

منشورات
مجله دراسات الخليج والجزيرة العربية

١٦

الاتجاهات الحديثة
في محاسبة النفط والغاز
وأهميتها لدول مجلس التعاون الخليجي

دكتور صادق البسام

الكويت
١٤٠٥ هـ - ١٩٨٥ م

ثم الاستشكاف وتقييم او تثمين ما اكتشف ، وبعد التأكد من الجدوى الاقتصادية والفنية لما تم اكتشافه تبدأ مرحلة التطوير للاحتياطيات المكتشفة ، ومن ثم الانتاج . كما ان صناعة النفط لا تتوقف عند هذه النقطة بل تستمر حسب حجم الشركة والعمليات او الوظائف المتعددة التي تقوم بها . فنجد بعض الشركات تباع المنتج الخام لاطراف خارجية والبعض الآخر يقوم بعمليات تصنيع وتكرير للمادة الخام للحصول على منتجات جديدة ، ومن ثم يقوم بتخزين هذه المنتجات وتوزيعها وبيعها لمستخدميها النهائيين .

ان صناعة البحث عن النفط وانتاجه وانتاج الغاز تتميز بخصائص مميزة تجعل هذه الصناعة في مجموعها مختلفة عن الصناعات الاخرى (سواء الاستخراجية أو غيرها من الصناعات) هذه الخصائص بدورها تؤثر على المنهج الاقتصادي والقرار الاستثماري الذي يتبع في معالجة هذه الصناعة .

• أهم الخصائص التي تتمتع بها صناعة النفط والغاز

هناك مجموعة من الخصائص المميزة لصناعة النفط والغاز يمكن ايجازها فيما يلي:

يلي:

- 1- ضخامة الاستثمار المطلوب وارتفاع معدل الانفاق في السنين الاولى . هذه الضخامة تختلف من منطقة الى أخرى ، ومن مناخ الى آخر . فنجد أن بحر الشمال قد تصل المبالغ المطلوبة لاكتشاف النفط او الغاز فيه مئات الملايين من الدولارات بينما يتطلب اكتشاف النفط أو الغاز في منطقة الخليج العربي استثمار عدة ملايين فقط من الدولارات . ضخامة الاستثمار ايضا تتأثر بعمق البئر المحفورة وبعدها عن اليابسة . وما لا شك فيه أن رؤوس الأموال المطلوبة قد تضاعفت اكثر من مرة بسبب معدلات التضخم وفقدان العملات قوتها الشرائية خلال العقدين السابقين .

- 2- طول فترة الانتظار قبل الحصول على ايرادات . قد تبلغ الفترة في المتوسط بين ثلاث سنوات وعشر سنوات قبل الحصول على ايراد . كذلك قد تطول فترة استخراج النفط والغاز بالكامل من احد الحقول الى نصف قرن .
 - 3- ارتفاع او كبر حجم المخاطرة في البحث والانتاج . ليس كل بئر تحفر ينتج نفطا أو غازا ، وليس كل اكتشاف يمكن أن يصنف على أنه اكتشاف تجاري .
 - 4- فقدان العلاقة المباشرة بين السبب والمسبب . فقد يتم صرف مبلغ 100 مليون دولار للبحث والتنقيب ويسفر هذا المجهود على الحصول على احتياطات تساوي مئات البلايين (كما في حالة كثير من حقول دول الخليج العربي) كذلك قد يتم صرف بليون دولار وينتج عن هذه المصاريف احتياطات قيمتها السوقية ملايين من الدولارات او قد لا يسفر الكشف والتنقيب عن أي احتياطات مطلقا .
 - 5- اخطار سياسية واقتصادية واجتماعية واستثمارية على المستوى المحلي للدولة المنتجة او على المستوى الدولي للدول المستهلكة والمنتجة على السواء .
 - 6- مرونة العرض والطلب بالنسبة للنفط «وليس الغاز» على الاقل في المدى القصير معدومة او ضئيلة جدا .
 - 7- البترول مورد طبيعي قابل للنفاذ ، ومن غير الممكن أن نستبدل به بترولا آخر خلال فترة قصيرة أو بنفس خصائص البترول النافذ .
- هذه الخصائص المميزة للصناعة اوجدت مشاكل محاسبية وادارية واستثمارية للشركة او الدولة المنتجة، فنجد الجهات المختلفة كالمساهمين والملاك والحكومات ومصالح الضرائب والبنوك والدائنين - أصبحت في حاجة الى تقارير مختلفة تفي بحاجة كل مجموعة منهم . كذلك ظهرت مشكلة مقابلة الايرادات بالمصروفات او مبدأ المقابلة والذي فشل تطبيقه في صناعة النفط لانه يقوم على اعتبارات محاسبية تاريخية (تقليدية) بينما صناعة النفط تتميز بخصائص اقتصادية . كذلك ظهرت مشكلة الاتفاق على كيفية معالجة مصروفات ما قبل استكشاف او مصروفات الاستكشاف

وقد زاد اهتمام ادارة الطاقة وهيئة البورصة بالبيانات الخاصة بالثروة النفطية بعد صدور قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها لسنة 1975 حيث نجد ان هذا القانون كلف ادارة الطاقة بمسؤوليات اعداد قاعدة للمعلومات والبيانات عن الطاقة في الولايات المتحدة وذلك للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأمن القومي للولايات المتحدة . كذلك كلف هذا القانون هيئة البورصة بالتأكد من تطوير أسس وطرق محاسبية يمكن اتباعها من قبل منتجي النفط والغاز . هذه الاسس والطرق المحاسبية من المتوقع ان تكون أساسا للبيانات التي ستساعد ادارة الطاقة لتجميع البيانات الضرورية عن الطاقة في الولايات المتحدة⁽²⁾ .

وقد أعطى البرلمان الأمريكي السلطة القانونية ، كما أعطيت سلطة اضافية بصفة خاصة عن طريق قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها وذلك بان تفوض سلطاتها الخاصة باعداد القواعد المحاسبية لمجلس المعايير المحاسبية المالية (هيئة خاصة منبثقة من المعهد الامريكي للمحاسبين المرخصين) وهو مجلس مستقل ومتفرغ تفرغا كاملا لاعداد واصدار المعايير الخاصة بالمحاسبة المالية واعداد التقارير⁽³⁾ . ولكن نجد أن هيئة البورصة احتفظت لنفسها بحق رفض او قبول أي معيار محاسبي يقدمه مجلس المعايير المحاسبية المالية وذلك تحت قانون البورصة الفيدرالي بغض النظر عما قرر عليه مجلس المعايير المحاسبية المالية⁽⁴⁾ .

الجزء الأول

مراحل التطور المحاسبي
لصناعة انتاج النفط والغاز

اولا - مرحلة ما قبل 1973

تاريخيا ، معظم الشركات النفطية والغازية العاملة في صناعة النفط والغاز مارست كثيرا من الاجتهادات عند تبني واستخدام الطريقة المحاسبية المناسبة لاعداد حساباتها وقوائمها المالية . هذه الاجتهادات نتجت بسبب كثير من العوامل ، منها :

- 1- انعدام الارشادات المناسبة لتوجيه شركات النفط والغاز المنتجة لاختيار الطرق الصحيحة بسبب عدم وجود آراء أو معايير محاسبية متفق عليها في صناعة النفط أو حتى في الصناعات الاستخراجية عموما .
- 2- التكاليف والاختطار في صناعة النفط عالية نسبيا مقارنة بالصناعات الاخرى ، كذلك توقيت اخراج التدفقات النقدية من الشركة النفطية للقيام بعمليات الاستكشاف يسبق بوقت طويل اي تدفقات نقدية لداخل الشركة مقابل انتاج وبيع الاحتياطات النفطية والغازية المكتشفة .
- 3- عدم وجود طريقة محاسبية موحدة ومنتظمة لاتباعها في صناعة النفط والغاز .
- 4- طبيعة الاحتياطات النفطية ، فتجد ان كمية الاحتياطات المكتشفة حال اكتشافها تعتبر تقديرات بحثة قد يكتشف فيما بعد انها خاطئة .

للولصول الى حلول مناسبة لهذه المشاكل ولتضييق نطاق وتعدد الطرق المحاسبية في صناعة البترول اخذت كثير من الدول المتقدمة محاسبا والتي تمتلك صناعة بترولية متقدمة على عاتقها محاولة تنظيم وتوحيد الطرق والممارسات المحاسبية في هذه الصناعة .

وحيث ان معظم التطور المتعلق بالمبادئ والمعايير المحاسبية المتعلقة

بالصناعات الاستخراجية وخصوصا النفط والغاز حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية فان هذه الدراسة سوف تركز على هذه التطورات في هذه الدولة مع ذكر اهم التطورات المحاسبية التي حدثت وتحدث في دول بحر الشمال وكندا وبعض الدول المهتمة بصناعة النفط⁽⁵⁾ .

يمكن ان يقال ان نقطة البداية الرسمية التي قامت بها مهنة المحاسبة للتوصل الى وضع طريقة محاسبية موحدة تتبع من قبل جميع الافراد والشركات العاملة في صناعة النفط والغاز ولاقتراح توصيات بهذا الشأن لاختها بالاعتبار من قبل مجلس المبادئ المحاسبية الامريكي (APB) Accounting Principles Board عند اصدار رأيه بهذا الصدد كانت تكليف السيد فيلد Field في سنة 1964 من قبل معهد المحاسبين القانونيين الامريكي American Institute of certified Public Accountants (AICPA) للقيام بدراسة هدفها خلق نوع من التنسيق عند اعداد القوائم والتقارير المالية في الصناعة . فمع بداية سنة 1969 ، صدرت هذه الدراسة تحت اسم «دراسة في البحث المحاسبي رقم 11» وأطلق عليها «العرض المالي في الصناعات الاستخراجية»⁽⁶⁾ .

Accounting Research Study No. II (ARS II)

«Financial Reporting in the Extractive Industries».

وقد قدمت دراسة فيلد 19 توصية بغرض تضيق مجال البدائل المقبولة لمعالجة مشاكل معينة خاصة بالصناعات الاستخراجية ولتحسين التقارير المالية المستخدمة . كذلك ساندت هذه الدراسة وأيدت طريقة الجهود الناجحة المحاسبية⁽⁷⁾ .

”Successful Efforts Accounting“ بعد صدور هذه الدراسة انهالت الاحتجاجات على معهد المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) بمحذرة له من مغبة اصدار رأي مؤيد لطريقة الجهود الناجحة . كذلك فقد زادت هذه الدراسة الشقاق والمجادلات

العقيدة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة .

بسبب هذا الوضع الذي اوجدته دراسة فيلد امتنع مجلس المبادئ المحاسبية (APB) عن اعلان رأيه بهذا الموضوع واعلن انه شكل لجنة متخصصة بالصناعات الاستخراجية منذ سنة 1968 (أي قبل صدور دراسة فيلد) . في اواخر سنة 1970 كلف مجلس المبادئ المحاسبية اللجنة بدراسة مقترحات دراسة فيلد ولتحديد الممارسات المحاسبية المناسبة لغرض تضيق نطاق الطرق المحاسبية المختلفة في الصناعات الاستخراجية . كما كان غرض اللجنة الرئيسي هو اعداد اساس تحليلي لاستخدامه في تطوير رأي عن المحاسبة في صناعة النفط والغاز .

