول وفقاً للسياسة المحاسبية.
نفقات التنقيب والتقييم	التكاليف المتكبدة قبل إثبات الجدوى الفنية والتجارية.
التنقيب والتقييم	يشمل البحث بعد الحصول على الحقوق القانونية، إضافةً إلى تقييم جدوى الاستخراج.

2. النشأة : أصدرت هيئة (IASC) في عام 2000 ورقة مناقشة تحتوي على دراسة مفصلة حول المحاسبة في الصناعات الاستخراجية، وركزت هذه الورقة على طريقة محاسبية أكثر توافقاً مع مبادئ طريقة المجموعات الناجحة، وتضمنت الدراسة أيضاً ممارسات السائدة لمساعدة (IASC) في تحديد القضايا الأساسية في محاسبة الصناعات الاستخراجية، وفي عام (2004) أصدر (IASB) مسودة معيار (IFRS6) "استكشاف الموارد الطبيعية وتقييمها"، وكان الهدف من هذه المسودة إدخال تحسينات للممارسات المحاسبية لأنشطة الاستكشاف والتقييم، والذي تم تبنيه

¹ - عبد القادر زواتنية، المعايير المحاسبية الدولية 2(IFRSs)، مطبوعة جامعية السنة أولى (01) ماستر، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2022/2021، ص49

بديلاً من معيار محاسبي خاص للصناعة النفطية بإصداراً موحدة مستقبلاً، واعتبر كعامل مطلع عام 2005 ويمكن القول إن المعيار جاء تلبية للحاجة الدولية و التي عبر عنها Cai، Wong بوجود مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة دولياً، والتي تسمح على المستوى العالمي بإعداد قوائم مالية مختلفة من خلال تخفيض المحاسبي بين الدول وتسهيل حركة رأس المال المالية، والتكامل بين الأسواق العالمية، وإذا ما عكسنا تلك الحاجة على القطاع النفطي نجد أن شركات هذا القطاع من الشركات العالمية والتي تعمل في مناطق متفرقة من العالم وبالتالي وجود معيار دولي متفق عليه يلبي حاجة محاسبية وقانونية واقتصادية مناسبة لتلك الشركات.¹

-المطلب الثاني: أهداف المعيار IFRS 6 :

يهدف إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية، وبشكل أكثر تحديداً، يهدف إلى:

-إدخال تحسينات محدودة لممارسات محاسبية حالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.

-تحديد أي نفقات الاستكشاف والتقييم يجب الاعتراف به كمصروف.

-إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصل للتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم 6، في حسن قياس أي تدني وفق معيار رقم 36.

-بيان الإفصاحات تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وعن تقييم المصادر الطبيعية.²

¹ - محمد قطيب، القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل IFRS6 دراسة حالة شركة SONATRACH قسم الحفر بقاعدة 24 فيبرايير بحاسي مسعود، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة غرداية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018-2019، ص14

² - شهدان عادل الغرباوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي، ط2020، ص155

المطلب الثالث: نطاق المعيار IFRS6:

يطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم ، والتي يتم تكبدها من قبل الوحدات فيما يتعلق باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية بما في ذلك (المعادن ، والنفط ، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المتماثلة) وتشمل الأنشطة المتأثرة بهذا المعيار البحث عن الموارد المعدنية فضلاً عن تحديد الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج هذه الموارد ويستثنى من نطاق هذا المعيار الآتي:

-النفقات التي تتكدها الوحدة من أجل الحصول على الحق القانوني لاستكشاف منطقة محددة.

-النفقات التي تتكدها الوحدة بعد إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية.¹

¹ - بابكر ابراهيم الصديق، زهير احمد علي، أثر تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS6) على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على عينة من شركة الاستكشافات النفطية ، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد 49، العدد145، 2024/6/27، ص156

المبحث الثاني: الخصائص المحاسبية لمعيار IFRS 6

المطلب الاول: متطلبات الاعتراف والقياس وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS6

-يمكن تحديد متطلبات الاعتراف والقياس للمعيار (IFRS6) ، بما يلي:

يتطلب هذا المعيار من الوحدة تحديد السياسة المحاسبية الخاصة بالنفقات والاعتراف بها كأصول (رسملة النفقات) استكشافاً وتقييماً وتطبيق تلك السياسة باتساق، وينبغي أن تأخذ تلك السياسة بالحسبان مدى الإنفاق المرافق للعملية الخاصة باستكشاف الموارد المعدنية، وأن يتم الاعتراف بتلك الأصول بالتكلفة، وفيما يأتي أمثلة عن أنواع النفقات التي يمكن إدراجها في الكلفة الأولية :

-تكاليف الحصول على حق الاستكشاف.

-تكاليف الدراسات الطبوغرافية، والجيولوجية، والجيوكيميائية، والجيوفيزيائية.

-تكاليف الحفر الاستكشافي.

-تكاليف العينات.

-تكاليف الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية.¹

¹ - عبد الغني خلادي، تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومعياري الإبلاغ المالي الدولي رقم 256 - مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، المجلد 15 ، العدد: 03 ، 31/12/2021 ، ص 246،247

-المطلب الثاني: طرق القياس الأولي:

يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسلة كأصل بالتكلفة

تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسمة بنود تكاليف الاستكشاف و التقييم مع تطبيق هذه السياسة باتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي ترسل أن تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف و استخراج المصادر الطبيعية (نفط أو غاز)، و فيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في الكلفة الأولية لتكاليف التقييم والاستكشاف التي يتم رسملتها (أصل):

-تكاليف الحصول على حق التنقيب Acquisition of right to explore .

-تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية، والجيوفيزيائية، والجيوكيميائية

Topographical, geological, geochemical, and geophysical studies

-تكاليف الاستكشاف Exploratory drilling

-تكاليف الحفر Trenching

-تكاليف العينات Sampling

-دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

-لا يتم رسمة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن أصل تكاليف التقييم والاستكشاف).

-ويتم إدخال مصادر تطوير وتقييم الموارد بموجب معيار رقم (38).

- عند التزام المنشأة بإزالة الأثر الناتج عن عملية التتقيب والاستكشاف، يتم الاعتراف بذلك كمطلوبات من خلال القطاع المختصات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37)¹.

-المطلب الثالث: القياس اللاحق بعد الاعتراف:

بعد الاعتراف المبدئي، تقوم المنشأة بالاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل.

وإذا استخدم نموذج إعادة التقييم سواء بموجب معيار (16) المصانع والممتلكات والمعدات أو بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، فيجب أن يكون التطبيق متسقاً مع الأصل كونه مصنفاً ملموساً أو غير ملموس.

إذا كان الأصل يصنف كأصل ملموس، يتم تطبيق معيار المحاسبة رقم (16)، وإذا كان يصنف كأصل غير ملموس، يتم تطبيق معيار رقم (38).

هذا التحول يتطلب معلومات أكثر موثوقية، ودون التأثير على الموثوقية، أو ستؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة، ولكن ليست على ملازمة².

-المطلب الرابع: قواعد اختبار انخفاض القيمة وفقاً لمعيار IAS 36

1) متى يجب إجراء اختبار انخفاض القيمة

¹ - سعود جابر مشكور العامري، المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS): أطر نظرية وتطبيقات عملية عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2021، ص26، 25.

² - المرجع نفسه، ص27.

يتم تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشرات تدل على احتمال انخفاض قيمة الأصل في كل فترة إعداد تقارير مالية.

أ. المؤشرات الخارجية:

- انخفاض ملحوظ في القيمة السوقية.
- تغيرات اقتصادية أو قانونية سلبية¹.
- زيادة في معدلات الفائدة قد تؤثر على معدل الخصم.
- القيمة الدفترية للمؤسسة أعلى من قيمتها السوقية.

ب. المؤشرات الداخلية:

- تلف أو تقادم الأصل.
- تغييرات في الاستخدام المخطط له.
- نتائج تشغيلية أقل من المتوقع.

(2) كيفية قياس انخفاض القيمة:

يتم مقارنة القيمة الدفترية للأصل مع قيمته القابلة للاسترداد:

القيمة القابلة للاسترداد = أعلى ما بين: القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، القيمة الاستعمالية (أي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل)

أ. طرق التقدير:

¹ - عيد القادر قادري، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة دفاتر بواذكس، العدد 06 / 09 / 2016، ص 66

• القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:

-تعتمد على السوق النشط إن وُجد.

-قد يتم استخدام آخر صفقة مُماثلة كأساس.

• القيمة الاستعمالية:

تعتمد على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل¹.

تُخصم باستخدام معدل خصم يعكس المخاطر.

• الإعتراف بخسارة الانخفاض:

إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد > القيمة الدفترية ⇒ يتم الاعتراف بالخسارة في قائمة الدخل.

لا يمكن تخفيض الأصل لأقل من (أ) قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع أو (ب) قيمته الاستعمالية أو (ج) صفر، أيهم أعلى.

• عكس خسارة الانخفاض:

يجب تقييم ما إذا كانت الخسارة لا تزال قائمة في كل فترة إعداد تقارير.

إذا زالت أسباب الخسارة أو تحسنت الظروف ⇒ يمكن عكس الخسارة ما عدا الشهرة (Goodwill).

• وحدات توليد النقد: (CGUs)

إذا لم يُنتج الأصل تدفقات نقدية مستقلة، يجب اختباره ضمن CGU.

¹ - المرجع نفسه، 67-69

يتم تخصيص الخسارة أولاً للـ"شهرة"، ثم لبقية الأصول بنسبة تناسبية.¹

المطلب الخامس: الفرق بين IFRS 6 والمعايير المحاسبية الدولية الأخرى

IFRS6 – التتقيب والتقييم عن الموارد المعدنية	المعايير الأخرى (مثل IAS 16، IAS 36، 38)
يطبق فقط على تكاليف التتقيب والتقييم قبل إثبات الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية (مثل النفط، الغاز، المعادن).	تطبق على أصول مثل الممتلكات والمعدات (IAS 16)، الأصول غير الملموسة (IAS 38)، وانخفاض القيمة (IAS 36).
يسمح للمنشآت بالاحتفاظ بسياساتها المحاسبية السابقة عند تطبيق IFRS لأول مرة، ويعفيها مؤقتاً من بعض متطلبات IAS 8.	تطلب المعايير الأخرى تطبيق سياسات محاسبية موحدة، ويلزم IAS 8 المنشآت باستخدام السياسات التي توفر معلومات موثوقة وملائمة.
يمكن استخدام نموذج التكلفة أو إعادة التقييم وفقاً لطبيعة الأصل (لموس أو غير ملموس)، لكن دون إطفاء ما لم يُنقل الأصل.	يتم القياس والتقييم وفقاً لمعايير محددة (IAS 16 و IAS 38)، وتشترط الإطفاء المنتظم للأصل حسب عمره النافع.
يُجرى فقط عند ظهور مؤشرات على انخفاض القيمة (مرونة أكبر).	IAS 36 يُطبق على نطاق أوسع ويتطلب اختبارات دورية وخاصة للشهرة والأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد.
الأصل قد يكون ملموساً أو غير ملموس بحسب نوع النشاط والنفقات.	IAS 16 يطبق على الأصول الملموسة، وIAS 38 على غير الملموسة، بحدود صارمة.

¹ - المرجع نفسه، ص 72، 73

التكاليف تُدرج حتى مرحلة إثبات الجدوى الفنية والاقتصادية.	بعد إثبات الجدوى، يجب تطبيق IAS 16 أو IAS 38 حسب نوع الأصل. ¹
---	--

المطلب السادس: تأثير الانتقال إلى تطبيق IFRS 6 على القوائم المالية

(1) تحسين الممارسات المحاسبية الخاصة بتكاليف الاستكشاف والتقييم

- معيار IFRS 6 جاء نتيجة الحاجة الدولية إلى تنظيم المعالجة المحاسبية لأنشطة استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

- المعيار يوفر إطاراً يحدّ من التباين المحاسبي بين الدول، ويسمح باستخدام سياسات محاسبية قائمة طالما أنها توفر معلومات موثوقة وملائمة.

- يساعد هذا على توحيد التقارير المالية عبر الدول، مما يعزز من قابلية المقارنة بين الشركات.

(2) تأثير مباشر على قائمة المركز المالي

رسمة التكاليف المرتبطة بالاستكشاف والتقييم كأصول، بدلاً من تسجيلها كمصاريف فورية هذا يؤدي إلى:

زيادة الأصول طويلة الأجل.

تحسين صورة المركز المالي.

تأخير الاعتراف بالمصاريف في قائمة الدخل.

¹ - المرجع نفسه، ص73

(3) تعزيز جودة المعلومات المالية

يساهم المعيار في تعزيز خصائص جودة المعلومات المالية، مثل:

-الملاءمة: تقديم معلومات تساعد على اتخاذ قرارات اقتصادية أفضل.