في سنة 1973 اعدت واصدرت اللجنة تقريرها «الممارسات المحاسبية والتقاريرية في صناعة النفط والغاز» "Accounting and Reporting in the Oil and Gas"⁽⁸⁾ هذا التقرير اوجز عمل اللجنة حتى تاريخ حلها في سنة 1973 عندما حل محل مجلس المبادئ المحاسبية مجلس جديد اطلق عليه مجلس المعايير المحاسبية المالية Financial Accounting Standards Boards (FASB) بناء على توصيات من لجنة ويت Wheat Commission .

هذا التقرير الذي اعدته اللجنة اعطى تلخيصا ممتازا عن البدائل المختلفة والممارسات الحالية وخلفيات جديدة عن الطرق المحاسبية المتبعة . كذلك دعم هذا التقرير موقف طريقة المجهودات الناجحة بالنسبة لمركز التكلفة حيث اعتبر ان انصب مركز تكلفة هو الحقل .

كذلك اكد التقرير ان جميع التكاليف الاستكشافية يجب اعتبارها رأسمالية ومن ثم استهلاكها كمصاريف عن الفترة التي يتم فيها انتاج وبيع هذه الاحتياجات النفطية والغازية المكتشفة (هذه النتيجة اتخذت موقف طريقة التكلفة الكلية بالنسبة

لمعالجة التكاليف الاستشكافية غير المنتجة) . ولكن بسبب هذه النتائج المتباينة لم يتمكن مجلس المبادئ المحاسبية من اصدار رأي بالنسبة للمشكلة التي انشأ اللجنة من أجلها الا وهي تضيق نطاق الطرق المحاسبية المتبعة في صناعة النفط والغاز .

المحاولة الرسمية الوحيدة لهيئة البورصة Securities and Exchange Commission (S E C) (والتي تمثل القطاع الحكومي) لتضييق نطاق الممارسات المحاسبية المتبعة في صناعة النفط والغاز خلال تلك المرحلة حدثت في نهاية سنة 1972 من خلال احدى النشرات المحاسبية المتسلسلة (والتي تصدر من هيئة البورصة) والمتعلقة بالافصاح عن تأثير الممارسات المحاسبية المتعددة⁽⁹⁾ . هذه النشرة طلبت من الشركات التي تتبع طريقة التكلفة الكلية المحاسبية الافصاح عما سيكون عليه صافي ربحيتهم لو انهم اتبعوا طريقة المجهودات الناجحة في المحاسب . ولكن هيئة البورصة في النهاية الغت هذا المشروع .

ثانيا - مرحلة المقاطعة العربية وانفجار أزمة الطاقة ، او مرحلة ما بين 1973 الى

1977

بعد قبول اقتراحات لجنة ويت من قبل الهيئة العليا للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ، حل مجلس المعايير المحاسبية المالية محل مجلس المبادئ المحاسبية في ١ يوليو 1973 كمستول رسمي عن اعداد واصدار المعايير المحاسبية المالية في القطاع الخاص . فمن ضمن حوالي ثلاثين موضوعا فنيا اقترحها المجلس الجديد لوضعها على جدول اعماله اختار المجلس المواضيع التي لا تقبل التأجيل لتكون بداية عمله . فمع ان موضوع المعالجة المحاسبية واعداد التقارير المالية في الصناعات الاستخراجية كان من ضمن المواضيع الثلاثين المختارة ولكن لم يكن من ضمن المواضيع التي لا تقبل التأخير لكي يوضع على جدول الاعمال الفنية المستعجلة⁽¹⁰⁾ .

في نفس الحقبة من الزمن (6 أكتوبر 1973) قامت الحرب الرابعة بين العرب واسرائيل ودخلت الولايات المتحدة وبعض الدول الغربية كطرف مساند لاسرائيل ضد العرب مما اشعل نار المقاطعة البترولية العربية لهذه الدول وكان له الدور الاعظم في خلق ازمة الطاقة العالمية وخصوصا في الولايات المتحدة والعالم الغربي واليابان . هذه المقاطعة كان لها التأثير الاعظم على الصناعة والاقتصاد الامريكي من جهة والحياة الاجتماعية من جهة اخرى وخصوصا عندما نعلم أن الولايات المتحدة كانت تستورد اكثر من 40% من احتياجاتها البترولية من دول الاوبك . هذه المقاطعة ايضا اوضحت للشعب والبرلمان والحكومة الامريكية خطر الاعتماد على الغير بالنسبة للطاقة والتي تعتبر عصب الحياة وخلق لدى هذه الجهات الرغبة الحقيقية في الحصول على كفاية ذاتية بالنسبة للطاقة .

واخيرا نجد أن هذه المقاطعة كشفت تناقضا غريبا في موقف الشركات الامريكية العملاقة فحين تشكو من مغبة المقاطعة تظهر في نفس الوقت أنها حققت أرباحا خيالية ، مما زاد الاستياء العام لدى الشعب والبرلمان والحكومة .

كنتيجة لهذه الاسباب والمقاطعة العربية زاد اهتمام البرلمان والحكومة الامريكية من جهة ومهنة المحاسبة والقطاع الخاص من جهة اخرى بالطاقة ، هذا الاهتمام المتعاظم خلق نوعا من الرغبة لدى جميع الاطراف لمحاولة ايجاد بيانات احصائية وفنية عن الاحتياطات البترولية والانتاج اليومي من النفط والغاز وبدائل الطاقة الاخرى . فمن مظاهر الاهتمام المتزايد بالصناعة النفطية كانت أن اقدم البرلمان الامريكي على الغاء او تخفيض نسبة النفاد المسموح (للشركات البترولية الكبرى والمتوسطة) خصصها لأغراض الضرائب ، وذلك عن طريق اصدار قانون تخفيض الضرائب الصادر في 1975 Tax Reduction Act of 1975 هذا القانون مهد الطريق امام مجلس العاير المحاسبية المالية لإصدار معيار رقم 9 والذي اطلق عليه اسم «المحاسبة لضرائب الدخل

- شركات انتاج النفط والغاز «Statement No. 9 Accounting for Income Taxes - Oil and Gas Producing Companies»

هذا المعيار كان اول اهتمام تخص به صناعة النفط والغاز من مجلس المعايير المحاسبية المالية⁽¹¹⁾ .

وكخطوة ثانية لمحاولة تقليل وطأة المقاطعة النفطية العربية على الشعب الامريكي وللقضاء على التناقضات في اعداد المعلومات الضرورية عن الاحتياطات النفطية والغازية الامريكية ولحماية المصلحة الوطنية اصدر البرلمان الامريكي ثلاثة قوانين هامة كان لها التأثير المباشر على طريقة اعداد وعرض البيانات الخاصة بالاحتياطات من قبل الشركات البترولية الامريكية العاملة في الولايات المتحدة وفي الخارج هذه القوانين كالآتي:

1 - القانون الاول الذي اطلق عليه اسم قانون ادارة الطاقة الفدرالية لسنة⁽¹²⁾ 1974 The federal energy Administration Act of 1974 (FEAA)

هذا القانون خول هذه الادارة سلطات متعددة من ضمنها حق تجميع وتصنيف وتحليل معلومات الطاقة الخاصة بالاحتياطات . ايضا عهد هذا القانون الى ادارة الطاقة الفدرالية اعداد تقرير شامل يحتوي على تحليلات مستقلة عن احتياطات النفط والغاز في اراضي ومياه الولايات المتحدة الاقليمية وتسليم هذا التقرير الى برلمان ورئيس الجمهورية الامريكية .

2 - القانون الهام الثاني اطلق عليه اسم التنسيق بين توفر الطاقة واثرها على البيئة والذي صدر في عام 1974 ايضا⁽¹³⁾ Energy Supply and enviornmental coordination Act of 1974 (ESECA) ادارة الطاقة الفدرالية Federal energy Adminsitration قوة التحقق والمقاضاة ،

والتفتيش وفحص الاماكن والدفاتر والسجلات والمستندات لمنتجي النفط والغاز . كذلك حولت هذه الادارة مهمة اعداد مقياس دقيق ومناسب نسبيا لقياس الاحتياطات الهيدروكربونية ولوضع نتائج هذه القياسات الخاصة باحتياطات الطاقة الامريكية في تقارير يمكن الاعتماد عليها وصالحة للنشر .

3- اما القانون الثالث والاهم فهو ما اطلق عليه اسم قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها لسنة 1975⁽¹⁴⁾ . The energy Policy and Conservative Act of 1975 (EPCA) هذا القانون اعطى المراقب العام Comptroller General سلطات واسعة للقيام بالاختبارات المناسبة للتأكد من ان المستندات المقدمة لهيئة الطاقة الفدرالية Federal Power commission وادارة الطاقة الفدرالية (من قبل الاشخاص القائمين بالانتاج التكرير، والناقلين للنفط والغاز عبر الانابيب والموزعين لمنتجات الطاقة ومواردها) سليمة وصحيحة . ايضا اعطى هذا القانون هيئة البورصة الاوامر للتأكد من تطوير وملاحظة الطرق والاسس المحاسبية التي يجب ان تتبع في اعداد المعالجات المحاسبية لمنتجي النفط والغاز مراعية في ذلك الخصائص والصفات الخاصة بهذه الصناعة⁽¹⁵⁾ .

هذه الاسس المحاسبية التي كلفت هيئة البورصة باعدادها كان الغرض الاساسي منها هو ان تكون الاساس في اعداد التقارير التي تحتاجها ادارة الطاقة Department of energy لاعداد اساس لبيانات الطاقة يمكن الاعتماد عليه¹⁶ . قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها سمح ايضا لهيئة البورصة تفويض سلطاتها لمجلس المعايير المحاسبية المالية لاعداد وتطوير هذه الاسس على ان يتم انجازها في تاريخ لا يتجاوز 22 ديسمبر⁽¹⁷⁾ 1977 ، مع احتفاظ هيئة البورصة بحق قبول او رفض اي معيار محاسبي تراه غير مناسب⁽¹⁸⁾ ؛ على اثر هذا التكاليف من قبل هيئة البورصة لمجلس المعايير المحاسبية المالية اضاف الاخير في خريف 1975 الى جدول اعماله

مشروعاً جديداً أطلق عليه «المحاسبة والتقارير المالية في الصناعات الاستخراجية مع التركيز على صناعة النفط والغاز» .

«Financial Accounting and Reporting in the extractive Industries with Emphasis on oil and Gas.»

مشروع الدراسة المقترح هذا كان الغرض منه هو التركيز على القضايا المحاسبية الخاصة بصناعة النفط والغاز وبشكل عام المشاكل المحاسبية البارزة في الصناعات الاستخراجية . كذلك تم توسيع نطاق هذا المشروع ليشمل محاولة وضع الاسس والمعايير المحاسبية المالية وتلك المتعلقة باعداد التقارير المالية المرتبطة بمعالجة العمليات الاستشكافية والتطويرية للاحتياطات النفطية والغازية المكتشفة وتلك المتعلقة بمشاكل انتاج تلك الاحتياجات النفطية والغازية المكتشفة والاحتياطات المعدنية الاخرى¹⁹ .

على اثر هذا التكاليف تم انشاء قوة عمل للقيام باعداد المشروع السابق من قبل مجلس المعايير المحاسبية المالية في ديسمبر 1975 ، وفي جلسة عقدتها لجنة من البرلمان الامريكي يطلق عليها «لجنة الشؤون الداخلية وذات الاختصاص الضيق» .
Committee On Interior and Insular Affairs اوضح عضو فريق العمل (المكون من اعضاء من مجلس المعايير المحاسبية المالية) دونالد كيرك Donald Kirk الخطوط العريضة للنقاط الرئيسية التي سوف تشتمل عليها مذكرة المناقشة التمهيدية Discussion Memorandum DM التي سيصدرها فريق العمل ، هذه الخطوط العريضة اوضحت النقاط التالية⁽²⁰⁾ .

- 1- تحديد المزايا التي يتفوق بها اسلوب التكلفة الكلية على اسلوب المجهودات الناجحة في المحاسبة ، ومدى توافر الظروف التي تؤدي الى تفوق احد الاسلوبين على الاخر وملاءمته للاستخدام في قياس وعرض الاحتياطات البترولية والغازية .
- 2- البحث عن واقتراح طرق وأساليب محاسبة بديلة يمكن استخدامها لمعالجة تكاليف

- الاستكشاف والتطوير للاحتياطيات النفطية والغازية المكتشفة .
- 3- تعريف ، قياس ، وتقييم الاحتياطيات المعدنية المكتشفة .
- 4- المشاكل المحيطة ببعض الاتفاقيات والعقود الخاصة بالصناعات الاستخراجية .
- 5- مناقشة ما اذا كان أساس التكلفة التاريخية المستخدم في الاطار المحاسبي الحالي لقياس وتقييم الاحتياطيات النفطية والغازية يجب تدعيمه وتعزيزه او حتى الغاؤه لتحل محله أسس وطرق محاسبية اخرى تساير الاوضاع الجديدة .

في ديسمبر 1979 صدرت مذكرة المناقشة التمهيدية وخلال الفترة ما بين 30 مارس وحتى 2 ابريل 1977 قدم المهتمون بموضوع الصناعة النفطية والغازية 39 تعليقات على المذكرة التمهيدية⁽²¹⁾ . هذه التعليقات عكست الآراء المختلفة بالنسبة للطرق المحاسبية المتبعة في ذلك الوقت .

في يوليو 1977 اصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية مشروعه الاستكشافي الاول Exposure Draft Ed مدونا به اهم الحجج والنتائج التي توصل اليها فريق العمل بالنسبة لما يجب على جميع الشركات العاملة في صناعة النفط والغاز التي كانت تتبع طريقة التكلفة الكلية ان تتحول الى طريقة المجهودات الناجحة ولماذا يجب على الافراد والشركات العاملة في صناعة النفط والغاز ان تتبع طريقة المجهودات الناجحة . هذا التحول المفاجيء رثى من قبل متبعي طريقة التكلفة الكلية بانه بداية تدهور خطير في عرض قيم ممتلكات وربحية تلك الشركات في قوائمها المالية²² .

ومع ذلك نجد أنه في 5 ديسمبر 1977 أكد مجلس المعايير المحاسبية المالية النتيجة التي توصل اليها في مشروعه التمهيدي الاول واصدر معيار 19 المعنون «المحاسبة والتقارير المالية المعدة من قبل شركات انتاج النفط والغاز»²³ .

Statement No. 19 «Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies.»

والذي اختار فيه طريقة المجهودات الناجحة كطريقة مفضلة على طريقة التكلفة الكلية لأنها تتناسب أكثر مع الاطار المحاسبي التقليدي . كذلك طالب بأن يتم الافصاح عن كميات الاحتياطات والتغيرات في كميات الاحتياطات كجزء من القوائم المالية التي تصدرها شركات البترول . وقد تم تحديد تاريخ 15 ديسمبر 1979 للبدء في اتباع معيار⁽²⁴⁾ 19

قبل اختتام هذه المرحلة من الضروري التطرق الى دراسة جامعة تكساس بخصوص التكلفة الاستبدالية في صناعة النفط والغاز . فعندما أصدرت هيئة البورصة نشرتها رقم 33-5608 في اغسطس 1975 مقترحة الافصاح عن معلومات التكلفة الاستبدالية في القوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة لدى الهيئة . أوصى المعهد الأمريكي للبترول بأن يتم استثناء الاحتياطات الخاصة بالنفط والغاز ، على الأقل لفترة قصيرة ، لإعطاء وقت أطول لدراسة مشاكل القياس الناتجة من التكلفة الاستبدالية . فبعدما أصدرت هيئة البورصة نشرتها المحاسبية المتسلسلة رقم 190 في مارس 1976²⁵ Accounting Series Release No. 190 والتي استنتت جميع أصول المصادر التعدينية من الافصاح على اساس التكلفة الاستبدالية بعد أن تعهد معهد البترول الأمريكي بتمويل بحث مستقل بهذا الشأن . هذا الاستثناء اقتصر على احتياطات النفط والغاز ، وتلك الأصول التي تشتق قيمتها منها فقط .

بناء على ذلك التعهد تم اختيار الدكتورين جلن ولش وإدوارد ديكن من جامعة تكساس في منتصف يونيو 1976 للقيام بدراسة للتعرف على طرق قياس بديلة ولاقتراح الطريقة التي يمكنها أن تزود مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المناسبة عن الاوضاع الاقتصادية الحالية لصناعة النفط والغاز والتي يمكنها توصيل هذه المعلومات الى المستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المحاسبية التي يصدرها منتجو النفط والغاز²⁶ . بعد حوالي سنة صدر تقرير فريق العمل في يوليو 1977 الخاص بالدراسة وقد

أعطى التقرير نتيجتين أساسيتين: الأولى منها ، ان مفهوم التكلفة الاستبدالية لا يعتبر مناسباً لاحتياجات النفط والغاز . والنتيجة الثانية ان البديل المناسب لمفهوم التكلفة الاستبدالية هو طريقة القيمة الحالية والتي سميها «ما يعادل تكلفة الشراء»²⁷ Equivalent Purchase Coast فمع ان هيئة البورصة اخذت بالتوصية الاولى ورفضت الثانية الا ان المطلاع على الطريقة الجديدة التي اقترحتها هيئة البورصة والمسماة «الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا» Reserve Recognition Accounting ويمكننا أن نلاحظ أن طريقة هيئة البورصة المقترحة ما هي الا تطبيق لطريقة ما يعادل تكلفة الشراء بثوب آخر .

ثالثا - منذ عام 1977 حتى عام 1981 :

بعد اصدار معيار 19 في نهاية 1977 وارتفاع الاصوات المعارضة لهذا المعيار من قبل مؤيدي طريقة التكلفة الكلية عقدت هيئة البورصة اجتماعات علنية لمناقشة آثار المعيار على الصناعة النفطية والغازية والعاملين فيها . هذه المناقشات العلنية حدثت بسبب الضغط الكبير الذي تعرضت له هيئة البورصة بسبب تصعيد الضغط من قبل مؤيدي طريقة التكلفة الكلية على اعضاء البرلمان الامريكي الذين اوعزوا بدورهم الى هيئة البورصة للتدخل لحل الخلاف الذي بدأ بسبب صدور معيار 19 . أهم سؤالين طرحا من قبل هيئة البورصة امام المهتمين بشؤون النفط والغاز في هذا الصدد هما :

اولا : هل الأسس المحاسبية وأسس اعداد التقارير المالية التي أتى بها معيار 19 تعتبر مناسبة لاحتياجات ادارة الطاقة من المعلومات المحاسبية التي يجب أن تقدم إليها من قبل شركات البترول وذلك للوفاء بالاحتياجات والتوصيات والقرارات الموضحة في قانون سياسة الطاقة والمحافظة عليها لسنة 1975 .

ثانيا - هل الأسس المحاسبية والتقاريرية المنصوص عليها في معيار 19 مناسبة لإعداد القوائم المالية والتي تعتبر جزءا من المعلومات الواجب ارسالها لهيئة البورصة وذلك

وفق قانون البورصة الفدرالي²⁸ . Federal Securities Law

في 29 اغسطس 1978 أجابت هيئة البورصة على هذين التساولين بأن أوضحت أن الطريقتين المحاسبتين التقليديتين (طريقة المجهودات الناجحة ، وطريقة التكلفة الكلية) فشلتا في خلق معلومات كافية ومفيدة عن المركز المالي ونتائج الاعمال لمنتجي النفط والغاز ، ولهذا السبب فان الاختيار بين الطريقتين التاريخيتين لتفضيل احدهما كطريقة وحيدة لاستخدامها في محاسبة النفط والغاز يعتبر غير سليم . فعلى هذا الاساس أوضحت هيئة البورصة رغبتها في تطوير طريقة جديدة أطلق عليها طريقة الاعتراف بالاحتياط محاسبيا والتي تعتبر احد اشكال محاسبة القيمة الحالية وذلك لاحتلالها محل الطرق التاريخية التقليدية في وقت لا يتعدى سنة 1981²⁹ . بسبب هذا الاجراء من قبل هيئة البورصة أرجأ مجلس المعايير المحاسبية المالية (باصداره معيار 25) تاريخ بدء تطبيق معيار 19 الى أجل غير مسمى . كذلك ترك الباب مفتوحا على مصراعيه امام المنتجين لعرض نتائج اعمالهم ومركزهم المالي بالطريقة التي كانوا يتبعونها قبل صدور معيار 19 حتى تاريخ صدور الطريقة الجديدة المقترحة من قبل هيئة البورصة³⁰ .

كذلك في 29 اغسطس 1978 اعلنت هيئة البورصة أنها على أي حال سوف تطلب من منتجي النفط والغاز استخدام طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا ، والتي تشبه الى حد كبير طرق القيم الاستشكافية في المحاسبة . كذلك في مارس 1979 عينت الهيئة لجنة استشارية مكونة من 21 عضوا كان هدفها مساعدة الهيئة لتطوير طريقتها الجديدة³¹ .

نادت طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا بتطوير وتطبيق نظام قياس وطريقة محاسبية تعكس النقاط التالية التي عجزت عن عكسها الطرق التقليدية⁽³²⁾ .

- 1- اظهار الاحتياطات النفطية والغازية المبرهن عليها كأصول في قائمة الميزانية .
- 2- الاضافات للاحتياطات المبرهن عليها والتغيرات في قيم الاحتياطات المبرهن عليها يتم إظهارها في قائمة الدخل .
- 3- جميع التكاليف المتعلقة باكتشاف وتطوير إضافات للاحتياطات النفطية والغازية المبرهن عليها ، مع جميع التكاليف التي تحدد أنها غير منتجة (لم ينتج عنها احتياطات يمكن البرهنة عليها) خلال الفترة الحالية يجب إظهارها في قائمة الدخل .

مما سبق يتضح لنا أن طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا مبنية على اسس الاحتياطات النفطية والغازية المبرهن عليها . فالاحتياطات المبرهن عليها هي تلك الاحتياطات التي يمكن تقديرها بدرجة معقولة ويمكن استخراجها بكميات تجارية بناء على الظروف والاموضاع الاقتصادية والفنية الجارية³³.

بسبب الصعوبات التي تخوف هيئة البورصة أن يوجهها منتجو النفط والغاز الذين يستخدمون الطريقة الجديدة فضلت هيئة البورصة تطويرها على خطوات .
فطلبت :

أولاً: الإفصاح عن القيمة الحالية لصافي الإيرادات المستقبلية التي ستتحقق من الإنتاج المتوقع من الاحتياطات المبرهن عليها ، على أن يتم الإفصاح في الأول كجزء منفصل عن القوائم المالية وعلى أن يبدأ من 30 يونيو 1979 .

ثانياً: طلبت الهيئة أن يتم الإفصاح عما ورد في أولاً كجزء من القوائم المالية على أن يبدأ للسنوات التي تتلو السنة التي تنتهي في 25 ديسمبر 1979 .