-التمثيل الصادق: عرض الأصول والالتزامات المتعلقة بالتقريب بدقة وموضوعية.

يُطلب من الشركات الإفصاح عن¹:

السياسات المحاسبية المتبعة.

تقديرات انخفاض القيمة (IAS 36) .

التكاليف المعترف بها كأصول.

(4) التأثير على الإفصاح والشفافية:

يفرض IFRS 6 متطلبات إفصاح دقيقة تتعلق بـ:

تكاليف التقريب.

التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأصول.

أي تغييرات جوهرية في التقديرات.

كل هذا يعزز من الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية.

(5) أهمية المعيار للقطاع النفطي:

¹ - ابراهيم الصديق، مرجع سابق، ص154

-نظراً لأن معيار IFRS 6 يركز على الأنشطة الاستخراجية، فإن تطبيقه في القطاعات مثل النفط والغاز ضروري.

-يساعد في معالجة تحديات مثل:

-عدم وجود معيار دولي سابق يعالج هذه الأنشطة.

-تنوع طرق المعالجة المحاسبية بين الدول.

خلاصة الفصل

في ختام هذا الفصل، يتّضح أن معيار IFRS 6 يمثل استثناءً محاسبياً مهماً ضمن المعايير الدولية، نظراً لخصوصية قطاع الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية، والذي يتميز بدرجة عالية من عدم التأكد والتقلبات الاقتصادية. ويهدف هذا المعيار إلى توفير إطار محاسبي يسمح للشركات بالاعتراف بالتكاليف المتعلقة بأنشطة الاستكشاف والتقييم وفقاً لسياسات محاسبية مرنة، مع الحفاظ على الشفافية وقابلية المقارنة بين الكيانات.

لقد تناولنا من خلال هذا الفصل أهم المفاهيم والتعاريف المتعلقة بالمعيار، إضافة إلى مجالات تطبيقه، وأهم المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها. كما تم التطرق إلى العلاقة بين IFRS 6 والمعايير الأخرى، وعلى رأسها IAS 36 المتعلق باختبار انخفاض القيمة، والذي

يُعد أساسياً في التعامل مع أصول الاستكشاف التي لا تدر إيرادات مباشرة في مراحلها الأولى.

ويمكن القول إن IFRS6 يوفر توازناً بين الحاجة إلى الاعتراف بالتكاليف الاستكشافية كأصول، وبين متطلبات الحيطة والحذر المحاسبي، مما يتيح للمؤسسات العاملة في هذا القطاع إعداد تقارير مالية أكثر تعبيراً عن واقعها الاقتصادي.

الفصل الثاني
تطبيق معيار
IFRS 6 في
قطاع النفط و
الغاز

تمهيد

يُعد قطاع النفط والغاز من أكثر القطاعات الاستراتيجية والحساسة في الاقتصاد العالمي، نظراً لتأثيره المباشر على الأمن الطاقوي والنمو الاقتصادي للدول. هذا القطاع يتميز بتعقيداته الفنية وارتفاع درجة المخاطرة في مراحله الأولية، خصوصاً مرحلة الاستكشاف والتقييم التي تُعد مرحلة حاسمة في دورة حياة المشاريع البترولية.

وفي ظل هذه الخصوصية، برزت الحاجة إلى وجود إطار محاسبي ملائم يعالج الجوانب المحاسبية والفنية المرتبطة بهذه المرحلة، وهو ما استجابت له المعايير الدولية من خلال إصدار المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 غير أن تطبيق هذا المعيار يواجه صعوبات وتحديات متعددة مرتبطة بطبيعة القطاع، منها ما هو تقني ومنها ما هو قانوني أو اقتصادي، مما يستدعي تحليلاً دقيقاً لخصوصيات هذا التطبيق.

في هذا الفصل، سنقوم باستعراض خصائص قطاع النفط والغاز وما يرتبط به من تكاليف استكشافية، ثم ننتقل إلى تحليل أبرز التحديات التي تعيق التطبيق الفعال لمعيار IFRS 6 في هذا المجال، قبل أن نختم بدراسات حالة عملية توضح كيف يتم تطبيق هذا المعيار من طرف بعض المؤسسات العالمية العاملة في القطاع.

إذا تطرقنا في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الاول: خصوصية قطاع النفط والغاز

المبحث الثاني: تكاليف التقييم والاستكشاف

المبحث الثالث: دراسة حالة عملية لتطبيق معيار IFRS 6

المبحث الأول: خصوصية قطاع النفط والغاز

المطلب الاول: الصناعة النفطية و مراحل الاستكشاف

تعرف الصناعة النفطية على أنها مجموعة النشاطات أو الفعاليات أو العمليات الصناعية المتعلقة باستغلال الثروة النفطية، سواء بإيجادها خاماً وتحويل ذلك إلى منتجات سلعية صالحة للاستعمال والاستهلاك المباشر أو غير المباشر من قبل الإنسان.

كما تعرف أيضاً على أنها الصناعة التي تتضمن على عدة مراحل وأنواع مختلفة، وهي تجمع الصناعة الاستخراجية والصناعة التحويلية وحالاتها ومراحل وصناعات متكاملة. فالصناعة النفطية تشمل إنتاج النفط والغاز، النقل والتكرير، التسويق والتوزيع وكذلك الصناعات المرتبطة بها أي الصناعات القائمة على المنتجات النفطية أو ما يطلق عليها البتروكيماوية.¹

الصناعة الاستخراجية (النفطية) عبارة عن مجموعة من النشاطات و الفعاليات والقرارات والسياسات المتعلقة باستخراج و إنتاج و توزيع و استهلاك للسلع النفطية سواء بصورة خام أو في صورة منتجات، و تمر بعدة مراحل قبل أن تصل إلى المستهلك الأخير، والصناعة النفطية من الصناعات المعقدة والتي تتميز بخصائص تختلف عن باقي الصناعات الأخرى وأبرزها عامل الخطورة وعدم التأكد لاسيما في المرحلة الأولى (البحث والاستكشاف)، والمحاسبة وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات عن نشاط أو أداء الوحدة الاقتصادية، وتستخدم المحاسبة الوحدات النقدية كوسيلة لقياس عناصر القوائم المالية وقياس المتغيرات التي تطرأ على هذه العناصر وربطها بفترة زمنية محددة، وتنشأ التغيرات نتيجة العمليات و الأحداث التي تتأثر بها الوحدة الاقتصادية، ونتيجة لذلك توصيل الآثار الاقتصادية المترتبة على

¹ - شاكر عبد الكريم البلادي و حسنين سعد خلف، "تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS 6)"، مقال علمي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2018، ص7.

عمليات و أحداث المشروع وتجميعها إلى أطراف متعددة تهتم بمتابعة نشاطات وأعمال المشروع.

-خصائص الصناعة النفطية:

إذا كان النشاط الصناعي النفطي متعدد في مراحله ومتنوع في مجالاته وبصورة واسعة ومتراصة فإن هذه الصناعة عموماً لها من السمات أو الخصائص ما يجعلها متميزة عن بقية النشاطات الاقتصادية الصناعية الأخرى. ومن أهم هذه الصفات والخصائص كالاتي:

-تتطلب الصناعة النفطية توفير رؤوس أموال بكميات كبيرة بل وضخمة جداً من أجل استغلال الثروة النفطية، بسبب تعدد وتنوع المراحل الصناعية وطبيعة الثروة النفطية. حيث إن ضخامة رؤوس الأموال في الصناعة النفطية تتفاوت أو تتباين من منطقة إلى أخرى ومن مرحلة إلى أخرى، بسبب تباين مكان تواجد النفط. إضافة إلى تعدد خصائص الثروة النفطية (عدم التجانس) وكيفية استغلالها.

- تتطلب الصناعة النفطية وتقوم على وسائل ومعدات عمل وإنتاج متطورة ومعقدة ومتقدمة فنياً وتكنولوجياً.

- تتميز الصناعة النفطية بالتكامل الرأسي، حيث تتداخل مراحل إنتاج النفط بصورة يصعب معها أحياناً الفصل بين نفقات بعض المراحل وبعضها الآخر. ويمكن تلخيص هذه المراحل في (البحث والاستكشاف، الحفر والتنقيب، الاستخراج والإنتاج، التجميع، النقل، التخزين، التقطير، التنقية، التكرير، المزج والتركيب، التصنيع، التوزيع والتسويق)¹

-يعتمد النشاط الصناعي النفطي بصورة كبيرة وغالبية على العمل المركب أي العمل المتطلب مهارات وفنيات عالية وتدريب خاص وتحصيل علمي متقدم وعالي، مما يؤدي إلى

¹ - راوي أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق، " دار العظماء، العراق، 2016، ص 44

ضخامة حجم الاستثمارات الرأسمالية اللازمة في مراحل الصناعة النفطية وخاصة المرحلة الأولية (مرحلة المنبع) والذي يعني ضخامة حجم النفقات الثابتة (تعتبر هذه الخاصية السبب الرئيسي في اعتماد معظم الدول المنتجة، على الشركات العالمية في بدء إنتاج النفط لكون معظم هذه الدول نامية لا تملك التكنولوجيا ولا رؤوس الأموال للإقامة مثل هذه الصناعة.

-تتسم الصناعة النفطية بارتفاع هوامش المخاطرة في معظم المراحل الإنتاجية، وخاصة في المرحلة الخاصة بالبحث والتنقيب. وذلك بسبب القيام بإنفاق استثماري عال وكبير ولفترات زمنية ليست بالقصيرة من دون التحقق من وجود الثروة النفطية أم لا وهل هي بكميات كبيرة ونوعيات جيدة مما يبرر استغلالها اقتصادياً.

-إن المادة الأولية التي تقوم وتعتمد عليها الصناعة والنشاط النفطي هي مادة ناضبة وغير متجددة في الطبيعة أي أن حياة الصناعة النفطية هي لفترة زمنية محدودة ومعلومة. وعليه فإن الصناعة النفطية تتوقف على مدى تطور نسبة تقديرات الاحتياط النفطي.

-تتميز الصناعة النفطية بطول فترات الإنتاج، مما يزيد من آثار سرعة تغير التكنولوجيا وتغير طبيعة سوق كل عنصر من عناصر الإنتاج، وتغير طبيعة سوق النفط واختلاف هوية الملكية أو الاحتكارات، وتغير السعات الإنتاجية، وصعوبة حساب تغيرات أسعار صرف العملات المستخدمة في حساب النفقات.¹

-نتيجة لكون النفط مادة إستراتيجية، فإن المنتجين يفضلون الاحتفاظ بحجم نفقات الإنتاج في سرية تامة مما يعني لجوء الدارسين والمهتمين بالطاقة إلى التقديرات.

-تتميز الصناعة النفطية باتساع نطاق نشاطها، الذي يمتد ليشمل السوق الدولية، فنجد أن إنتاج النفط يعتمد بصورة كبرى على الشركات العالمية، كما أن تعدد مراحل إنتاجه يؤدي

¹ - المرجع نفسه، راوي أحمد عمر، ص46

إلى توزيع هذه المراحل على عدد كبير من الدول. مما يعني تباين النفقات في المراحل المختلفة، حسب أسعار عناصر الإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة وأسعار الصرف.

-مراحل الصناعة النفطية:

أ. مرحلة الاستطلاع والاستكشاف Exploration Stage :

تمثل مرحلة البحث والاستكشاف المرحلة الأولى والأساس للصناعة النفطية والتي تهدف إلى استكشاف النفط والغاز، تقوم من خلالها شركات البترول باستكشاف مكامن النفط والغاز في باطن الأرض، فالخطوة الأولى في عمليات البحث هي تحديد المنطقة الجغرافية التي سيتم البحث فيها، وبعدها تتم عملية الاستطلاع الأولي باستخدام الوسائل الجيولوجية لمعرفة إمكانية استخراج البترول بكميات تجارية أم لا وقد تعددت طرائق الاستكشاف على مر التاريخ من تحديد المواقع النفطية من خلال التسرب النفطي على سطح الأرض وصولاً إلى دراسة الطبقات المختلفة في باطن الأرض وعلى مستوى أعماق تصل إلى عشرات الكيلومترات للكشف عن المكامن النفطية، ويمثل العنصر البشري المحرك الأساس لهذه المرحلة، ويرى SASB بأن صناعة الاستكشاف والإنتاج من الصناعات التي تتصف بكثافة رأس المال وتتميز بمخاطر عالية، مقابل عوائد مرتفعة، وتجدر الإشارة إلى أن الاندثار في هذه المرحلة يمكن أن يصل إلى نسبة 50 % من إجمالي تكاليف الاستكشاف.

وتعد المعلومات المتولدة في هذه المرحلة ذات قيمة كبيرة لما تمثله من رصيد أساسي لقادة الشركات حيث أدت هذه المعلومات إلى تخفيض تكلفة الفشل التي قد تحدث في المرحلة

الثانية (الحفر) والتي يتم فيها التأكد من وجود النفط أو الغاز، وتستخدم في هذه المرحلة العديد من الطرائق والمسوحات المتتابعة ومنها¹ :

المسح الجوي، والمسح الجيوفيزيائي الذي يشتمل على المسح الجيوكيميائي والمسح الزلزلي والمسوحات الجاذبية والمغناطيسية، وأخذ الحفر الاستكشافي.