كذلك طلبت هيئة البورصة من خلال نشرتها المحاسبية المتسلسلة رقم 253 نوعين رئيسيين من الإفصاحات الإضافية : أولهما ان تطلب من الشركة ان تظهر صافي الإيرادات المتوقعة لكل من (1) الاحتياطات المبرهن عليها (2) الاحتياطات

المبرهن عليها المطورة (3) الاحتياطات المبرهن عليها المرتبطة باتفاقيات طويلة الاجل
(4) حصة الشركة من الاحتياطات المبرهن عليها في الشركات التي تمتلك فيها الشركة
حصة عظمى محسوبة على اساس طريقة الملكية Equity Method وثانيهما هو اظهار
القيمة الحالية لصافي الايرادات المستقبلية المقدرة باستخدام معدل خصم مقداره
10% .⁽³⁴⁾

ولكن السؤال الذي طرح نفسه هو هل حلت طريقة «الاعتراف بالاحتياطي
محاسبيا» المشاكل التي كانت تعاني منها الطرق التقليدية؟ بالرغم من أن هذه الطريقة
الجديدة لها مزايا نظرية واهمية لدى متخذي القرارات (لأنها مبنية على مفاهيم القيمة
الحالية) الا انها تعاني من مشاكل وصعاب كثيرة وخصوصا عند تطبيقها عمليا.
بسبب هذه المشاكل العملية ظل كثير من المحاسبين ومتخذ القرارات متحفزين
على استخدامها وقبولها كطريقة مثلى لقياس وعرض الاحتياطات النفطية في القوائم
المالية بدلا من الطرق المحاسبية التاريخية التقليدية حتى تاريخ الغائه من قبل هيئة
البورصة في مارس 1981.

أما المشاكل والصعاب التي لاحظها كثير من الكتاب على طريقة هيئة البورصة
فيمكن تلخيصها فيما يلي³⁵:

1- التخوف من عدم الدقة في تقديرات الاحتياطات . فيما ان طريقة الاعتراف
بالاحتياطي محاسبيا مرتبطة الى حد كبير بتقدير القيمة الحالية لتدفقات الايرادات
المستقبلية فهي عرضة لجميع العيوب التي ترفع ضد استخدام التدفقات المستقبلية
المخصومة لأغراض التقييم في المحاسبة .

2- التخوف من عدم القدرة على ربط وارجاع مصاريف البحث والتنقيب عن
الاحتياطات المكتشفة الى تلك الاحتياطات . أي ان الربط بين السبب والنتيجة في

كثير من الأحيان قد يكون معدوما .

بالإضافة الى ما سبق فهناك عدة مشاكل بقيت بدون حل وقد تكون احدى العقبات التي حالت دون تطبيق طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا . بعض هذه المشاكل هي كالآتي:³⁶

1- هل ستظهر الطريقة الجديدة المخاطر المتعلقة بالبحث عن النفط والغاز ؟ هذه المخاطر تبرزها طريقة المجهودات الناجحة كخسائر تخصم من إيرادات الفترة التي يحدث فيها اكتشاف آبار غير منتجة .

2- كيف سيؤثر إفصاح الطريقة الجديدة على شركات البترول العالمية ؟ هل سيكون هناك تأثيرات سياسية بسبب هذا الإفصاح ؟

3- هل سيكون للطريقة الجديدة اي تأثير سلبي على المركز التنافسي لبعض الشركات كما ادعى مؤيدو طريقة التكلفة الكلية عند معارضتهم لمعيار رقم 19 الذي أيد طريقة المجهودات الناجحة ؟

4- ماذا عن الصناعات الاستخراجية الأخرى ؟ هل سيطلب من مديريها والمسؤولين عنها في النهاية اتباع طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا ايضا ؟

خلال المرحلة التجريبية التي وضعتها هيئة البورصة لطريقتها الجديدة كان الاتجاه السائد بين الهيئات والمنظمات المحاسبية سواء الخاصة او الحكومية هو الانتظار ورؤية النتائج «Wait and See» . هذه الاستراتيجية تخلصها اصدار بعض المعايير المحاسبية من مجلس المعايير المحاسبية المالية والتي كان لها تأثير مباشر على الصناعة الاستخراجية برمتها . فبعد ان وضع مجلس المعايير المحاسبية أسس الاسلوب المحاسبي المقبول في علاج النواحي المحاسبية في صناعة النفط والغاز (معيار 19) كان شغل مهنة المحاسبة الشاغل في صناعة النفط والغاز هو الإفصاح السليم عن البيانات

الاقتصادية والمحاسبية وكميتها ونوعيتها في صناعة النفط والغاز . فيما ان معيار 25 الذي صدر تحت ضغط من هيئة البورصة قد علق تاريخ فعالية تطبيق معيار 19 بالنسبة للأسلوب المحاسبي الذي يجب اتباعه في القوائم المالية الا انه لم يوقف تاريخ تطبيق متطلبات الإفصاح التي أتى بها معيار 19 . لذا نجد ان مجلس المعايير المحاسبية ركز جهوده على تطوير متطلبات الإفصاح حيث انه يطلب معلومات اضافية يجب الإفصاح عنها كما في معياري 33 والمعنون «العرض المالي والتغيرات في الاسعار» و 39 والمعنون «العرض المالي والتغيرات في الاسعار: اصول متخصصة - التعدين والنفط والغاز»³⁷ اللذين صدرا في 1979, 1980 على التوالي . هذان المعياران طلبا من الشركات النفطية والغازية العامة الضخمة عرض تأثيرات التغيرات العامة والخاصة في الاسعار لبعض أنواع الاصول . فخلال الفترة التي كان يتم فيها تطوير معيار 39 اعترف المجلس بان كمية متطلبات الإفصاح الصادرة منه ومن هيئة البورصة تضع حملا ثقيلًا على شركات إنتاج النفط والغاز ، لذا فقد رأى بان الافصاحات الاضافية لتلبية المتطلبات أصبحت غير ضرورية ومعقدة ومتعددة دون أن يصاحبها زيادة مماثلة في فائدتها لمستخدمي القوائم المالية . من ناحية أخرى نجد ان المعلومات التي كثيرا ما تم اقتراحها من قبل المحللين الماليين كمعلومات مفيدة لم يتم طلبها . لذا ، فالمجلس اوضح بانه سيقوم بوضع دراسة لمعرفة مدى فائدة الافصاحات المقترحة الوقت الحاضر وكذلك سيأخذ رأى العاملين في صناعة النفط والغاز وهيئة البورصة ومستخدمي القوائم المالية ليطور مجموعة واحدة مترابطة من متطلبات الإفصاح لشركات انتاج النفط والغاز .

ففي 26 فبراير 1981 اصدرت هيئة البورصة النشرة المحاسبية المتسلسلة رقم 289 والمعنونة «العرض المالي لمنتجي النفط والغاز» التي اوضحت بأن هيئة البورصة ستتخلى عن طريقته المعروفة بـ «الاعتراف بالاحتياطي محاسبيا» والتي توقع عند

اقترحها أن تكون الطريقة المحاسبية الرئيسية التي ستتبع من قبل منتج النفط والغاز في قوائمهم المالية³⁸. هذه النشرة كذلك اعلنت بان الهيئة تؤيد مجلس المعايير المحاسبية في تطويره لمجموعة متكاملة وشاملة من متطلبات الافصاح لتطبيقها على الشركات العاملة في نشاطات انتاج النفط والغاز.

كما أن الهيئة اوضحت في نشرتها بانها ستعدل قواعدها الخاصة بالافصاح لتناسب مع معايير الافصاح التي سيتم تطويرها من قبل مجلس المعايير المحاسبية لمنتجي النفط والغاز.

رابعاً: الفترة الممتدة من منتصف 1981 وحتى ديسمبر 1982

بعد هذه التطورات المثيرة قام المجلس باضافة مشروع بالافصاح لنشاطات انتاج النفط والغاز لبرنامجهم في 4 مارس 1981 وبناء على هذه الخطوة شكل المجلس قوة عمل مكونة من 20 شخصاً من الصناعة النفطية والغازية ومكاتب الاستشارات الهندسية والجيولوجية البترولية ومن رجال المال ومن مهنة المحاسبة وأكاديميين وذلك لتقديم النصح والمشورة لأعضاء المجلس في النواحي الفنية التي يتضمنها المشروع. ففي مايو 13 1981 قام المجلس بدعوة الافراد لتقديم ملاحظاتهم وتعليقاتهم على مشروعه المعنون «افصاحات عن نشاطات الانتاج النفطية والغازية» هذه الدعوة نتج عنها 120 رسالة جوابية. بعد ذلك بقرابة ثلاثة شهور اي في اغسطس 1981 دعى المجلس الى مناقشة عامة لمشروعه من الاشخاص والافراد الذين استجابوا لدعوته للتعليق. مما اسفر عن ان 28 منظمة وفرداً اوضحوا وجهة نظرهم في يومين من النقاش العام. هذه المناقشة العامة اسفرت عن اصدار مذكرة استطلاعية (تمهيدية) في 15 ابريل 1982 أطلق عليها «افصاحات عن نشاطات الانتاج النفطية والغازية» والتي تعتبر الغاء لبعض Disclosures about oil and Gas Producing Activities «اجزا» من

معياري 19 و 25 وقد فتحت هذه المذكرة الاستطلاعية باب قبول التعليق عليها حتى 15 يوليو 1982³⁹ .

في نهاية عام 1982 اصدر مجلس المعايير المالية المحاسبية المعيار 69 والمعنون «افصاحات عن نشاطات الانتاج النفطية والغازية» .

«Disclosures about Oil and Gas Producing Activities.» وقد أوقف هذا المعيار العمل بجميع متطلبات الافصاح السابقة المقترحة من خلال المعايير التي اصدرها المجلس والمتعلقة بالنشاطات الانتاجية للنفط والغاز (معايير 9 و 25 و 33 و 39) . كما طلب معيار 69 من الشركات البترولية المساهمة المملوكة للجمهور عند نشرها لبياناتها ان تفصح عن المعلومات المتعلقة بكميات الاحتياطي ، التكاليف الرأسمالية ، التكاليف الناتجة ، نتائج العمليات ، واسلوب نمطي لقياس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصصة للحاضر المرتبطة بالاحتياطات المبرهن عليها . كذلك اعداد قياسات باستخدام نموذج التكلفة التاريخية والقوة الشرائية للعملة المستخدمة يمكن اتباعها عند عرض معلومات التكاليف الجارية عن النفط والغاز . هذا المعيار سيتم تطبيقه على السنوات المالية التي تبدأ في 1 وبعد 15 ديسمبر 1982⁽⁴⁰⁾ .

الجزء الثاني

أهمية التطورات في محاسبة النفط
والغاز لدول مجلس التعاون الخليجي

دول مجلس التعاون الخليجي ، تركيبها الاقتصادية ودور النفط في تطورها
الاقتصادي والاجتماعي :

مجلس التعاون الخليجي هو فكرة ظهرت الى الوجود خلال مؤتمر لوزراء
خارجية دول : الكويت والسعودية والبحرين والامارات العربية المتحدة وقطر وعمان
في الرياض في 14 فبراير 1981 . ولقد حدد البيان الذي صدر عن هذا المؤتمر أهداف
المجلس العامة والتي أكدت على العلاقات الخاصة والخصائص العامة وتشابه الأنظمة
لهذه الدول الست وأهمية التنسيق الوثيق بينها في معظم المجالات وعلى وجه
الخصوص في المجالات الاقتصادية والاجتماعية . ولاعتقاد هذه الدول الست بالمصير
المشترك ، فقد قررت انشاء منظمة تستهدف تعميق وتوثيق الروابط بينها في مختلف
المجالات تسمى «مجلس التعاون لدول الخليج العربية» ويكون مقرها الرياض في
المملكة العربية السعودية⁽⁴¹⁾ .