- تأسيسا على ما تقدم يمكن القول بأن الصناعة النفطية من الصناعات المعقدة لاسيما في المرحلة الأولى البحث والاستكشاف والتي تتطلب وقتا وجهدا ومبالغ مالية ضخمة يلزم إنفاقها قبل التوصل إلى وجود النفط من عدمه، وبعد استعراض مفهوم ومراحل هذه الصناعة المهمة و قياس محاسبي تبرز الحاجة لبيان معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتكاليف موارد الطبيعية.

ب. مرحلة الحفر والتطوير **Drilling and Development Stage** : تعد مرحلة الحفر والتطوير حلقة الوصل بين مرحلة الاستكشاف وبين مرحلة الإنتاج فليس أفضل من الحفر لاستخراج الموارد من باطن الأرض بل أنها الطريقة العملية الوحيدة المعروفة لاستخراجها.

ج. مرحلة الإنتاج أو الاستخراج **Production or extraction stage** : في هذه

المرحلة تبدأ عمليات الإنتاج الفعلية للنفط الغاز واستخراجهم من باطن الأرض و أي منتجات أخرى يتم استخلاصها عند المعالجة من ذات الحقل، وتضم مجموعة من الفعاليات الاقتصادية والفنية التي تعمل على تهيئة البترول الخام لأغراض معدا لنقله إلى مراكز التصدير الاستخراج ويصبح.

¹ - أمينة مخلفي، مدخل الى الاقتصاد البترولي (اقتصاد النفط) الجزء 1 INTRODUCTION A L ECONOMIE PETROLIERE، ورقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، 2013/2014، ص6

- د. مرحلة التقييم **Evaluation or Appraisal** : يتم في هذه المرحلة تقييم الجدوى الاقتصادية للنفط والغاز المكتشف، و تتمثل أنشطة هذه المرحلة في تحديد الكمية والنوعية.¹
- هـ. مرحلة الإقفال **Closure**: يقصد بالإقفال وقف الإنتاج وإزالة المعدات والتجهيزات، وتسوية الموقع بصورة مناسبة، تمهيدا لتسليمه ويتم الإقفال بعد نضوب المورد، ولم يعد الإنتاج ممكنا بكميات تجارية وفي حالة ما إذا كان الإنتاج في المياه المغمورة، فإنه يتم أيضا عند الإزالة استبعاد منصة الإنتاج والأنابيب المرتبطة بها.

المطلب الثاني: خصائص النشاط الاقتصادي لقطاع النفط والغاز

يشكل قطاع النفط والغاز أحد أبرز القطاعات الاقتصادية وأكثرها تأثيراً على الصعيدين الوطني والدولي، لما يتمتع به من خصائص فريدة تُميّزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية التقليدية. وتعود هذه الخصوصية إلى الطبيعة الفيزيائية للموارد النفطية، وخصائص السوق الدولية، وأثرها العميق في المالية العامة والتجارة الخارجية للدول المنتجة. وفيما يلي أبرز خصائص النشاط الاقتصادي لهذا القطاع:

-النفط والغاز موارد ناضبة (غير متجددة):

يتميز قطاع النفط والغاز بكونه يعتمد على موارد طبيعية ناضبة، ما يعني أنها قابلة للنفاذ، وبالتالي فإن ندرتها وتناقصها المستمر يشكلان سمة اقتصادية مركزية. ونتيجة لذلك، فإن عملية استغلال هذه الموارد تخضع لمعادلة بين ما يتم استخراجه حالياً وبين ما يجب تركه للأجيال القادمة. وقد أشار الملف إلى أن استهلاك هذه الموارد يتم وفق نموذج "قاعدة هوتلينج"، والذي يهدف إلى تحديد السعر الأمثل للنفط عند نقطة معينة من الزمن، آخذاً في

¹ - المرجع نفسه، أمينة مخلفي، ص7-8

الحسبان أن الندرة سترفع سعر المورد في المستقبل، مما يبرر الاحتفاظ بجزء منه حالياً دون استخراجه¹.

-كثافة رأس المال وارتفاع التكاليف الاستثمارية:

القطاع النفطي يحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة في جميع مراحله، خاصة في مرحلة الاستكشاف، حيث يتم ضخ أموال طائلة في أنشطة تنقيب قد لا تؤدي بالضرورة إلى اكتشاف تجاري للنفط أو الغاز. ويزيد من حدة ذلك صعوبة التضاريس، أو وجود الاحتياطات في أعماق البحر أو المناطق غير المستقرة جيوسياسياً..

-احتكار التكنولوجيا وضعف السيادة التقنية:

من الخصائص الاقتصادية المميزة لهذا القطاع أن التكنولوجيا المطلوبة للبحث والاستكشاف والتكرير والنقل معقدة ومتقدمة، وغالباً ما تكون محتكرة من طرف الشركات متعددة الجنسيات الكبرى. هذا يجعل الدول النامية المنتجة للنفط والغاز رهينة للشركات الأجنبية، ويفرض عليها نمطاً من التبعية التقنية التي تحدّ من قدرتها على تحقيق سيادة اقتصادية كاملة على مواردها.

-التقلبات السعرية الشديدة:

يتسم سوق النفط والغاز بتقلبات حادة في الأسعار، تعود إلى عدة عوامل، منها طبيعة السوق العالمية، والعرض والطلب، وتدخلات الدول الكبرى، والعوامل الجيوسياسية (حروب، أزمات، عقوبات). كما تلعب المضاربات المالية في الأسواق الآجلة دوراً كبيراً في تضخيم

¹ - عامر حسين خضير، مصطفى عطية الغندور، وآخرون، "أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية 41، عدد 1 (2017): 1-56ص8-9

هذه التقلبات، مما يؤثر بشكل كبير على إيرادات الدول المنتجة ويجعل ميزانياتها العامة عرضة للتقلب..

-قلة المرونة في العرض على المدى القصير:

نظراً لطبيعة المشاريع النفطية وطول دورة الاستثمار، لا يمكن للعرض النفطي أن يستجيب بسرعة للتغيرات في الطلب أو الأسعار. فعملية اكتشاف بئر جديد وتطويره تستغرق عدة سنوات، ما يجعل قطاع النفط بطيء التفاعل مع الأسواق على المدى القصير. هذه الخاصية تساهم في تفاقم التقلبات السعرية¹.

-الأهمية الجيوسياسية والوظيفة الاستراتيجية للنفط والغاز:

للنفط والغاز دور استراتيجي يتجاوز الاعتبارات الاقتصادية البحتة. فقد أشار الملف إلى أن الدول الصناعية الكبرى تعتبر هذه الموارد "مواد حيوية" لضمان أمنها الطاقوي، وتسعى بشتى الوسائل لضمان تدفقها الآمن. وبهذا المعنى، فإن قطاع النفط والغاز ليس مجرد قطاع إنتاجي، بل أداة ضغط ومساومة دولية.

-ضعف التشابك مع القطاعات الأخرى وظهور "المرض الهولندي":

تعاني الاقتصادات الريعية النفطية من ضعف في ربط قطاع النفط والغاز بالقطاعات الإنتاجية الأخرى مثل الصناعة والزراعة، مما يعيق التنويع الاقتصادي. ويشير الملف إلى ما يُعرف بـ"المرض الهولندي"، حيث يؤدي تدفق العوائد النفطية إلى ارتفاع سعر صرف العملة المحلية، ما يضعف الصادرات غير النفطية ويضر بالقطاعات الأخرى.

المطلب الثالث : التكاليف المرتبطة بمرحلة التنقيب والتقييم في قطاع النفط والغاز

¹ - المرجع نفسه، عامر حسين خضير، مصطفى عطية الغندور، ص11،10

1-المعالجة المحاسبية للنفط والغاز

يوجد طريقتان مقبولتان قبولاً عاماً في شركات التنقيب عن النفط والغاز تستخدمان في

المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث وهي:

- طريقة الجهود الناجحة Successful Effort Method

- طريقة التكلفة الكلية Full Cost Method

• طريقة الجهود الناجحة

يتم بموجب طريقة الجهود الناجحة الواردة ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (19) فإنه

يتم رسلة جميع تكاليف التنقيب والاستكشاف للآبار والمناجم الناجحة فقط . أما الآبار

والمناجم غير الناجحة سواء في المجدية اقتصادياً أو الفارغة (dry holes) فتعتبر

مصاريف إرادية، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تحفظاً.

• طريقة التكلفة الكلية

أما طريقة التكلفة الكلية فإنها ترسل تكاليف التنقيب للآبار أو المناجم الناجحة وغير

الناجحة، وذلك ضمن لكل مركز تكلفة مع العلم ان مركز التكلفة قد يكون دولة معينة أو

مجموعة دول.¹

2 -تكاليف التنقيب والتقييم

1. الأنشطة الجيولوجية والجيوفيزيائية:

تشمل التكاليف المتعلقة بجمع البيانات الأولية حول التركيب الجيولوجي للمنطقة المستهدفة،

وذلك باستخدام تقنيات مثل المسح الزلزالي ثنائي أو ثلاثي الأبعاد، بالإضافة إلى الدراسات

¹ - سعيداني محمد السعيد، مطبوعة المعايير الدولية للعداد التقارير المالية IFRS، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
غرداية، 2012، ص32، 30

الجيوكيميائية والجيوفيزيائية. تُستخدم هذه البيانات لتحديد المواقع المحتملة لتجمعات الهيدروكربون، مما يساهم في تقليل المخاطر الجيولوجية قبل الحفر.

2. تكاليف حفر الآبار الاستكشافية:

تغطي هذه التكاليف جميع النفقات المرتبطة بحفر آبار استكشافية بغرض التحقق من وجود النفط أو الغاز تحت السطح. وتشمل تكاليف المعدات، والخدمات الحقلية، ونقل الأجهزة¹ وإعداد الموقع، بالإضافة إلى الأجور المدفوعة للعمال الفنية. وقد يتم حفر أكثر من بئر استكشافي في المنطقة الواحدة لتأكيد وجود كميات تجارية.

3. دراسات التقييم الفني والتجاري:

تمثل التكاليف المرتبطة بتحليل البيانات الناتجة عن الحفر والمسوحات، بهدف تقييم الجدوى التقنية والتجارية لتطوير الحقل. وتشمل هذه الدراسات تقدير كميات الاحتياطي، وخصائص المكنن، وتكلفة التطوير، وأسعار السوق، ومعدل العائد على الاستثمار. تُعد هذه التقييمات ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار النهائي (FID).

4. رسوم الامتياز والتراخيص:

تشمل المبالغ التي تُدفع مقابل الحصول على حقوق التنقيب والتقييم من الدولة أو الجهة المالكة للموارد. وقد تكون هذه الرسوم على شكل مبالغ مقطوعة، أو دفعات دورية، أو رسوم توقيع تُسدد عند إبرام الاتفاقية. وتُعد جزءاً من التكاليف المبدئية التي تتحملها الشركات قبل الدخول في العمليات الفعلية.

5. تكاليف البنية التحتية المؤقتة:

¹ -IFRS Foundation, IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, 2023, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-6-exploration-for-and-evaluation-of-mineral-resources.P23+25>

تغطي هذه التكاليف إنشاء مرافق مؤقتة تُستخدم فقط في مرحلة التنقيب والتقييم، مثل الطرق الترابية للوصول إلى الموقع، ومخيمات الإقامة للعمال، والمرافق اللوجستية لنقل المعدات. لا تُصنّف هذه المرافق ضمن أصول التطوير والإنتاج ما لم تُستخدم لاحقًا في تلك المراحل.¹

المبحث الثاني: تحديات تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط والغاز

يُعد معيار "IFRS 6 الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية" من المعايير الدولية التي تم اعتمادها كمرحلة انتقالية لمعالجة القضايا المحاسبية المرتبطة بأنشطة الاستكشاف والتقييم، خاصة في قطاعي النفط والغاز. ورغم ما يوفره المعيار من مرونة، فإن تطبيقه العملي يكشف عن عدد من التحديات المفصلية. يستعرض هذا المبحث أبرز هذه التحديات مع تحليل أثرها على جودة المعلومات المالية.

المطلب الأول: صعوبة تقدير التكاليف المستقبلية

-تقدير التكاليف المستقبلية في قطاع النفط والغاز يواجه عدة تحديات ناتجة عن الطبيعة المعقدة وغير المؤكدة للأنشطة الاستكشافية والتقييمية، ومنها:

¹ - IFRS Foundation,P26

-عدم اليقين في التقديرات الجيولوجية والهندسية: تقديرات الاحتياطيات تعتمد على بيانات غير مكتملة يتم تحديثها باستمرار خلال مراحل الاستكشاف والإنتاج، مما يؤدي إلى صعوبة في تقدير الإيرادات أو التكاليف المستقبلية بشكل دقيق.

-استخدام تقديرات مختلفة للموارد والاحتياطيات: غياب توحيد عالمي في تصنيفات الموارد يجعل من الصعب تحديد القيمة الاقتصادية أو المستقبلية بدقة.

-التأجيل في الاعتراف بالهبوط في القيمة: معيار IFRS 6 يسمح بتأجيل اختبار الهبوط في القيمة حتى تظهر مؤشرات واضحة، مما قد يؤدي إلى تقارير مالية لا تعكس بشكل دقيق الانخفاضات المحتملة في قيمة الأصول.¹

المطلب الثاني: التغيرات السعريّة وتقلبات الأسواق

-هذا التحدي يؤثر مباشرة في تقييم الأصول واتخاذ القرارات بشأن الاستثمار في الاستكشاف أو التقييم:

-تقلب أسعار النفط والغاز يؤثر على مدى الجدوى الاقتصادية للاستمرار في المشاريع الاستكشافية، وهو ما ينعكس على اختبارات الهبوط في القيمة والإفصاحات المرتبطة بها

-عدم القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بسبب التذبذب العالي في الأسواق، مما يجعل من الصعب تطبيق نموذج "القيمة القابلة للاسترداد" في حالات الهبوط بدقة.

المطلب الثالث: التأثير القانوني والبيئي على التكاليف

¹ - A. Smith and B. Jones, "Accounting Systems in the Oil and Gas Industry: Challenges and Best Practices," Journal of Energy Accounting 15, no. 2 (2021): 45-60.

-التشريعات البيئية والتنظيمية تفرض تحديات إضافية تتعلق بإثبات الأصول أو الاعتراف بالمخصصات:

-تكاليف إزالة الأصول والتأهيل البيئي (Decommissioning) يجب تقديرها واحتسابها ضمن الأصول، إلا أن تقدير هذه التكاليف يخضع لتغيرات تشريعية وتقنية مما يزيد من عدم اليقين.

-التغير في القوانين أو شروط الامتيازات يؤدي أحياناً إلى فقدان الحقوق أو إلزام الشركات بتحمل تكاليف إضافية غير متوقعة، وهو ما يتطلب مراجعة مستمرة للافتراضات المحاسبية.

-المساءلة الاجتماعية والبيئية تزيد من الحاجة للإفصاح عن التزامات بيئية محتملة، والتي يصعب قياسها بدقة في المراحل المبكرة للاستكشاف.

-تعدد السياسات المحاسبية وضعف الاتساق¹

-يسمح IFRS 6 مؤقتاً باستخدام السياسات المحاسبية السابقة، مثل طريقة الجهد الناجح أو التكلفة الكاملة، مما يؤدي إلى تباين في المعالجة بين الشركات وصعوبة في المقارنة التحليلية. وقد عززت الفقرة 6 من المعيار هذا الاستثناء، مما أضعف الاتساق في التقارير.

-محدودية اختبار انخفاض القيمة

-لا يفرض المعيار إجراء اختبار دوري إلزامي لانخفاض القيمة، بل يربط ذلك بوجود مؤشرات محددة، مما قد يؤدي إلى تأخير الاعتراف بالخسائر. وقد أوضحت الفقرة 20 من المعيار هذه النقطة، مما يسمح بمرونة زائدة قد تضر بالمستخدمين.

¹ - Deloitte, Applying IFRS in the Oil and Gas Sector, 2020, <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/energy-and-resources/articles/applying-ifs-in-oil-and-gas-sector.html>.

المبحث الثالث: دراسات حالة عملية

المطلب الاول : عرض أمثلة عملية من شركات النفط والغاز تطبق معيار IFRS6

يُعد معيار IFRS 6 من المعايير الأساسية التي تُنظم معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم في قطاع النفط والغاز. وتبرز أهمية هذا المعيار في بيئة يتسم نشاطها بعدم اليقين وارتفاع التكاليف. في هذا المبحث، سيتم عرض دراسات حالة حقيقية توضّح كيف تطبق بعض الشركات الكبرى هذا المعيار، مع إبراز التحديات والاختلافات في التطبيق.

1. دراسة: "تأثير اعتماد IFRS على البيانات المالية لشركات النفط والغاز المدرجة في

نيجيريا"¹

-المؤلف Bala, M. :

الجهة المانحة: جامعة أبيرتاي (Abertay University) ، المملكة المتحدة.

السنة: 2015.

الوصف: تُعد هذه الدراسة من أوائل الأبحاث التجريبية التي تناولت تأثير اعتماد IFRS على البيانات المالية لشركات النفط والغاز المدرجة في نيجيريا. استخدمت الدراسة استبيانات لتحليل جودة التقارير المالية بعد اعتماد IFRS ، مع التركيز على معيار IFRS6.

2. دراسة: "خيارات المحاسبة في IFRS 6 وأثرها على القيمة السوقية لشركات النفط

والغاز في نيجيريا"²

-المؤلف Alabi :

-الجهة النشرة: مجلة عالم الإدارة (Journal of Management World) .

-السنة: 2025.

¹ - Murtala Zakari, "International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption and Its Impact on Financial Reporting: Evidence from Listed Nigeria Oil and Gas Companies," Asian Journal of Finance & Accounting 9, no. 1 (2017): 295–306.

² - Joseph Seun Kolawole, Adeyemi Wasiu Alabi, and Niyi Solomon Awotomilusi, "IFRS 6 Accounting Options and the Value Relevance of Oil & Gas Firms in Nigeria," Journal of Management World 2 (2025): 44–63.

-الوصف: تناولت الدراسة العلاقة بين خيارات المحاسبة المتاحة في IFRS 6 والقيمة السوقية لشركات النفط والغاز في نيجيريا، مع التركيز على مؤشرات مثل Tobin's Q والقيمة السوقية.

دراسة حالة: شركة سوناطراك ومدى تطبيقها لمعيار IFRS 6

الموقع: مديرية الإنتاج الجهوية - حاسي مسعود

النشاط: استكشاف وإنتاج ونقل المحروقات (النفط والغاز)

الهدف: تقييم مدى تطبيق معيار IFRS 6 لقياس تكاليف استكشاف الموارد الطبيعية.

النتائج الأساسية:

-تعتمد سوناطراك طريقة "التكلفة الكلية" لقياس تكاليف الاستكشاف وفق IFRS 6

-يتم القياس بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري) ويُدرج في حسابات "تحت التنفيذ" خلال مرحلة البحث

-تواجه الشركة تحديات تتعلق بتعدد السياسات المحاسبية، ما يسبب مشاكل في توحيد القوائم المالية وتفسيرها

-بالرغم من عدم وجود مدونة خاصة بالقياس المحاسبي، تطبق الشركة المعايير الدولية ضمناً في سياساتها المحاسبية

-تمت مقابلة مسؤولين في مصلحة المحاسبة التحليلية، وأكدوا التزام الشركة بالإفصاح والقياس وفق IFRS

3. دراسة: "أثر تطبيق المعيار الدولي IFRS 6 في شركات استخراج النفط والغاز على

جودة أرباحها المحاسبية – بحث تطبيقي على شركة نفط البصرة¹

-المؤلفون: أ. د. شاكر عبد الكريم البلداوي، حسنين سعد خلف السعدي

-الجهة الناشرة: مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء

-السنة: 2019

-الوصف:

-هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق معيار IFRS 6 على جودة الأرباح المحاسبية في شركة نفط البصرة. واعتمد الباحثان على بيانات مالية للشركة وتحليلها وفقاً لمتطلبات

IFRS6

-نتائج الدراسة:

-تعتمد الشركة حالياً سياسات محاسبية تتعارض مع متطلبات IFRS 6 ، حيث يتم الاعتراف بأرباح غير ناتجة عن أنشطة فعلية.

-أوصت الدراسة بتبني سياسة "الجهود الناجحة" بدلاً من "التكلفة الكلية"، مما يسهم في تحسين جودة الأرباح وشفافية البيانات المالية.

-أكدت النتائج أن غياب التوافق مع IFRS 6 يؤثر سلباً على جودة الإفصاح المالي ويقلل من موثوقية المعلومات المحاسبية.

¹ - شاكر عبد الكريم البلداوي، وحسنين سعد خلف السعدي، "أثر تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) في شركات استخراج النفط والغاز ودوره في تعزيز جودة أرباحها المحاسبية – بحث تطبيقي على شركة نفط البصرة"، مجلة الإدارة والاقتصاد 42، عدد 120، الجزء 2 (2019): 181-198.

4. دراسة: "المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار - (ENTP) الجزائر"¹

-المؤلفون: خلادي عبد الغني، ضيف الله محمد الهادي

-الجهة: مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية - جامعة الوادي

-السنة: 2021

-الوصف:

تُقيم الدراسة مدى توافق المعالجة المحاسبية في شركة ENTP الجزائرية مع متطلبات معيار IFRS 6 ، من خلال مقارنة النظام المحاسبي المالي المحلي (SCF) بأساليب IFRS ، مع تطبيق ميداني لنفقات الاستكشاف على مستوى الحقول.

-نتائج الدراسة:

-لا تعتمد المؤسسة معيار IFRS 6 رسميًا، لكنها تستخدم طريقة "الرسملة الكلية" حاليًا.
-تمت مقارنة هذه الطريقة مع طريقة "الجهود الناجحة"، وأظهرت النتائج أن الطريقة الأخيرة أكثر تعبيرًا عن الأداء الفعلي لأعمال الاستكشاف.

-عدم تبني IFRS 6 أدى إلى إظهار أرباح محاسبية غير حقيقية نتيجة إطفاء التكاليف على مدى زمني طويل.

-الاختلاف في عرض القوائم المالية وتعدد بدائل القياس المحاسبي خلق تضاربًا بين الإفصاح المالي المحلي والدولي، خاصة في حالة إعداد قوائم مالية موحدة.

-المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية لتوضيح تأثير IFRS 6

¹ - خلادي عبد الغني، وضيف الله محمد الهادي، المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) - الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، 2020.

- يُظهر تحليل القوائم المالية لهذه الشركات أن تطبيق - IFRS 6 أو عدمه - يؤدي إلى تباين كبير في جودة المعلومات المالية، وخاصة فيما يتعلق بالأرباح والأصول والإفصاح. ففي الشركات التي تعتمد طريقة "الجهود الناجحة"، يتم تحميل تكاليف الآبار الفاشلة مباشرة إلى قائمة الدخل، مما يؤدي إلى أرباح أقل لكنها أكثر تعبيراً عن الواقع، ويعكس أداءً حقيقياً يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرار الاستثماري.

أما في الشركات التي تطبق طريقة "التكلفة الكلية"، كما هو الحال في سوناطراك و نفط البصرة و ENTP، فإن رسملة جميع التكاليف - بما في ذلك الفاشلة - يؤدي إلى تضخيم بند الأصول الثابتة، وتقليل المصروفات في قائمة الدخل، مما يُنتج أرباحاً محاسبية قد لا تكون مستندة إلى أداء فعلي. هذا النوع من المعالجة يُضعف جودة الأرباح ويشوّه صورة الأداء المالي، خاصة إذا لم يترافق مع إفصاح كافٍ عن طبيعة التكاليف المخزّنة في الأصول.

كما يُلاحظ أن الإفصاح المالي كان أفضل نسبياً في الشركات النيجيرية التي تبنت IFRS رسمياً، مقارنة بنظيراتها في الجزائر والعراق، حيث لا يزال النظام المحاسبي المحلي يُشكّل عائقاً أمام التطبيق الكامل للمعيار.

وعليه، فإن تحليل هذه القوائم المالية يوضح أن اختيار السياسة المحاسبية المناسبة، وتطبيق IFRS 6 بطريقة متكاملة، يُعدّان أمراً حاسماً لضمان موثوقية وشفافية المعلومات المحاسبية، مما ينعكس إيجاباً على تقييم المستثمرين لأداء الشركة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تبين أن قطاع النفط والغاز يتمتع بخصوصيات فنية واقتصادية تجعله يختلف عن باقي القطاعات، لا سيما في ما يتعلق بمراحل الاستكشاف والتقييم، والتي

تتسم بارتفاع مستوى المخاطرة وكبر حجم الاستثمارات المطلوبة. هذه الخصائص تبرر الحاجة إلى إطار محاسبي خاص يتلاءم مع طبيعة هذه الأنشطة، وهو ما يتيح معيار IFRS 6.

كما أظهر التحليل أن تطبيق هذا المعيار يواجه مجموعة من التحديات، أهمها صعوبة التقدير المحاسبي للتكاليف المستقبلية، والتأثر الكبير بتقلبات أسعار النفط والغاز في الأسواق العالمية، إلى جانب القيود القانونية والبيئية التي تؤثر على الإفصاح المحاسبي.