ويستطيع القارئ لأهداف مجلس التعاون أن يرى أن هذه الأهداف تدعو الى
أنظمة متماثلة لمختلف الميادين⁽⁴²⁾ . فهذه الدول تتشابه ، إن لم تكن تتطابق من
النواحي الاقتصادية ، حيث تعتبر جميعها اقتصاديات نفطية ، تعتمد في إيراداتها على
تصدير مورد أولي نافذ (انظر ملحق 2) . كما أن هذه الدول مستوردة لمعظم حاجاتها
وتعتبر العملة الصعبة الناتجة من صادراتها النفطية عصب ميزانياتها (انظر جدول
(2) .

فالنفط يمثل أكثر من 90% من اجمالي إيرادات معظم دول مجلس التعاون ، كما

أنه يمثل أكثر من 90% من اجمالي الصادرات ماعدا البحرين . كما أن دول مجلس التعاون الخليجي تعاني من نفس الخصائص التي تصبغ المجتمعات النامية . فهذه الدول تعاني من صغر حجم سكانها ماعدا السعودية (انظر ملحق 2) إلا أنها عرضة للنمو الكبير في نسبة زيادة السكان أكثر من المعدل الطبيعي وهو 2,5% سنوياً⁽⁴³⁾ كما أن هذه الدول تشترك في ظاهرة الاختلال في هيكل صادراتها ، فنجد أن الصادرات تمثل أهمية نسبية عظمى من حيث حجم الدخل القومي الناتج منها ، ولكن تسيطر سلعة واحدة على هيكل صادراتها ألا وهي النفط ومشتقاته (انظر ملحق 2) . يقابل هذه الصادرات الضخمة وما يصاحبها من إيرادات ورقية (عرضة للتضخم وفقدان قيمتها) صغر القدرة الاستيعابية لأسواق هذه الدول منفردة أو مجتمعة مما أدى الى إعادة تصدير جزء كبير من الأموال النفطية في شكل ودائع ومساعدات واستثمارات أجنبية الى الدول النامية والمتقدمة (انظر ملحق 2) . لذا فصغر القدرة الاستيعابية للأموال النفطية في أسواق دول المجلس أدى الى زيادة معدلات التضخم والتحول الى الاتفاق الجاري العالي (انظر ملحق 2) وتحويل أسواق هذه الدول الى معارض تعرض فيها أحدث ما أنتجته مصانع الدول المتقدمة من مواد استهلاكية ووسيلة . هذا الهيكل الاقتصادي الذي اعتمد على النفط أضعف القطاع الزراعي والصناعي في معظم هذه الدول (انظر ملحق 2) فنجد أن القطاع الزراعي ومساهمته في الدخل القومي في بعض هذه الدول لا تكاد تذكر (الكويت مثلاً) ، كذلك يؤدي القطاع الصناعي دوراً صغيراً جداً في معظم دول التعاون الخليجي (انظر ملحق 2) . كما أن هذه الدول تشابه من حيث التركيب الاجتماعي والسكاني ومن حيث العادات والتقاليد ومشكلة العمالة الأجنبية وصغر نسبة المواطنين الى المجموع الكلي للسكان . كذلك تعتنق شعوب دول المجلس الدين الإسلامي الحنيف ولغة شعوبها الرسمية هي العربية . وتغلب على أنظمة هذه الدول السياسية الصبغة الملكية والحكم العائلي مع شيء من الديمقراطية ، كما أن بعض هذه الدول تستمد قوانينها

كلها أو بعضها من الشريعة الاسلامية ، والقوانين الوضعية .

يعد هذا السرد السريع للمقومات الاقتصادية والدينية والقانونية والسياسية والاجتماعية لمجتمعات دول مجلس التعاون الخليجي يمكن تلخيص أهم هذه المقومات كالتالي :

1- تعتمد هذه الدول على مصدر نافذ تتحكم فيه عوامل العرض والطلب والأسعار ويسيطر على تحديد هذه العوامل الدول المستهلكة (على الأقل في الوقت الحاضر والمستقبل المنظور) .

2- اعتماد ضخم على الاستيراد مما يجعل اقتصاديات هذه الدول عرضة لأي تقلبات في العملات الأجنبية والأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود . كما أن هذا الاعتماد يعرض استقلال شعوب هذه الدول ويزيد من تبعيتها لأحد المعسكرين⁽⁴⁴⁾ .

3- المدخرات الحكومية والخاصة مرتفعة في هذه الدول ، وليس لها منافذ استثمارية داخلية كافية ومجزية مما يضطر حكومات وأفراد هذه الدول الى استثمار أموالهم ومدخراتهم في مضاربات عقيمة داخلية أو اخراجها لخارج البلاد جرياً وراء مصادر الاستثمارات الأجنبية التي تدر أرباحاً عالية في ظاهرها ومخاطر وخسائر لهذه الأموال في حقيقتها .

4- الاعتماد على الأيدي العاملة الوافدة غير الفنية مما يسبب مشاكل اجتماعية وسياسية حادة .

5- على هذه الدول التزامات مالية كمساعدة للدول الفقيرة والنامية قد تصل في بعض الأحيان الى معدلات مرتفعة بالنسبة الى دخولها الوطنية⁽⁴⁵⁾ .

6- المخاطر السياسية التي تواجه استثمارات دول مجلس التعاون الخليجي وكذلك الاقتصادية مثل الخسارة بسبب تقلبات الأسعار أو التأميم وغيرها .

7- دول مجلس التعاون الخليجي تعتنق الدين الإسلامي الحنيف مما يجعل تشريعاتها

وقوانينها متشابهة لحد ما مع أن بعض هذه الدول تستمد قوانينها من القوانين الوضعية للدول الأخرى كالقوانين الانجليزية أو الفرنسية أو المصرية وغيرها .

8- القوانين والتشريعات التجارية والمحاسبية لهذه الدول مستقاة من القوانين والتشريعات التجارية الانجليزية والأمريكية والمصرية واتفاقات جنيف وكذلك من خبرات الجمعيات المهنية الأجنبية .

9- كل دول مجلس التعاون الخليجي استغلت ثرواتها النفطية بمساعدة شركات أجنبية (أمريكية أو انجليزية أو فرنسية أو ايطالية ، بصفة خاصة) . هذه الشركات كانت تطبق قوانين وتشريعات بلادها النفطية والتجارية والمحاسبية مما لم يساعد دول مجلس التعاون على تطوير تشريعات نفطية ومحاسبية خاصة بها . لذا عندما سيطرت دول مجلس التعاون الخليجي على نفوطها وأكملت بسط ملكيتها الوطنية عليها لم تكن هذه الدول مستعدة لأن تغير الأنظمة والتشريعات الأجنبية وتحل محلها نظماً وتشريعات وطنية ، مما اضطر بعضها الى الاستمرار باستخدام نظم وتشريعات لا تناسبها ولكن بسبب عدم وجود البديل المناسب استمر استخدام هذه النظم والتشريعات غير المناسبة حتى يتم تطوير نظم وتشريعات وطنية تناسب الشكل القانوني الجديد للطاقة في هذه الدول .

هذه الملامح الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والدينية والسياسية لدول مجلس التعاون الخليجي أدت باقتصاديات هذه الدول الى التبعية الاقتصادية للدول المتقدمة ، وأدت هذه التبعية بدورها الى جعل اقتصاديات هذه الدول تدور في فلك اقتصاديات الدول المتقدمة ، مما جعل اقتصاديات دول مجلس التعاون سريعة التأثير بأي انتكاسات اقتصادية تحدث لاقتصاديات الدول المتقدمة . فنجد على سبيل المثال أن هناك جزءاً كبيراً من التضخم الذي عانت منه دول مجلس التعاون الخليجي في الفترة من 1970 - 1980 ، إنما هو تضخم مستورد بسبب الاعتماد المباشر على الدول

المتقدمة في كل كبيرة وصغيرة تقريباً⁽⁴⁶⁾ . ومن أمثلة هذه التبعية نجد أن الكساد الذي تعيشه معظم دول مجلس التعاون الخليجي في الوقت الحاضر (1983) هو بسبب انخفاض صادراتها من النفط للدول الصناعية التي تعيش بدورها فترة من الكساد الاقتصادي . وبسبب أن جميع دول التعاون الخليجي تشترك في اعتمادها شبه الكلي على قطاع النفط المسيطر على اقتصاداتها (كما نرى من ملحق 2) وبما أن اكتشاف هذا المورد تم على أيدي ومساعدة شركات أجنبية كانت تمتلك معظم القرارات الهامة الخاصة بالتصرف بهذه الثروة بالإضافة الى امتلاكها لها حتى النصف الثاني من العقد السابع للقرن العشرين ، نجد أن معظم اقتصاديات هذه الدول الخليجية لا تزال تعاني من سوء نتائج هذه القرارات التي كانت تراعى مصالح الشركات الأجنبية دون الدول الخليجية . كما أن هذه الشركات الأجنبية مع فقدان سيطرتها على الاحتياطات النفطية وقرارات التسعير والانتاج لحد ما ، لم تزل نظمها الاقتصادية والمحاسبية وتشريعاتها النفطية هي المسيطرة والمسيرة للأمور في هذه الدول ، دون محاولة جدية من هذه الدول لتطوير أنظمتها المناسبة لظروفها كما سنرى لاحقاً .

لاشك أن هذا الوضع غير طبيعي في حد ذاته ، وخصوصاً إذا علمنا أن الأهداف الاستراتيجية التي ترغب دول مجلس التعاون الخليجي في تحقيقها تختلف اختلافاً كلياً عن الأهداف التي وضعتها الشركات الأجنبية لاستغلال الثروة النفطية والغازية . ولكن لاشك أن هناك نظماً وقواعد وسياسات واجراءات محاسبية تتبعها الدول المتقدمة التي تمتلك احتياطات نفطية مماثلة وذلك عند استغلالها لثرواتها والمحافظة عليها يمكن تعديلها وتحسينها حتى تتناسب مع احتياجات ورغبات دول مجلس التعاون الخليجي ، وخصوصاً أن هذه الدول لا تزال تستعين في نشاطاتها بشركات بترولية أجنبية ، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، مثل شركة سانتافي التي تمتلكها الكويت والتي تخضع للقانون الضرائبي والمحاسبي الأمريكي .

وفىما تبقى من هذا الجزء من هذا البحث سنحاول أن نوضح أهمية التطورات المحاسبية فى صناعة البترول والغاز التى حدثت فى الدول البترولية المتقدمة لدول مجلس التعاون الخليجى ومدى إمكانية الاستفادة من هذه التطورات فى صناعة النفط والغاز فى هذه الدول .