أما من خلال دراسات الحالة العملية، فقد تبين أن تطبيق IFRS 6 يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية المتعلقة بأنشطة التنقيب، إلا أن فعاليته تختلف من مؤسسة لأخرى حسب مدى التزامها بالمعايير الدولية ومدى تطور بيئتها المحاسبية والرقابية.

وبالتالي، فإن نجاح تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط والغاز يرتبط بدرجة كبيرة بمدى جاهزية المؤسسات من حيث نظمها المحاسبية، والبيئة التشريعية والتنظيمية التي تعمل ضمنها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة بالمديرية

الجهوية للإنتاج

سوناطراك حاسي الرمل

تمهيد

بعد أن تم التطرق في الفصلين الأول والثاني إلى الإطار النظري لمعيار IFRS 6 ، من حيث المفاهيم الأساسية والمعالجة المحاسبية المرتبطة بأنشطة الاستكشاف والتقييم في قطاع النفط والغاز، بالإضافة إلى الإطار العام لاعتماد المعايير الدولية في الجزائر، يأتي هذا الفصل ليركز على الجانب التطبيقي من الدراسة.

يهدف هذا الفصل إلى تقييم مدى تطبيق معيار IFRS 6 في البيئة الجزائرية من خلال دراسة ميدانية أجريت على مستوى مديرية الصيانة بالأغواط، باعتبارها إحدى المؤسسات النشطة في القطاع. كما يسعى إلى تحليل نتائج هذا التطبيق - أو غيابه - من حيث أثره على الشفافية المالية وتحسين الإفصاح المحاسبي، مع تسليط الضوء على أبرز التحديات العملية التي قد تحول دون تطبيق المعيار بشكل فعال.

ويُختتم الفصل باقتراح مجموعة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تهيئة الظروف اللازمة لاعتماد معيار IFRS 6، إضافة إلى فتح آفاق للبحث المستقبلي في مجال المعايير الدولية الأخرى ذات الصلة بقطاع المحروقات.

لهذا الغرض تم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاثة الآتية:

-المبحث الاول: مدخل عام للمؤسسة سوناطراك

- المبحث الثاني: دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

- المبحث الثالث: التحديات والحلول المقترحة لتطبيق معيار IFRS6 في قطاع النفط والغاز

- المبحث الرابع: توصيات البحث المستقبلي

المبحث الأول: نبذة مختصرة حول مؤسسة سوناطراك ومديرية الصيانة (DML)

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة (الأم)

تُعد سوناطراك (Sonatrach) أكبر شركة وطنية جزائرية متخصصة في مجال استكشاف وإنتاج ونقل وتكرير وتسويق النفط والغاز. تأسست الشركة في عام 1963 بعد الاستقلال، وتمثل اليوم العمود الفقري لاقتصاد الجزائر، حيث تُسهم بحوالي 60% من ميزانية الدولة وأكثر من 95% من صادراتها.

تتمتع سوناطراك ببنية تنظيمية معقدة تضم عدة فروع ومصانع ومراكز إنتاج موزعة على أنحاء البلاد، وتحديدًا في مناطق الجنوب الغنيّة بالموارد مثل حاسي مسعود، حاسي الرمل، عين صالح، وبركين. كما أن لها شراكات دولية في عدة دول، مما يتطلب توافقًا عاليًا مع المعايير المحاسبية الدولية.

- مكانة سوناطراك¹

سوناطراك برقم أعمال يقدر 36.708 مليار دولار أمريكي في 2010 تحتل المراتب التالية :

- المرتبة الأولى إفريقيا وحوض بحر الأبيض المتوسط
- المرتبة 12 في العالم من اصل 100 افضل شركة نفطية
- المرتبة 13 في العالم شركات العالم لبتترول كيماويات السائلة
- المرتبة السادسة في الشركات العالمية للغاز الطبيعي (احتياط وإنتاج)
- المرتبة 25 من الشركة بترولية في المخطط الإنتاجي

¹ - الجريد الرسمية، أرشيف المؤسسة، قسم الإدارة وتسيير المستخدمين، 1979، ص20

- المرتبة الخامسة عالميا في تصدير الغاز الطبيعي
- المرتبة الرابعة عالميا في تصدير الغاز المسار الطبيعي (GN2)
- المرتبة الثالثة عالميا في تصدير الغاز النفطي الطبيعي (GPL) .
- من أهم مشاريع سوناطراك خارج الجزائر ما يلي:
 - في إفريقيا :مصر وليبيا والنيجر وتونس ومالي.
 - أمريكا اللاتينية: الولايات المتحدة والبيرو.
 - أوروبا: فرنسا وبريطانيا والبرتغال وإيطاليا وإسبانيا.
- شرعت سوناطراك في مشروع استثماري في الخارج بال بيرو بمشروع كاسيا، وفازت برخصة استغلال في حقول غدامس بليبيا في منافسة دولية دخلتها الشركة الجزائرية لأول مرة بمفردها.
- كما لها عدة مشاريع في دول لجوارك موريتانيا ومشروع نومه يد بتونس كما تقوم فروع لها بالعمل في سلطنة عمان.
- من أهم مشاريع سوناطراك داخليا:
 - أما داخليا: من حيث توزيع نشاط الشركة جغرافيا فهي موزعة كما يلي¹:
 - 53% في الجنوب.
 - 21% الوسط.

¹ - سوناطراك. (2023). التقرير السنوي للمجموعة لسنة 2022. المديرية العامة للاتصال والعلاقات العامة، الجزائر، ص50

-19% في الغرب.

-7% في الشرق.

- من أهم الشركات التابعة لها : نפטال ،نفتيك، نومهيدي ، غالسي ،سيد غاز،طيران طاسيلي.

- ويرتكز عمل مجمع سوناطراك في 04 أنشطة رئيسية:

- نشاط المنبع (الإنتاج) : ويهتم بأنشطة البحث والتنقيب عن البترول ويتمركز في عين أميناس ،عين صالح ، حاسي مسعود، حاسي رمل.

- نشاط النقل الأنابيب : ويهتم بنقل منتجات الشركة عبر الأنابيب والقيام بصيانة هذه الأنابيب ويتمركز هذا النشاط في حاسي رمل، عين أميناس، منطقة النقلب الغرب، منطقة النقلب الشرق، منطقة النقلب الوسط.

-نشاط المصب (التكرير) : ويقع على عاتقها أنشطة التمييع و تحضير المنتج و يتمركز في أيرزيو و سكيكدة....الخ.

-نشاط التسويق والتجارة: تهتم بتسويق منتجات الشركة و. تتمثل في Pétrole, Brut

Condensat, Gaz naturel, GPL(Gaz de Pétrole liquéfié¹)

- نظامها المحاسبي وتوجهها نحو IFRS

¹ - المرجع نفسه، سوناطراك. (2023)، ص55

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

بالرغم من أن الجزائر لا تُطبق رسميًا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إلا أن سوناطراك، نظرًا لطبيعة نشاطها العالمي وتعاونها مع شركاء دوليين، تبنت تدريجيًا بعض معايير IFRS، وخصوصًا IFRS 6 المتعلق بأنشطة التنقيب والتقييم.

وقد أظهرت المقابلات مع مسؤولي المحاسبة بالشركة، خصوصًا على مستوى المديرية الجهوية لحاسي مسعود، أن الشركة تتبع منهج "التكلفة الكلية (Full Cost)" في معالجة تكاليف الاستكشاف، مع محاولة الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح المنصوص عليها في IFRS 6، ولو بشكل غير مباشر.

- **مهام الشركة:** شركة سوناطراك شركة تجمع فيها مجمل نشاطات قطاع المحروقات، فهي تضم عدة

عمليات متمثلة في مايلي:

- عمليات من الدائرة شبه بترولية المجسدة في الحفر، الجيوفيزياء، الخدمات والأشغال البترولية.

- تلبية احتياجات السوق الجزائرية للمحروقات، خاصة الغاز الطبيعي الذي هو من أولوياتها.

- عمليات تابعة للسلسلة البترولية والغازية، الشيء الذي جعل منها مجعًا لنشاطات القاعدية التقليدية من المنبع إلى المصب لشركة البترولية وغازية ذات المعايير الدولية.¹

- عمليات الدعم، مد وإصلاح القنوات، النقل البحري للمحروقات، الهندسة، البناء والت تركيب الصناعي.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 5-7 المؤرخ في 19-07-2005، المتضمن القانون المتعلق بالمحروقات، العدد 50، ص21

-نشاطات اخرى ،تنوع حقيبتها مثلا: الفلاحة....إلخ.

-دعم وتمويل السوق العالمية بالمحروقات السائلة و الغازية و الطاقة عامة؛

- ضمان تنمية صناعة المحروقات.

إضافة لمهام السابقة نذكر المهام الأساسية حسب م ا رحل نشاط المشروع لمؤسسة سونط ا رك وهي كمايلي:

1. **الاستكشاف:** أي القيام بعمليات البحث، التنقيب، والحفر، الاستغلال الصناعي والتجاري للمحروقات، إذ تبدأ الأعمال الاستكشافية بمراجعة كافة المعلومات الجيولوجية في المنطقة التنقيب وتدرس الصورة الجوفية، ثم تعد الخرائط الجيولوجية السطحية وتحدد مواقع التصدعات والشقوق.

2. **الإنتاج:** يأتي بعد ظهور الجدوى الفنية والتجارية للعملية الاستكشاف البئر، وتتم بتوفير مصانع تستعمل لأغراض معالجة المحروقات، وصناعة مشتقات البترول التي تقوم الشركة فيما بعد بمعالجتها وتحويلها وتمييعها.

3. **النقل:** عن طريق إنشاء واستغلال جميع وسائل نقل لنقل المحروقات.

4. **التسويق:** التوزيع والبيع المنتجات في الوطن أو خارجه.

-القانون الاساسي للشركة¹

تخضع مؤسسة سوناطراك في تنظيمها للقانون الأساسي المحدد بموجب المرسوم التنفيذي رقم 88-231 المؤرخ في 5 نوفمبر 1988، والمتضمن القواعد المطبقة على المؤسسات

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 88-231 المؤرخ في 5 نوفمبر 1988، المتضمن القواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، سنة 1988.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

العمومية الاقتصادية، المعدّل والمتمم. كما تُعتبر شركة ذات أسهم (SPA) تخضع للقانون التجاري الجزائري، مع رأس مال مملوك كليًا للدولة الجزائرية.

وينص القانون الأساسي على ما يلي:

تتمثل مهمة الشركة في تنفيذ نشاطات استكشاف، واستغلال، ونقل، وتكرير، وتسويق المحروقات.

تتمتع بالاستقلالية المالية والإدارية في إطار الأهداف الوطنية المرسومة في سياسة الطاقة.

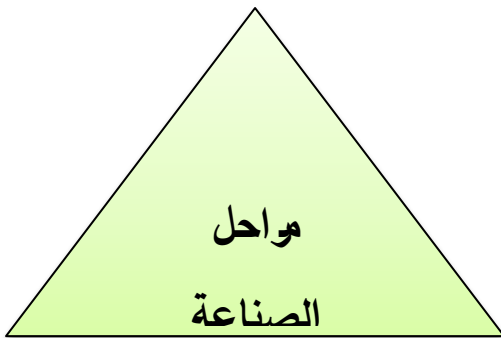
تخضع لرقابة مجلس إدارة وتسيير إداري تنفيذي، مع التزامها بإعداد تقارير مالية سنوية وفقًا للنظام المالي والمحاسبي الوطني، مع اعتماد المعايير الدولية تدريجيًا.

-النظام المحاسبي المطبق داخل المؤسسة

يُعتبر النظام المحاسبي داخل المؤسسات النفطية، مثل مؤسسة سوناطراك، نظامًا متكاملًا يعتمد على المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، لاسيما معيار IFRS 6 الخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. يُستخدم هذا النظام لتسجيل وتصنيف العمليات المالية المرتبطة بمرحلة الاستكشاف والتقييم بشكل دقيق ومنفصل عن العمليات التشغيلية الأخرى، مما يضمن دقة وشفافية البيانات المالية المُقدمة للمساهمين والجهات الرقابية (IFRS)

يتم تطبيق نظام محاسبي يعتمد على برامج محاسبية متقدمة وأنظمة معلومات مالية تضمن الرقابة الداخلية الفعالة، وسلامة تسجيل المعاملات المالية، ومنع التلاعب بالأرقام. كما يتضمن النظام مراجعات دورية للبيانات المالية، وتقييم مستمر للمخاطر المحاسبية التي قد تواجهها الشركة بسبب تقلبات أسعار النفط والغاز والتحديات البيئية والتنظيمية.