أهم التطورات المحاسبية فى مجال النفط وأهميتها لدول مجلس التعاون الخليجى :

لاشك أن التطورات المحاسبية الهامة التى أدخلت على صناعة انتاج النفط والغاز تم ادخالها والتوصل إليها بعد المقاطعة العربية النفطية للولايات المتحدة لمساندتها اسرائيل فى حرب 1973 وفى السنوات التى تبعت 1973 كانت التطورات فى محاسبة البترول على أشدها ، ومن أهمها تلك المتعلقة بقانون 1975 والخاص بسياسة الطاقة والمحافظة عليها . هذا القانون كما رأينا كان الهدف منه هو خلق وتجميع معلومات متكاملة عن نشاطات الانتاج النفطية والغازية فى الولايات المتحدة بحيث تستطيع الحكومة الأمريكية وغيرها من مستخدمى البيانات المحاسبية التوصل الى البيانات الضرورية فى أقصر وقت ممكن وبأدنى تكلفة . ولهذه التجربة أهمية خاصة لدول مجلس التعاون الخليجى ، لذا نجد أن هناك ثلاثة تعد من أهم التطورات المحاسبية التى أفرزتها مراحل التطور التاريخية التى سبقت الإشارة لها والتى لها أهمية خاصة لأي دولة من دول مجلس التعاون الخليجى ، هذه التطورات الثلاثة هي⁽⁴⁷⁾ :

* انشاء بنك للمعلومات النفطية والغازية بصورة خاصة ومعلومات عن الطاقة بصورة عامة .

* معالجة مشكلة التضخم وما تفرزه هذه المشكلة من عوائق لدول مجلس التعاون الخليجى عند وضعها لخططها التنموية وذلك بسبب استمرارية استخدام النموذج

المحاسبي التاريخي أو ما يطلق عليه «التكلفة التاريخية» هذا النموذج يشوه كثيراً من الحقائق الاقتصادية ويضلل متخذي القرارات على مستوى الاقتصاد القومي وذلك لعدم أخذه بالاعتبار التكاليف الجارية ومقابلتها بالارادات الجارية . هذا النموذج التاريخي أيضاً يقابل الارادات الجارية المتضخمة بالمصروفات التاريخية مما يعكس أرباحاً وهمية غير حقيقية يترتب عليها زيادة الانفاق الجاري على المستوى القومي والذي يعد في الحقيقة هدرًا للثروة الحقيقية . فالنموذج التاريخي لا يعكس حقائق الأمور أمام متخذي القرارات لأنه يقابل ايرادات حالية مع تكاليف ضئيلة نسبياً حدثت في الماضي .

✽ قياس الاحتياطات النفطية الغازية وعرضها في القوائم المالية كأصول حقيقية من ضمن الحسابات القومية لدول مجلس التعاون الخليجي . وسوف نتناول هذه الثلاثة بشيء من التفصيل

أولاً : انشاء بنك للمعلومات عن النفط والغاز :

وسوف نتناول هذه الثلاثة بشيء من التفصيل ويتوقع أن تكون المعلومات متعلقة بالآتي :

أ - معلومات في شكل حسابات عن رأس المال المستثمر أو المتوقع استثماره والارادات المتحققة والتي يتوقع أن تتحقق والتكاليف التشغيلية التي صرفت أو المتوقع صرفها في المستقبل والخاصة بكل من :

1- العمليات المتعلقة بالحصول على توقعات ومؤشرات عن التجمعات الهيدروكربونية وأماكنها .

2- العمليات المتعلقة بالحصول على الممتلكات لبدء عملية التنقيب والحفر والاستكشاف .

3- عمليات البحث والتنقيب .

4- عمليات التطوير .

5- عمليات الانتاج والاستخراج .

6- عمليات التكرير .

7- عمليات تصنيع الغاز .

ب - معلومات عن الشركات العاملة في نشاطات انتاج النفط والغاز والتي تتعلق بما يلي :

1- الاحتياطات والنشاطات التشغيلية سواء أكانت محلية أم أجنبية ، وذلك لتسهيل تقييم المسببات والنتائج المالية والاجتماعية والاقتصادية لهذه النشاطات .

2- تبويب المعلومات المالية على أساس النشاط ، وذلك لتسهيل العلاقة الطردية بين الاحتياطات والإحصائيات التشغيلية سواء المحلية منها والأجنبية .

ج - معلومات أخرى ، مثل التوقعات المستقبلية والعلاقة بين البيانات المجمعة والتي تعتبر ضرورة لتسهيل تجميع وتصنيف مثل هذه القاعدة من البيانات . هذه البيانات والمعلومات هامة وضرورية كأساس للبدء في خلق بنك كامل للمعلومات يحتوي على جميع البيانات الضرورية لصناعة النفط والغاز في دول مجلس التعاون الخليجي . وحيث أن جميع دول مجلس التعاون الخليجي تعتمد على النفط والغاز مصدرين رئيسيين لبناء هياكلها الاقتصادية والاجتماعية وايراداتها الحكومية فإن البيانات المالية والمحاسبية لهذين المصدرين يجب أن تمثل مكان الصدارة لدى هذه الدول . فلو رجعنا الى مشكلة عدم توفر بيانات مالية ومحاسبية في احدى دول مجلس التعاون الخليجي كمثال وما أفرزته هذه المشكلة من قصور في الحسابات القومية لوجدنا أن أحد الكتاب قال :

«إن عدم امكانية تقويم التطورات الاقتصادية في الكويت يمكن ارجاعه الى نقاط الضعف الموجودة في قاعدة البيانات الاحصائية المتوفرة للدولة . فالمعلومات الضرورية والصحيحة والمناسبة عن الأسعار وعن تطورات الدخل القومي غير متوفرة في الوقت المناسب . بالإضافة الى ذلك ، تقديرات ميزان المدفوعات تتأثر بالقصور الموجود في الاجراءات والأساليب التقديرية المستخدمة وعدم شموليتها . كما نجد أن الفترات الزمنية المستخدمة لربط بعض السلاسل الزمنية لبعض العلاقات الاقتصادية مثل الدخل القومي وحسابات ميزان المدفوعات تعتبر غير متناسبة مع البيانات المالية المتوفرة مما يخلق بعض المصاعب عند محاولة معرفة التأثيرات المتداخلة في التطورات داخل الاقتصاد مما يحول دون الحصول على مراجعة دقيقة لهذا الاقتصاد»⁽⁴⁸⁾ .

فمشكلة عدم توفر كثير من المعلومات الهامة ، أو توفرها أحياناً مع قصورها عن أداء دورها ، تعد من أهم المشاكل التي تواجه اقتصاديات دول مجلس التعاون الخليجي . وطالما أن الثروة النفطية تعتبر المحرك لاقتصاديات ومجتمعات هذه الدول فإن معلومات مالية ومحاسبية عن هذه الثروة تعتبر ضرورية .

ثانياً - مشكلة التضخم والمداخل المحاسبية المختلفة المقترحة لمعالجة المشكلة :

في السنوات الأخيرة واجه العالم موجات من معدلات التضخم العالية ، ولقد كانت دول الأوبك أكثر دول العالم تأثراً بهذا التضخم . فقد تأثرت هذه الدول بتعرض دخولها الى فقدان جزء كبير من قوتها الشرائية بأسباب التضخم وتدهور الدولار . فنجد أنه في عام 1977 كان دخل الدول الأعضاء في منظمة الأوبك (دول منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول) ، من البترول حوالي 86 بليون دولار

أمريكي بالقيمة النقدية ، ولكنه في حقيقة الأمر كان فقط 33 بليون دولار أمريكي بالقيمة الحقيقية على أساس أسعار عام 1970 للمصادر من الدول الصناعية الرأسمالية الى الدول النامية . فنجد أن الدخل البترولي قد نما بحوالي 14% بالقيمة النقدية ولكن في الحقيقة نجد أنه نما بأقل من واحد بالمئة بالقيمة الحقيقية عام 1977 بالقياس الى عام 1976 كما أنه في عام 1975 انخفض الدخل البترولي الحقيقي بحوالي 5% عن عام 1974 بالرغم من نموه بحوالي 7% بالقيمة النقدية . فمعدلات التضخم العالية هذه خلقت عدة تساؤلات خطيرة بالنسبة لإمكانية الاعتماد على القوائم المالية المحاسبية والأرباح الصافية التي أظهرتها عمليات الشركات الوطنية وما يترتب على هذه المعلومات المضخمة غير الحقيقية من قرارات تسعيرية وانتاجية وتنموية مستقبلية خاطئة⁽⁴⁹⁾ .

وحيث أن المحاسبة تعترف باستخدام النقود كوحدة قياس لعملياتها وتفترض ثبات قيمة وحدة النقود هذه ، فإن حدوث تقلبات في قيمة وحدة النقود والتغيرات التي تصاحب أسعار صرف العملات أدت الى تغيرات دائمة وفقدان ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية في وحدات القياس (النقود) التي يستخدمها المحاسبون لقياس النشاطات الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات المحاسبية . فعلى سبيل المثال نجد أن الأصول (الحقوق والمنافع الاقتصادية للوحدة المحاسبية) تجمع على بعضها البعض في القوائم المالية الدفترية مع أن قيمتها تختلف من فترة الى أخرى مما يجعل نتائج القوائم المالية عديمة الأهمية ، ولا تعكس المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ، وخاصة إذا علمنا أن الاطار التاريخي هو الأساس الذي يستخدم للقياس والافصاح عن النتائج المالية في معظم دول العالم في وقتنا هذا .

لهذه الأسباب وغيرها نجد أن الاطار المحاسبي التقليدي «التكلفة التاريخية» يتعرض لنقد عنيف من فئات مختلفة مهتمة بآثار التضخم على النتائج المحاسبية بسبب ما تسببه هذه النتائج المحاسبية المضللة من قرارات سيئة على نطاق القطاع الخاص والعام وقطاع الحسابات القومية .

هذا النقد يمكن تحديده كالآتي :

- 1- أن التقلبات في الأسعار وفقدان النقود لقوتها الشرائية يتم تجاهله في القوائم والحسابات المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية على أساس التكلفة التاريخية .
- 2- الأصول المستحوذ عليها في فترات زمنية مختلفة تجمع مع بعضها البعض في قائمة الميزانية مما يفقدها مدلولها الحقيقي .
- 3- الأرباح تظهر بأكبر من حقيقتها ، وذلك لأن مصاريف الاستهلاك وتكلفة البضاعة المباعة تظهر بأقل من حقيقتها . فإذا ما تم توزيع أرباح فإن المنشأة لا تستطيع الاستمرار في أداء عملياتها بنفس المستوى كما كانت قبل توزيع الأرباح ، كما أنها لا تستطيع الاحتفاظ بالقوة الشرائية لحقوق الملكية كما في السابق ، وأخيراً فإن معدلات الضرائب الحقيقية التي ستحملها الوحدة الاقتصادية ستزيد نتيجة التضخم في الأسعار .
- 4- خلال فترات التضخم نجد أن إمكانية قياس كفاءة الإدارة بموضوعية تتضاءل في بعض النشاطات والصناعات ، وذلك بسبب مقابلة الإيرادات الجارية بتكاليف تاريخية ، مما سيضلل المستثمر ويدفعه الى الدخول في مثل هذه النشاطات والصناعات التي قد تكون أكثر الصناعات والنشاطات عرضة للتضخم وتضخيم الأرباح ، مما يعتبر بعيداً عن التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية في المجتمع من الناحية الاقتصادية .

5- خلال فترات التضخم يصبح التمييز بين أرباح النشاط وبين أرباح الحياة للأصول المختلفة صعباً جداً ، مما يخفي حقيقة نجاحات أو فشل إدارة المشروع بالنسبة للأرباح والخسائر والتي قد تكون إما بسبب نجاحات اقتصادية فعلية نتجت بسبب ما حققته الإدارة من قدرة في إنجاز العمليات بصورة مربحة وداخلة ضمن أغراض المشروع الأساسية أو أن تكون بسبب الدخول في بعض المضاربات ، أو أن الأرباح الإضافية في حقيقتها وهمية تزول مع زوال الأسباب .

أمثلة لمشكلة التضخم في دول مجلس التعاون الخليجي .

محاسبياً وحدة القياس «النقود» يفترض أنها ثابتة لا تتغير ، وعلى هذا الأساس فإن أساس التكلفة التاريخية اعتبر حتى وقتنا هذا الأساس المناسب والموضوعي لاستخدامه في المحاسبة في كثير من دول العالم ومن بينها دول مجلس التعاون الخليجي . كما أننا نرى كتب الاقتصاد المختلفة تتضمن أن إحدى وظائف النقود وظيفة حفظ القيمة . أما الواقع الملموس فقد أوضح لنا أن كثيراً من الدول البترولية خسرت ولا تزال تخسر من جراء تدهور العملات (انظر جدول رقم 3 والذي يوضح الدخل البترولي النقدي والحقيقي لدول مجلس التعاون الخليجي للفترة من 1970 حتى 1977 . الدخل الحقيقي احتسب على أساس قيمة وحدة من الصادرات من الدول الصناعية الرأسمالية الى الدول النامية) ، ففي سنة الأساس (1970=100) كانت القيمة النقدية والحقيقية للدخول البترولية لدول مجلس التعاون الخليجي ماعدا البحرين حوالي 2.5 بليون دولار . أما في سنة 1974 وهي السنة التي شهدت ثورة أسعار البترول فكانت القيمة النقدية للإيرادات البترولية لجميع دول مجلس التعاون الخليجي حوالي 39 بليون دولار قابليها من الجهة الأخرى قيمة عائدات البترول الحقيقية والتي بلغت 21 بليون دولار . أما في سنة 1977 فنجد أن القيمة النقدية

جدول رقم 1

تطور عائدات البترول النقدية والحقيقية للدول الأعضاء في مجلس
التعاون الخليجي

خلال الفترة 1970-1977 مليون دولار أمريكي (1970 = 100)

السنة	1977		1976		1975		1974		1973		1972		1971		1970	
	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية	القيمة الحقيقية	القيمة النقدية
دولة الامارات العربية المتحدة	3473	9030	3043,5	7000	3000	6000	3041,7	5536	620,7	900	466,9	551	402,8	431	233	233
دولة البحرين	168	437	171,7	395	140	280	143,9	262	43,8	74	N.A	N.A	N.A	N.A	N.A	N.A
المملكة العربية السعودية	16301,5	42384	16438,7	37809	12838	25676	12403	22574	2993	4340	2326,3	2745	1761,7	1885	1214	1214
دولة قطر	796,5	2071	909,6	2092	850	1700	990	1802	320	464	216	255	187	200	122	122
دولة الكويت	3436	8934	3505,6	8063	3853	7706	4750	8645	1365,5	1980	1384,7	1634	1315	1407	899	899
سلطنة عمان	536,5	1396,1	572,5	1,316,4	540,5	1,080,1	463,5	844	119,5	173,3	100,5	118,5	107,5	115	106,6	106,6
المجموع	24711,5	46252,1	24641,6	56675,4	21221,5	42442,1	217921	39663	5462,5	7931,3	4494,4	5303,5	3774	4038	2574,6	2574,6
التغير القوي %	2	13	16	33,5	-26	7	400	500	21,5	49,5	19	31	46,6	57		

المصدر : حسب من على صادق «تطور القيمة النقدية والقيم الحقيقية لعوائد البترول ومستوردات الغذاء والآلات في الدول الأعضاء في منظمة الأوبك» مجلة

النفط والتعاون العربي العدد 12

لعائدات البترول لهذه الدول كانت حوالي 64 بليون دولار قابلتها عائدات بترولية حقيقية لنفس السنة ولنفس الدول بمبلغ حوالي 24 بليون دولار . فنجد أن نمو الدخل البترولي الذي نما بحوالي 62% نقدياً في سنة 1977 بالقياس الى عام 1974 قد نما حقيقياً بحوالي 13% فقط ، وإذا علمنا أن معدل التضخم في الدول الصناعية في تلك الفترة قد تجاوز 20%⁵⁰ مما يجعل خسارة هذه الدول فقط من التضخم قد تجاوز 7% من دخولها الحقيقية ناهيك عن الكساد الذي أصاب الدول الصناعية ، مما جعل نقودها تفقد كثيراً من قيمتها بما في ذلك الدولار الذي كان ولا يزال يستخدم كعملة رئيسية في عالم النفط . كذلك لو قارنا النمو بالدخل الحقيقي بين سنتي 1970 و 1977 والنمو بالدخل النقدي لنفس السنين لتبين لنا كبر الفجوة بين ما تحصل عليه الدول المتقدمة من أصول حقيقية وما تعطيه للدول النامية من أصول ورقية . فالعائدات النفطية زادت بحوالي 25 مرة نقدياً بين عامي 1970 و 1977 أما من الناحية الحقيقية فنجد أن الزيادة لم تتجاوز 10 مرات ، وهذا يعني أنه في تلك الفترة قدمت الدول المتقدمة دولاراً للدول النامية مقابل دولارين ونصف حصلتها منها . هذه النسبة المفزعة لاشك توضح أسباب عدم قدرة كثير من الدول النامية على تلبية احتياجات خططها التنموية تلبية كاملة (51) .

فلو رغبتنا أن نتعرف على تأثير التضخم على إحدى دول مجلس التعاون الخليجي ولتكن الكويت لرأينا أن هناك تفاوتاً كبيراً بين الأسعار الاسمية المعلنة لبيع النفط الخام بالدولار والأسعار الحقيقية (القوة الشرائية الحقيقية للسعر الاسمي) . فمع أن الأرقام الظاهرة في جدول (2) لا تأخذ في الحسبان عنصر تقلبات أسعار الصرف إلا أنه واضح أن الأسعار الحقيقية للنفط تقل كثيراً عن الأسعار الاسمية التي يباع بها فعلاً النفط . ولقد اختيرت سنة 1974 كسنة أساس ، وذلك بهدف متابعة الأرقام القياسية للسعر الحقيقي لنفط الكويت بعد ذلك العام والذي يعتبر العام

الذي أجرت فيه منظمة البلدان المصدرة للنفط تصحيحاً هاماً على أسعار خاماتها .

فعلى الرغم من استمرار تزايد الأرقام القياسية للأسعار الاسمية للنفط الكويتي AP131 في الأعوام 1975, 1976, 1977 والشهور التسعة الأولى من 1979 إلا أن تزايد الأرقام القياسية لأسعار واردات الكويت خلال السنوات ذاتها كان سبباً في انخفاض الرقم القياسي للسعر الحقيقي لنفط الكويت (عن سنة الأساس) في العامين الأولين وثباته النسبي في عام 1977 وزيادته في الشهور التسعة الأولى من 1979 زيادة طفيفة لا يمكن مقارنتها بزيادة الأرقام القياسية للأسعار الاسمية التي زادت بدورها بأكثر من 66% عن سنة الأساس ، في حين أن زيادة الرقم القياسي للسعر الحقيقي زاد 6% فقط عن سنة الأساس⁽⁵²⁾ .

جدول (2)

1979 (يناير - سبتمبر)	1978	1977	1976	1975	1974	
166,7	122,6	124,7	113,0	106,6	100	الرقم القياسي لأسعار نفط الكويت (أ)
156,9	140,7	124,1	114,8	112,3	100	الرقم القياسي لأسعار واردات الكويت (ب)
106,2	87,1	100,0	98,4	94,9	100	الرقم القياسي للسعر الحقيقي لنفط الكويت (أ + ب)

المصدر : بنك الكويت المركزي «الاقتصاد الكويتي في عشرة أعوام»

التقرير الاقتصادي للفترة 1969-1979 ص 31

وبصورة عامة نستطيع أن نقول أن الاقتصاد الكويتي قد تميز بضغوط تضخمية خلال السنوات الأخيرة جزئياً بسبب ارتفاع مستويات صافي النفقات الحكومية في الاقتصاد الوطني والذي تم تمويله بالمتحصلات من قطاع النفط . هذه الخاصية تكررت في اقتصاديات دول مجلس التعاون الخليجي والتي يتسم اقتصادها بالنفقات الحكومية العالية من عائدات البترول . وبما أن الاقتصاديات الخليجية تغلب عليها صفة الاقتصاديات الاستهلاكية في الدرجة الأولى حيث تعتمد على استيراد معظم حاجاتها من دول العالم الخارجي مما يتسبب في زيادة معدلات التضخم المستورد والتقلبات المصاحبة في أسعار العملات العالمية (انظر على سبيل المثال ملحق رقم 2) .

تأثير التضخم على العوائد النقدية النفطية لدول مجلس التعاون الخليجي :

إن المتبع للأحصائيات المتعلقة بالإيرادات النفطية لحكومات دول مجلس التعاون الخليجي يرى أن هذه الإيرادات تمثل أكثر من 95% من الإيرادات الكلية لهذه الحكومات ، كما أن المتبع للنفقات الاستهلاكية أو الاستثمارية الحكومية أو لهما معاً يستطيع أن يلاحظ أن الانفاق الحكومي في اقتصاديات هذه الدول هو الدفعة المحركة لهذه الاقتصاديات (انظر ملحق 2) . لذا نستطيع أن نستنتج من هذا كله أنه إذا فقدت هذه الدول جزءاً من إيراداتها نتيجة التضخم فإن ذلك بدوره سيؤثر على برامجها التنموية والاستهلاكية وكذلك الاستثمارية . كما أنه في الوقت الحاضر 1983 حيث تعتبر السوق النفطية سوقاً يتحكم فيها المستهلك وليس المنتج مما يفقد الدول المنتجة الاستقرار في تقدير احتياجاتها المالية (وذلك بدوره يؤدي الى اضطراب خطط الدول المنتجة التنموية نتيجة عدم قدرتها على بيع الكمية التي تتناسب مع حاجات ميزانياتها الحالية وخططها التنموية المستقبلية) ، وحيث أن دول مجلس التعاون

الخليجي دول مستوردة من الدرجة الأولى - فإن التأثير الحقيقي للتضخم على هذه الدول يمكن أن يقاس بدقة أكبر وذلك باستخدام معدل الزيادة في أسعار السلع والخدمات المستوردة من قبلها وليس عن طريق استخدام مؤشرات الأسعار القياسية للسلع الاستهلاكية في الدول الصناعية أو مؤشرات الأسعار القياسية لصادرات الدول الصناعية . فالزيادة المرجحة في الأسعار للسلع المستوردة لمعظم دول مجلس التعاون الخليجي والتي هي أيضاً أعضاء في منظمة الأوبك والأوبك على أساس استخدام عام 1973 كسنة الأساس بلغت أكثر من 55% في الربع الأول من سنة 1975 وفي الربع الأول من عام 1976 بلغ معدل التضخم للسلع المستوردة أكثر من 88% وفي منتصف عام 1976 فاق 100% كما بلغ معدل التضخم المرجح للسلع المستوردة في منتصف عام 1977 حوالي 166% .