الشكل 1 بوضح مراحل الصناعة النفطية في سوناطراك وتوزيعها على فروعها



التسويق	المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المنتجات النفطية NAFTAL	
الصناعة البتروكيماوية	المؤسسة الوطنية لصناعة الأسمدة	المؤسسة الوطنية لصناعات البتروكيماويات ENIP
التكرير	NAFTEC الشركة الوطنية للتكرير	
النقل والتوزيع	المؤسسة الوطنية لنقل المحروقات STH	المؤسسة الوطنية للأنابيب ENAC
الاستخراج والإنتاج	المؤسسة الوطنية للأشغال الكبرى ENGTP	المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP
الحفر والتجهيز	المؤسسة الوطنية للحفر ENAF0	المؤسسة الوطنية لأعمال الحفر ENTP
البحث والاستكشاف	المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء ENAGEO	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على
معلومات مقدمة من مذكرة دكتوراه وئام

حمد اوي

المطلب الثاني: : التعريف بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

لقد اخذنا في دراستنا شركة سوناطراك كنموذج للدراسة الميدانية ولرؤية مدى تطابق الجانب النظري مع الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة حالة في لمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل.

-تقديم عام للمديرية الجهوية حاسي الرمل

أنشئت المؤسسة في 31 ديسمبر 1963 بمرسوم رقم 491\63 الصادر بتاريخ 1963\12\31 ولقد شهدت إعادة الهيكلة بعد قرار التأميم 24 فيفري 1971 ويتمثل نشاط الشركة في استخراج وإنتاج الغاز الطبيعي، وغاز البروبان المميع ، والغاز السائل وتساهم بأكثر من 70 % من صادرات الجزائر ويتواجد بالمؤسسة 04 مصانع و تضم المؤسسة حوالي 60000 عامل من إطار ومسؤول.....وكما تعمل المؤسسة على إنتاج الكهرباء.

- نبذة عن منطقة حاسي الرمل:

تقع حاسي الرمل على بعد 550 كلم من جنوب الجزائر العاصمة والمحصورة بين الأغواط وغرداية على علو يقدر ب 760م، هذا الحقل يمتد على نحو 70 كلم من الشمال إلى الجنوب و50 كلم من الشرق إلى الغرب¹.

كان أول اهتمام بالمنطقة يعود إلى الفرقة الجيوفيزيائية عام 1951وفي 1952تم حفر أول بئر الاستكشاف والذي لا يبعد عن مدينة بريان كثيرا كما تعد حاسي الرمل واحدة من بين أكثر وأهم المناطق المنتجة للغاز على الصعيد العالمي حيث تمتد على مساحة قدرها 3700 كلم مربع.

نشاط الشركة بحاسي الرمل:

¹ - وثائق المؤسسة ، قسم المحاسبة، مصلحة الإدارة والوسائل العامة، المديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

يتمثل النشاط الأساسي لشركة سوناطراك المديرية الجهوية قسم الإنتاج بحاسي الرمل في إنتاج واستخراج

"الغاز الطبيعي وغاز البروبان المميع " والغاز السائل وتبلغ الطاقة الإنتاجية ذروتها في فصل الشتاء نظرا للطلب المتزايد على الغاز محليا ودوليا كما تحتل الشركة الوطنية للمحروقات المديرية الجهوية للإنتاج بحاسي الرمل مكانة هامة من بين المديريات الأخرى في الشركة الأم لأنها تساهم بنسبة 70 % إلى 90% من صادرات الجزائر إلى الخارج، كما أنها تعطي السوق الداخلية بنسبة عالية من الغاز بكل أنواعه.

- أنشطة المديرية الجهوية للإنتاج حاسي الرمل:

ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها هذه الشركة ما يلي:

-يوجد بالمديرية الجهوية للإنتاج حاسي الرمل سوناطراك أربعة مصانع كبيرة هي (MPP4.MPP1,MPP0) وآخر متواجد في القطاع الشمالي هو (MPP3) ومصنعين صغيرين (جبل سيسا وحاسي الجنوب) وكل من هذه المصانع له مخبر خاص به يحمل كل المواصفات الأمنية والبيئية و ظروف العمل الجيدة مهمته استخراج ومعالجة كل من الغاز الطبيعي والبتترول بنسبة قليلة.

-تعمل الشركة بكل مديرياتها على تموين البلاد بالمحروقات على الأمدين المتوسط والبعيد، وتطمح الشركة دائما إلى الوصول إلى شركة المواطنة، أو شركة متعددة الجنسيات وذلك لأنها تتربع على عرش الاقتصاد الوطني وشركة منافسة عالميا.

-الإشراف على عمليات استخراج ومعالجة الغاز الطبيعي.

-تنفيذ خطط الصيانة الدورية لضمان استمرارية الإنتاج.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

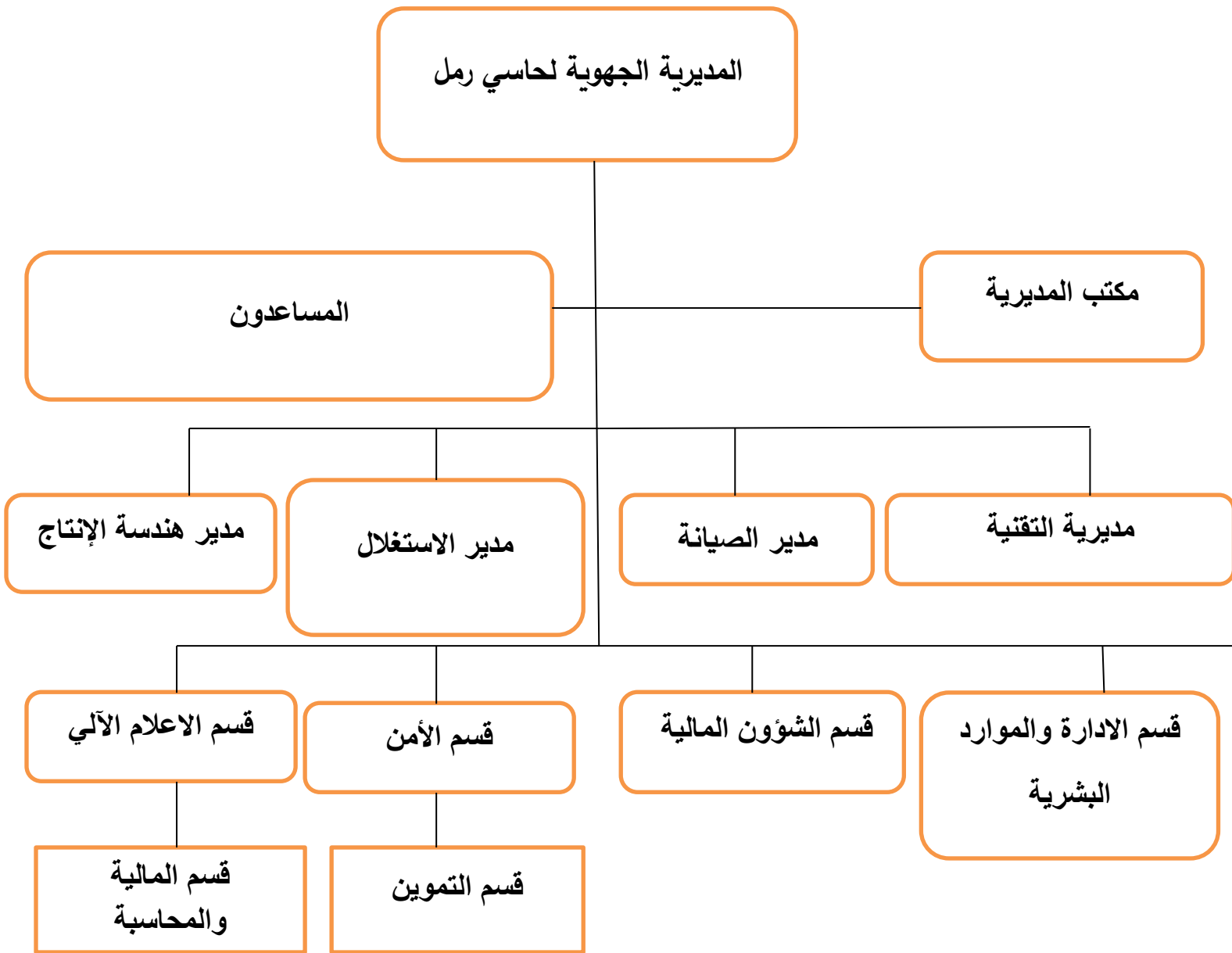
-التنسيق مع المصالح الجيولوجية والمحاسبية لمتابعة التكاليف المرتبطة بالتنقيب والتطوير .
تلعب وحدة حاسي الرمل دورًا محوريًا في الاقتصاد الوطني، وتخضع عملياتها لمجموعة من الضوابط التقنية والمحاسبية، مما يجعلها نموذجًا مهمًا لدراسة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية، خصوصًا IFRS 6 المتعلق بأنشطة الاستكشاف والتقييم.

-الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل:

إن تطور حقل حاسي الرمل جاء بفصل الهيكلية البشرية العاملة سواء على مستوى الإدارة أو المتواجدة على مستوى المصانع (الإنتاج والصيانة) وقد بلغ عدد الأفراد العاملين بالمديرية الجهوية حاسي الرمل في ديسمبر 2012 العدد 3168 عامل وتعمل حاليا المؤسسة على رفع عدد الكوادر من خلال سياسة التوظيف الجديد وكذا توظيف 25% من طلبات العمل في الجنوب ونظرا لضخامة المهام التي تقوم بها المديرية الجهوية بحاسي الرمل تم هيكلتها في شكل ستة مديريات هذا من جهة وستة أقسام من جهة أخرى وهذا لتسهيل عملية إدارة نشاطات المديرية ولكل منها مهام تقوم به نذكر منها:

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

الشكل 2 الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل



المصدر: من وثائق المؤسسة، قسم المالية والمحاسبة، المديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل.

المبحث الثاني: دراسة حالة بمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل المطلب الاول: أسئلة المقابلة

استخدمنا في دراستنا هذه اسلوب المقابلة الذي تعتبر من أساليب و الوسائل المستعملة و أكثرها شيوعا في جمع المعلومات و الحصول على البيانات التي تكون كمنطلق أساسي للباحث و من أجل الإجابة على الأسئلة التي طرحناها في بداية البحث و بغية الحصول على هذه المعلومات من افراد مجتمع الدراسة قمنا بإجراء مقابلة على مستوى المديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل تضمنت مجموعة شاملة من الأسئلة لكل موضوع الدراسة على مستوى فرع المحاسبة المالية.

أولاً-خطوات إجراء المقابلة :

-اختيار المؤسسة المستهدفة: تم اختيار المديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل باعتبارها مؤسسة تنشط في قطاع حساس مرتبط بأنشطة استكشاف وتقييم الموارد، وهي من المؤسسات التي يُفترض أن تتأثر بتطبيق معيار IFRS 6 .

-التواصل الرسمي: تم إرسال مراسلة رسمية إلى إدارة المؤسسة لطلب إجراء مقابلة مع أحد المسؤولين الماليين والمحاسبين ذوي الصلة بتطبيق المعايير المحاسبية.

-تحديد موعد المقابلة: بعد الموافقة، تم تحديد موعد للمقابلة بالتنسيق مع رئيس قسم المحاسبة ، وذلك وفق جدول عمله وضمن إطار زمني محدد كانت في يوم 26 مارس

2025

-إعداد دليل المقابلة: تم إعداد مجموعة من الأسئلة شبه الموجهة (نصف مفتوحة) بهدف توجيه الحوار نحو محاور محددة دون تقييد إجابات المستجوب.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

-إجراء المقابلة فعلياً: أُجريت المقابلة حضورياً داخل مقر المؤسسة، وتم تسجيل الإجابات بعد أخذ الموافقة المسبقة، مع احترام قواعد الخصوصية والمهنية.

-تحليل المعطيات: بعد المقابلة، تم تحليل الإجابات بهدف ربطها بإطار الدراسة النظري واستخلاص نتائج مرتبطة بتطبيق معيار IFRS 6.

ثانياً-إجراء المقابلة:

-قمنا بإجراء مقابلة ميدانية وهذا بطرح بعض الأسئلة على موظفين العمل مما يخدم

فرضيتنا حيث قمنا بتقسيم أسئلتنا إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: نتائج التطبيق العملي لمعيار IFRS 6

س1: ما هو المعيار المحاسبي الدولي IFRS 6 ؟

ج1: هو المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بأنشطة الاستكشاف والتقييم للموارد المعدنية، يحدد كيفية الاعتراف بالتكاليف ومعالجتها في القوائم المالية.

س2: لماذا تم تطوير هذا المعيار وما أهميته؟

ج2: لتوفير إطار موحد لمعالجة التكاليف المحاسبية لأنشطة التنقيب التي تختلف طبيعتها عن الأنشطة التجارية العادية وتتطلب معالجة خاصة بسبب المخاطر العالية.

س3: ما هي المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها IFRS 6 ؟

ج3: السماح للشركات بمواصلة سياساتها المحاسبية السابقة عند الانتقال إلى IFRS 6، والاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول إذا استوفت شروط معينة، واختبار انخفاض قيمة هذه الأصول، وتقديم معلومات مالية شفافة.

س4: كيف تختلف IFRS 6 عن المعايير الأخرى المتعلقة بالنفط والغاز؟

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

ج4: يركز IFRS 6 فقط على مرحلة الاستكشاف والتقييم، بينما معايير أخرى مثل IFRS 15 و IFRS 16 تعالج مراحل التطوير والإنتاج.

س5: ماهي طبيعة عمليات التنقيب والاستكشاف في سوناطراك - وحدة حاسي الرمل؟

ج5: تشمل حفر الآبار، تحليل التربة، واختبار المكامن الغازية، وهي عمليات في حقول هامة للغاز.

س6: كيف تطبق سوناطراك معيار IFRS 6 في محاسبة أنشطة الاستكشاف والتقييم؟

ج6: تسجل التكاليف كأصول حتى التأكد من جدوى الاستكشاف، ثم تتحول إلى أصول تطويرية أو تُشطب إذا لم تكن مجدية.

س7: كيف يتم الاعتراف بالأصول المتعلقة بالتنقيب والاستكشاف وفقاً لـ IFRS 6 ؟

ج7: تسجل تكاليف التنقيب الأولية كأصول، وتحول إلى أصول تطوير إذا أثبتت الجدوى.

المحور الثاني: أثر تطبيق المعيار على الشفافية المالية

س8: هل ساعد IFRS 6 في تحسين وضوح المعلومات المالية؟

ج8: نعم، ساهم في تقديم صورة أوضح وأكثر تفصيلاً عن التكاليف المرتبطة بالاستكشاف.

س9: ما مدى تأثير المعيار على نوعية الإفصاح المحاسبي؟

ج9: زاد الإفصاح بشكل ملحوظ مع ملاحق تفصيلية تشرح طبيعة الأصول والمخاطر المرتبطة.

س10: هل أصبح من السهل على المدققين تتبع المعالجات المحاسبية؟

ج10: نعم، قلّت الملاحظات الجوهرية وأصبحت الوثائق أكثر وضوحاً.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

س11: كيف أثر الإفصاح الجديد على العلاقة مع المدققين؟

ج11: تحسنت العلاقة وأصبح التعامل أكثر مرونة بسبب توفر المعلومات.

المحور الثالث: التحديات والحلول المقترحة

س12: ما هي التحديات التي تواجه سوناطراك في تطبيق IFRS 6 ؟

ج12: صعوبة تحديد القيم العادلة للأصول، ضرورة الامتثال للقوانين الجزائرية، والمخاطر التشغيلية المرتبطة بالتقريب.

س13: هل هناك اختلاف بين المحاسبة وفقاً لـ IFRS 6 والمعايير الجزائرية؟

ج13: نعم، النظام المحاسبي الجزائري لا يتعامل مع أنشطة الاستكشاف بنفس التفاصيل، مما يتطلب مواءمة.

س14: كيف يمكن تحسين تطبيق IFRS 6 في سوناطراك؟

ج14: تحسين نظم المحاسبة والتدقيق، استخدام تقنيات حديثة مثل الذكاء الاصطناعي، والتنسيق بين الجهات الرقابية وسوناطراك.

س15: كيف يتم التعامل مع نفقات الاستكشاف غير الناجحة؟

ج15: تُشطب من القوائم المالية كمصروفات في حالة عدم جدوى الاكتشاف.

س16: ما تأثير IFRS 6 على القوائم المالية؟

ج16: يحسن الشفافية لكنه قد يؤدي إلى تقلبات بسبب إعادة تقييم الأصول وانخفاض قيمتها.

س17: هل IFRS 6 مناسب تماماً لقطاع النفط الجزائري؟ ولماذا؟

ج17: المعيار يوفر إطارًا مرئيًا لكنه لا يعالج خصوصيات محلية مثل دور الحكومة في الاستثمار، لذا يحتاج لتعديلات تقنية.

-المطلب الثاني: تحليل المقابلة ونتائجها

-تحليل المقابلة ونتائجها

بُني هذا الجزء من الدراسة على المقابلة الميدانية التي أُجريت مع رئيس قسم المحاسبة بوحدة إنتاج حاسي الرمل - مؤسسة سوناطراك، باعتبارها من بين أهم الوحدات العاملة في قطاع المحروقات بالجزائر، وتمتلك تجربة فعلية في مجال التنقيب والتقييم ضمن سلسلة أنشطة النفط والغاز.

من خلال تحليل مضمون الإجابات وتصنيفها ضمن محاور ثلاث، أمكن الوصول إلى مجموعة من النتائج كما يلي:

1. على مستوى نتائج التطبيق العملي لمعيار IFRS 6:

أكدت المقابلة أن مؤسسة سوناطراك تتبع في تعاملها مع أنشطة الاستكشاف والتقييم نهجًا قريبًا من المعيار الدولي IFRS 6، من خلال تسجيل التكاليف كأصول إلى غاية التحقق من الجدوى الفنية والاقتصادية. كما يتضح أن المؤسسة تعتمد ممارسات محاسبية واقعية تأخذ بعين الاعتبار طبيعة المخاطر العالية في مرحلة التنقيب، مع وجود تصنيف دقيق للانتقال من أصول الاستكشاف إلى أصول التطوير.

2. فيما يخص الشفافية المالية وتحسين القوائم المالية:

بيّنت الأجوبة أن تبني المعيار من شأنه أن يُحسن الشفافية المالية ويعزز الثقة في البيانات المحاسبية، لكن في المقابل قد ينتج عن تطبيقه تذبذب في القيم المحاسبية نتيجة تقلبات السوق وإعادة تقييم الأصول، ما يتطلب أدوات تحليل دقيقة ومهنية عالية.

3. من حيث التحديات والحلول المقترحة:

كشفت المقابلة عن جملة من التحديات المرتبطة بتطبيق المعيار، أهمها صعوبة التقدير المحاسبي، تعارض بعض متطلبات المعيار مع التشريع الجزائري، فضلاً عن مخاطر التشغيل في مرحلة الاستكشاف. كما اقترح المسؤول عدداً من الحلول، من بينها:

-إدماج تقنيات حديثة في التقييم المالي.

-تطوير الأنظمة المحاسبية الداخلية.

-التنسيق مع الجهات الرقابية الوطنية لضمان التوافق مع المعايير الدولية.

4. رؤية مستقبلية لتكيف المعيار مع البيئة الجزائرية:

أشارت المقابلة إلى ضرورة إدخال تعديلات تكييفية على المعيار حتى يتلاءم مع خصوصيات قطاع الطاقة في الجزائر، خاصة في ما يتعلق بتدخل الدولة وعقود الامتياز والتشريعات المحلية.

من خلال هذا التحليل، توصلنا إلى الاستنتاج الآتي:

يتضح أن تطبيق معيار IFRS 6 في وحدة إنتاج حاسي الرمل التابعة لمؤسسة سوناطراك ما يزال محدوداً، رغم الإلمام الجيد من قبل الإطارات المحاسبية بأهمية هذا المعيار ومتطلباته. ويرجع ذلك إلى جملة من العوامل، في مقدمتها غياب مواءمة كافية بين النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) ومحتوى المعيار، إضافة إلى نقص في الأطر القانونية والتنظيمية التي تفرض أو تسهل هذا النوع من المعايير.

الفصل الثالث دراسة حالة بالمديرية الجهوية للإنتاج سوناطراك حاسي الرمل

كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية لا توفر بعد الأرضية الملائمة لتطبيق فعال وشامل لمعيار IFRS 6 ، خصوصًا في ظل التحديات المرتبطة بتقييم الأصول، والمخاطر التشغيلية، وصعوبة التقدير العادل في سياق تقلبات السوق.

في المقابل، أبرزت الدراسة إمكانية الاستفادة من المرونة التي يوفرها المعيار في التعامل مع طبيعة أنشطة الاستكشاف والتقييم، وما يمكن أن يتيح من تحسين في شفافية القوائم المالية وقابلية مقارنتها، وهو ما يمثل هدفًا استراتيجيًا لقطاع المحروقات في الجزائر.

خلاصة الفصل

في ختام هذا الفصل، تبين من خلال تحليل المقابلة التي أُجريت مع رئيس قسم المحاسبة بوحدة إنتاج حاسي الرمل التابعة لمؤسسة سوناطراك، أن تطبيق معيار IFRS 6 في المؤسسة لا يتم بصورة رسمية، وإنما يظل في إطار المعرفة النظرية والاستعداد المؤسسي المشروط بتهيئة البيئة المحاسبية والتنظيمية الملائمة. وقد أظهرت النتائج أن هناك وعياً بأهمية هذا المعيار، خاصة في ما يتعلق بتحسين الشفافية المالية وقابلية المقارنة، إلا أن التطبيق العملي يواجه جملة من التحديات، منها ما يرتبط بالمواءمة مع النظام المحاسبي الجزائري، ومنها ما يرتبط بطبيعة القطاع نفسه.

الخاتمة

الخاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على متطلبات تطبيق معيار IFRS 6 في قطاع النفط والغاز، من خلال دراسة حالة مؤسسة سوناطراك - وحدة إنتاج حاسي الرمل، وذلك في ظل الإشكالية المطروحة حول مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذا المعيار، والآثار المترتبة عنه على مستوى الإفصاح المالي وجودة المعلومات المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج رئيسية، أهمها:

معيار IFRS 6 يُعد من المعايير المتخصصة التي تعالج خصوصيات أنشطة الاستكشاف والتقييم، ويُوفر إطارًا مرئيًا لتسجيل ومعالجة تكاليف هذه الأنشطة بشكل يراعي طبيعتها عالية المخاطر.

بالرغم من أن وحدة إنتاج حاسي الرمل لا تطبق المعيار بشكل رسمي، إلا أن هناك إدراكًا لأهميته واستعدادًا مبدئيًا لتطبيقه في حال تم اعتماد المعايير الدولية في الجزائر.

التطبيق الفعلي للمعيار يواجه جملة من التحديات، أبرزها غياب إطار قانوني وطني ملائم، وصعوبة التقدير المحاسبي في بيئة تتسم بعدم اليقين، إضافة إلى الحاجة إلى تكوين الكفاءات البشرية القادرة على استيعاب متطلبات المعايير الدولية.

بالرغم من هذه التحديات، فإن تطبيق IFRS 6 يمكن أن يساهم في تحسين جودة الإفصاح المالي، وزيادة الشفافية، وتعزيز جاذبية قطاع الطاقة للاستثمار الأجنبي، من خلال تقديم معلومات مالية أكثر موثوقية وقابلة للمقارنة.

وبناءً على ما سبق، توصي الدراسة بضرورة تهيئة المناخ التشريعي والتقني في الجزائر لتطبيق المعيار، من خلال:

تطوير النظام المحاسبي المالي ليتماشى مع المعايير الدولية.

تعزيز التعاون بين الجهات التنظيمية والشركات الكبرى كمؤسسة سوناطراك.

توفير التكوين المستمر للمحاسبين والمراقبين الماليين.

تشجيع الدراسات التطبيقية حول أثر المعايير الدولية في بيئات قانونية وتنظيمية مختلفة.

كما تقترح الدراسة مستقبلاً إعادة النظر في المعيار IFRS 6 نفسه، نظراً لكونه مؤقتاً، بما

يسمح بأخذ خصوصيات الدول النامية بعين الاعتبار، ويُعزز دوره في تحقيق أهداف

المحاسبة العالمية، لا سيما ما يتعلق بالموثوقية، والشفافية، وقابلية المقارنة.

الاقتراحات والتوصيات

-مواءمة النظام المحاسبي الوطني مع IFRS 6

ضرورة العمل على تحديث الإطار المحاسبي الوطني الجزائري (SCF) ليتضمن معالجة

واضحة ومتكاملة لأنشطة الاستكشاف والتقييم، بما يتماشى مع ما ينص عليه معيار

IFRS 6، خاصة في قطاع المحروقات.

-تعزيز التكوين والتدريب المتخصص

ضرورة توفير برامج تكوين وتدريب محاسبي متقدم لفائدة كوادرات المؤسسات النفطية، لاسيما

في سوناطراك، حول تطبيق المعيار IFRS 6 وباقي المعايير ذات الصلة، لضمان فهم

دقيق لكيفية معالجة تكاليف الاستكشاف والتقييم.

-تحسين التنسيق بين الجهات التنظيمية

تعزيز التعاون بين وزارة المالية، وبنك الجزائر، والمحافظة العامة للمحاسبة من جهة،

والمؤسسات الوطنية من جهة أخرى، لتوفير بيئة تنظيمية داعمة تسمح بتطبيق المعايير

الدولية دون تعارض مع القوانين المحلية.

-الاستثمار في الرقمنة والأنظمة المحاسبية الذكية

تشجيع استخدام نظم معلومات محاسبية حديثة تعتمد على الذكاء الاصطناعي والتحليلات التنبؤية لتقدير انخفاض قيمة الأصول وتقييم المخاطر المرتبطة بالتقريب، مما يساهم في دقة البيانات المالية وشفافيتها.

-القيام بدراسات تقييمية دورية

إجراء تقييمات دورية لأثر تطبيق IFRS 6 على التقارير المالية ومردودية المؤسسات النفطية، من أجل تحسين ممارسات الإفصاح والامتثال وضمان الاستفادة القصوى من المعلومات المحاسبية.

-تشجيع البحث الأكاديمي التطبيقي

دعم البحوث الأكاديمية التي تتناول تطبيق المعايير الدولية في السياق الجزائري، خاصة في القطاعات الاستراتيجية كالمحروقات، لتوفير توصيات دقيقة تساعد صناع القرار والمهنيين.

-العمل على إصدار توجيهات محاسبية محلية

اقتراح إعداد دليل عملي جزائري خاص بتطبيق IFRS 6 في قطاع النفط والغاز يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات بيئة الأعمال الجزائرية والممارسات الجبائية المحلية.

آفاق الدراسة

- تفتح هذه الدراسة المجال أمام بحوث مستقبلية أوسع تتناول تطبيق المعايير الدولية في قطاع النفط والغاز في الجزائر، لا سيما في ظل التحديات التي تفرضها البيئة المحاسبية والاقتصادية المحلية. ومن بين أبرز الآفاق التي يمكن أن تسترشد بها الدراسات القادمة:
- دراسة مقارنة بين تطبيق معيار IFRS 6 في الجزائر ودول أخرى منتجة للنفط تعتمد المعايير الدولية، بهدف تحديد نقاط القوة والضعف في التجربة الجزائرية.
- تحليل مدى تأثير تطبيق المعايير الدولية على جاذبية الاستثمار الأجنبي في قطاع المحروقات، خاصة في ما يتعلق بشفافية التقارير المالية وموثوقيتها.
- توسيع البحث نحو معايير محاسبية أخرى مرتبطة بالقطاع مثل (IFRS 15 الإيرادات من العقود) و (IFRS 16 عقود الإيجار) وتحليل مدى انسجامها مع خصوصيات الاقتصاد الجزائري.
- بحث في الجوانب القانونية والتنظيمية التي قد تعيق أو تسهل اعتماد المعايير الدولية في الجزائر، واقتراح حلول واقعية لضمان مواءمتها دون الإخلال بالسيادة المالية.
- التركيز على الجوانب التكنولوجية من خلال دراسة دور الرقمنة ونظم المعلومات المحاسبية الحديثة في تسهيل تطبيق IFRS 6 وتحسين جودة التقارير المالية.
- تحقيقات ميدانية معمقة تشمل وحدات إنتاجية مختلفة داخل سوناطراك أو مؤسسات مماثلة، لتحليل التنوع في التطبيق ومعالجة أوجه القصور من خلال الممارسات الواقعية.

الملاحق

ACTIF					PASSIF		
RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prev.	N Net	N-1 Net	RUBRIQUE	N	N-1 Net
ACTIF NON COURANT					CAPITAUX PROPRES		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					Capital émis		
Immobilisations incorporelles	765 215 928,82	753 323 965,73	11 891 963,09	15 220 447,37	Capital non appelé		
Immobilisations corporelles	529 039 920 516,60	337 221 086 645,55	191 818 833 871,05	214 564 637 497,50	Prime et réserves (Réserves consolidées (1))		
Immobilisations en cours	15 038 098 884,26		15 038 098 884,26	3 983 026 397,53	Ecart de réévaluation		
Immobilisations financières	895 923 765,95	1 547 931,14	894 375 834,81	883 101 944,76	Ecart d'équivalence (1)		
Titres mis en équivalence - entreprises associées					Résultat net (Résultat net part du groupe (1))	686 748 046 983,68	265 475 642 746,51
Autres participations et créances rattachées					Autres capitaux propres Report à nouveau		
Autres titres immobilisés					Comptes de liaison	-447 502 674 145,96	-55 433 367 017,33
Prêts et autres actifs financiers non courants	895 923 765,95	1 547 931,14	894 375 834,81	883 101 944,76	Part de la société consolidante (1)		
Impôts différés actifs	1 385 824 286,86		1 385 824 286,86	1 158 188 225,31	Part des minoritaires (1)		
TOTAL ACTIF NON COURANT	547 124 983 382,49	337 975 958 542,42	209 149 024 840,07	220 604 174 512,47	TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	239 245 372 837,72	210 042 275 729,18
ACTIF COURANT					PASSIF NON COURANT		
Stocks et en-cours	110 595 748 384,42	6 495 272 148,18	103 900 476 236,24	62 367 854 356,01	Emprunts et dettes financières		
Créances et emplois assimilés					Impôts (différés et provisions)	3 505 277,19	658 112,63
Clients	121 447 736,38	18 752 453,39	102 695 282,99	307 853 612,09	Autres dettes non courantes		
Autre débiteurs	2 183 476 791,77	23 241 190,62	2 160 235 601,15	2 396 058 937,28	Provisions et produits comptabilisés d'avance	62 489 019 128,99	57 933 519 884,62
Impôts	4 580 220,16		4 580 220,16	3 668 061,71	TOTAL PASSIF NON COURANT-II	62 492 524 406,18	57 934 177 997,25
Autres actifs courants	47 317 035,09		47 317 035,09	43 415 896,56	PASSIF COURANTS		
Disponibilités et assimilés					Fournisseurs et comptes rattachés	12 095 490 641,79	16 468 757 417,61
Placements et autres actifs financiers courants					Impôts	18 032 902,57	34 561 170,14
Tirés à ordre	2 402 684,92		2 402 684,92	574 601,57	Autres dettes	1 515 311 112,36	1 243 827 663,51
					Troisième Passif		
TOTAL ACTIF COURANT	112 754 973 852,74	6 537 265 792,19	106 217 707 004,55	65 119 425 465,22	TOTAL PASSIF COURANT III	13 628 834 656,72	17 747 146 251,26
TOTAL ACTIF	659 879 956 235,23	344 513 224 334,61	315 366 731 900,62	285 723 599 977,69	TOTAL PASSIF	315 366 731 900,62	285 723 599 977,69
Contrôle équilibre Actif & Passif >>>						0,00	0,00

Exercice 2021	Exercice 2022	Exercice 2023			Taux de réalisation	Taux d'évolution
		Notifié	Clôture	Réalisation		
Réalisation	Réalisation					
TOTAL (A)	TOTAL (B)	TOTAL (C)	TOTAL (D)	TOTAL (E)	(E/C)	(E-B/B)
4,414,211	3,938,716	4,083,000	4,173,200	4,109,916	101%	4%
2,559,794	2,591,434	2,427,900	2,945,650	3,430,063	141%	32%
674,570	712,247	653,300	844,800	763,163	117%	7%
-	-	-	-	-		
3,480,410	3,886,470	3,704,300	4,115,000	4,541,014	123%	17%
318,724	431,975	327,690	700,140	333,727	102%	-23%
26,237	25,985	-	1,500	49,252		90%
32	708	30	30	2	7%	-100%
-	119	-	-	-		-100%
11,473,978	11,586,416	11,196,220	12,680,320	13,227,037	118%	14%

Commentaires	
Réel / Notifié 2023 (E/C)	Réel 2023 / Réel 2022 (E/B)
Augmentation des travaux de lavage et pompage dans les puits, tests, opérations spéciales, dans le cadre de la maintenance puits qui s'explique par le rajout de nouveaux puits de la direction ONR récemment mis en exploitation	Augmentation des travaux de lavage et pompage dans les puits, tests, opérations spéciales, dans le cadre de la maintenance puits qui s'explique par le rajout de nouveaux puits de la direction ONR récemment mis en exploitation.
Travaux de réhabilitation de station de relevage. Travaux de déviation de la ligne d'expédition. travaux d'entretien et de maintenance des installations de surface non prévue initialement.	
	L'évolution en négatif en 2023 par rapport à 2022 s'explique par l'assurance du Boosting centre phase III en 2022.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Expert IFRS)، عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ط3، 2022
- شهدان عادل الغرباوي، الشركات المساهمة في اطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي، ط2020، 1
- ليزا ويفر، إدارة التحول من US GAAP إلى IFRS، تعريب لجنة البحوث والتطوير بجمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، مراجعة: محمد عرفة، 2016
- محمد أبو نصار وجمعة فلاح حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، 2020
- راوي أحمد عمر " اقتصاديات النفط والغاز العراقي مسارات النجاح والإخفاق، " دار العظماء ،العراق، 2016
- سعود جايد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية: أطر نظرية وتطبيقات عملية ،عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2021
- محمد غياث شيخة، إدارة الأعمال المصرفية، دمشق، سوريا، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، 2024

كريم منصور علي حسوبة ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ، كلية
التجارة، جامعة القاهرة ، ط2023، 1

سعود جايد مشكور العامري، المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ومعايير
الإبلاغ المالي الدولية (IFRS): أطر نظرية وتطبيقات عملية عمان، دار
المناهج للنشر والتوزيع، 2021

مذكرات:

بلال شنايت، النظام المحاسبي المالي الجزائري بين ضرورة التحيين ومعوقات
الواقع الاقتصادي، اطروحة دكتوراه، جامعة بويرة، كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021،

محمد بوسماحة، المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS ، مطبوعة في
مقياس لطلبة السنة الثانية، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة بشار، كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020/2019

وئام حمداوي، جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية
والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية،
أطروحة دكتوراه، جامعة ، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
التسيير، 2020/2019،

عبد القادر زواتنية، المعايير المحاسبية الدولية 2(IFRSs)، مطبوعة جامعية
السنة أولى (01) ماستر، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم
التجارية وعلوم التسيير، 2022/2021

محمد قطيب، القياس المحاسبي لتكاليف الموارد الطبيعية في ظل IFRS 6
دراسة حالة شركة SONATRACH قسم الحفر بقاعدة 24 فيبراير بحاسي
مسعود، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة
غرداية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2018
عبد الغني خلادي، تقييم ومعالجة نفقات الاستكشاف للأصول الفيزيولوجية في
ظل النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 6 256 - مجلة
أبحاث اقتصادية و ادارية، المجلد 15 ، العدد: 03 ، 31/12/2021

شاكر عبد الكريم البلداوي و حسنين سعد خلف، "تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة
البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استنادا إلى المعيار
الدولي" (IFRS 6)، مقال علمي ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية
،العراق، 2018،

خلادي عبد الغني، وضيف الله محمد الهادي، المؤسسة الوطنية للأشغال في
الآبار (ENTP) - الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم
الإنسانية والاجتماعية، 2020.

مقالات:

عبد القادر قادري، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
IAS دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة دفاتر بوادكس،
العدد 06، 09/2016

بابكر ابراهيم الصديق، زهيراحمد علي، أثر تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي
(IFRS6) على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على عينة من شركة
الاستكشافات النفطية ، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد 49، العدد 145،
2024/6/27

أمنية مخلفي، مدخل الى الاقتصاد البترولي (اقتصاد النفط) الجزء 1
INTRODUCTION A L ECONOMIE PETROLIERE، ورقة، كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية،
2013/2014

عامر حسين خضير، مصطفى عطية الغدور، وآخرون ، "أثر الاختلاف في
المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة
مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية
للدراسات التجارية 41، عدد 1 (2017): 56-1

سعيداني محمد السعيد، مطبوعة المعايير الدولية العداد التقارير المالية IFRS،
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير غرداية، 2012
جرائد والوثائق:

سوناطراك. (2023). التقرير السنوي للمجموعة لسنة 2022. المديرية العامة للاتصال والعلاقات العامة، الجزائر

الجريد الرسمية، أرشيف المؤسسة، قسم الإدارة وتسير المستخدمين، 1979
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 5-7 المؤرخ في 19-07-2005، المتضمن القانون المتعلق بالمحروقات ، العدد 50
قائمة المراجع باللغة الاجنبية:

- IFRS Foundation, IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, 2023,
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-6-exploration-for-and-evaluation-of-mineral-resources.P23,25>
- A. Smith and B. Jones, “Accounting Systems in the Oil and Gas Industry: Challenges and Best Practices,”
Journal of Energy Accounting 15, no. 2 (2021):
Deloitte, Applying IFRS in the Oil and Gas Sector, 2020,
<https://www2.deloitte.com/global/en/pages/energy-and-resources/articles/applying-ifrs-in-oil-and-gas-sector.html>.

Murtala Zakari, "International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption and Its Impact on Financial Reporting: Evidence from Listed Nigeria Oil and Gas Companies," Asian Journal of Finance & Accounting 9, no. 1 (2017): 295–306.

– Joseph Seun Kolawole, Adeyemi Wasiu Alabi, and Niyi Solomon Awotomilusi, "IFRS 6 Accounting Options and the Value Relevance of Oil & Gas Firms in Nigeria," Journal of Management World 2 (2025): 44–63.