من هذا كله نرى أن القوة الشرائية الحقيقية للبرميل النفط الخام في عام 1977 بلغت حوالي ثلث القوة الشرائية النقدية لهذا البرميل على أساس أسعار عام 1970 للصادرات من الدول الصناعية الرأسمالية الى الدول النامية . هذا التدهور في القوة الشرائية لايرادات الدول الخليجية المصدرة للبترول نتج بسبب ارتفاع معدلات التضخم وتقلبات صرف العملات المستخدمة في المعاملات النفطية . فطالما أن دول مجلس التعاون الخليجي تستخدم الدولار كأساس وحيد يسعر به النفط المصدر منها أو ضمن سلة عملات فإن التقلبات في سعر تبادل الدولار الأمريكي ضد أي عملة من العملات العالمية الأخرى له تأثير عظيم على القيمة الحقيقية للبرميل من النفط . فإذا علمنا أن نسبة صادرات النفط الى الصادرات الاجمالية لمعظم دول مجلس التعاون الخليجي تكاد لا تنخفض عن 90% فلا شك أن فقدان جزء من القيمة الحقيقية للايرادات النفطية لهذه الدول سيؤثر حتماً على برامجها التنموية ، كما أن معظم هذه الدول أو كلها ليست صناعية أو زراعية بحد يسمح لها بتعويض فقدان هذه الثروة في المستقبل .

الآثار الاقتصادية والمحاسبية للتضخم المالي (أمثلة توضيحية)

في فترات التضخم غالباً ما تخفى القوائم المالية التي تعدها شركات النفط التكلفة الحقيقية التي يجب أن تقابل الإيرادات الجارية لقياس أرباح الفترة قياساً صحيحاً . فمن ناحية نجد أن الإيرادات تعكس نتائج عمليات بيع حديثة حدثت خلال الفترة الجارية لذا فهي تظهر بالقيمة المضخمة للنقد ، ومن الناحية الأخرى نجد أن التكاليف المتعلقة بهذه المبيعات مثل الاستهلاكات ومصاريف النفاد والاهلاك وتكلفة البضاعة المباعة نشأت في فترات سابقة تسبق بوقت طويل نسبياً وقت حصول المنشأة على إيراداتها من عمليات البيع وخصوصاً عندما تكون فترة الاحتفاظ بالمخزون طويلة كما هي في صناعة النفط .

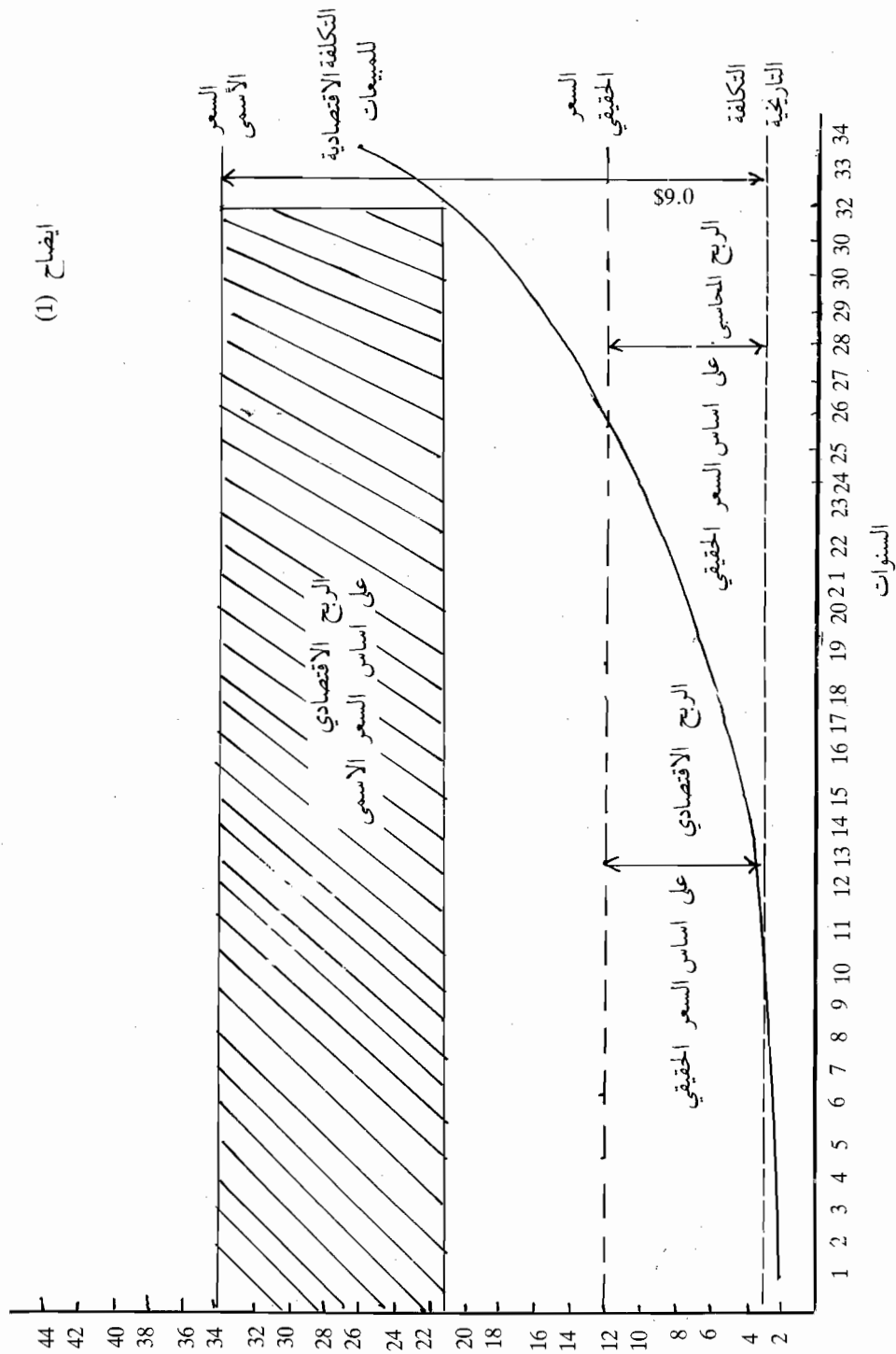
فالمشكلة الرئيسية التي يقابلها مستخدمو البيانات المحاسبية (حكومات دول مجلس التعاون الخليجي) في فترات التضخم نتيجة استمرار استخدام الطريقة التقليدية «التكلفة التاريخية» في تقييم وقياس أصول وخصوم وإيرادات ومصروفات المنشأة هي أنه يتم مقابلة إيرادات حديثة بمصروفات حدثت في الماضي مما ينتج عنه تضخم في أرباح المنشأة في فترات ارتفاع الأسعار والذي قد يؤدي الى توزيع جزء من رأس مال المنشأة على المساهمين وأصحاب المنشأة . فبعض المشاكل التي يمكن أن تظهر عند قياس الأرباح في الصناعة النفطية في فترات التضخم يمكن توضيحها بالمثل التالي :

نفترض أن شركة س اكتشفت احتياطات نفطية تبلغ كميتها بليون برميل من أحد حقولها الرئيسية في عام 1950 وأن السجلات المحاسبية عكست في عام 1982 تكلفة الاستكشاف للبرميل الواحد على أنها دولار واحد (بدولارات سنة 1950 وما

قبلها) كما أن تكلفة الاستخراج الحالية بلغت دولارين ، لكل برميل يستخرج ويباع في عام 1982 حين كان سعر ٣٤ دولاراً للبرميل سائداً . بعملية حسابية بسيطة سنجد أن القوائم المالية المبينة على الأساس المحاسبي التاريخي (التكلفة التاريخية) استعكس ربحاً للبرميل الواحد يبلغ 31 دولاراً على أساس $[(2+1)-(34)]$ (انظر ايضاح 1) . ولكن في الحقيقة نجد أن دولار الاستكشاف هذا له فرصة بديلة لو استثمر في صناعة أخرى ولم يكن مستثمراً في صناعة البترول . كما أنه كان سيدر على الأقل فائدة تعادل معدل التضخم السائد وأرباحاً بنسبة معينة . فلو افترضنا أن متوسط معدل الفائدة (والذي يمثل معدل الخطر والعائد الحقيقي) السائد خلال الاثنين والثلاثين سنة الماضية كان 10% فسنجد أن الدولار سينمو ليصبح 21.11 دولار في سنة 1982 . هذا طبعاً سيغير الصورة السابقة والتي أظهرت أن برميل النفط يعطى في المتوسط ربحاً محاسبياً تاريخياً مقداره 31 دولاراً حيث نجد أنه في الحقيقة برميل النفط في عام 1982 يعطى عائداً اقتصادياً في المتوسط قدره $[(2+21.11)-(34)]$ دولارات = 10,89 دولارات .

كما أننا لو عرفنا بأن سعر البرميل الحقيقي من النفط عام 1982 يساوي فقط 12 دولاراً لتغيرت الصورة بالكامل وانقلب الربح المحاسبي الى خسارة اقتصادية تبلغ 11.11 دولاراً .

مثال آخر لتوضيح أثر التضخم على القيمة الاقتصادية لبرميل النفط سيوضح الصورة أكثر . لنفترض أن شركة س اكتشفت حقلاً نفطياً جديداً في عام 1982 وكان متوسط تكلفة البرميل الواحد (تكلفة انتاج واستخراج) لهذا الحقل بأسعار اليوم 6 دولارات وأن هذا الحقل تقرر انتاجه على فترة زمنية تبلغ 25 سنة . كما نفترض أن سعر البيع المعلن والذي تتوقع الشركة الحصول عليه خلال عمر الحقل هو 34 دولاراً (مع أن الاتجاه العام في سعر النفط في الوقت الحاضر والمستقبل المنظور هو الهبوط) .



كما سنفترض أن دولار الاستثمار المستثمر في حقل النفط يستطيع أن يدر 12% فائدة لو أنه استثمر في استثمار أقل خطورة من الاستثمار في صناعة البترول⁽⁵³⁾ . وافترض أخير وهو أن السعر الحقيقي لبرميل النفط هو 12 دولاراً . فلو رغبتنا في توضيح الافتراضات السابقة في شكل بياني لظهرت كما هو في إيضاح رقم (2) . في إيضاح رقم (2) نرى أن هامش الربح المحاسبي خلال الخمسة وعشرين سنة (العمر الانتاجي للحقل) هو 28 دولاراً (34-6) بينما في حقيقة الأمر نجد أن في السنة الخامسة عشرة تحدث خسائر اقتصادية للشركة نتيجة استغلال هذا الحقل . والوضع يسوء عندما نقارن التكلفة الاقتصادية للمبيعات من هذا الحقل بالسعر الحقيقي للبرميل الواحد من هذا الحقل حيث نجد أن الخسائر الاقتصادية تبدأ في الظهور منذ السنة السادسة . هذه الظاهرة يجب أن تؤخذ بجديّة واهتمام بالغين وذلك لأن قائمة الدخل المعدة على أساس التكلفة التاريخية تخفض تكاليف المبيعات وبالمقابل ترفع من الدخل المحاسبي وهذا بدوره قد يجعل الجهة المسئولة عن استغلال الثروة البترولية في الدولة (سواء أكانت جهة حكومية أم قطاعاً خاصاً) تسيء استخدام الأصول الحقيقية وتحويلها الى أصول ورقية، ومن ثم تبذيرها عن طريق توزيعها على المساهمين أو كجزء من الانفاق العام للدولة .

فتجاهل معدل الفائدة (الذي لا يمكن تجاهل أثره) على الالتزامات المالية طويلة الأجل في مشاريع استكشافية ذات مخاطر عالية ، سيؤدي الى اظهار التكاليف الاقتصادية الاحتياطات النفط والغاز بأقل من حقيقتها وذلك عند استخدام التكلفة التاريخية . لذا فالفشل في عكس التكلفة الاقتصادية الحقيقية قد يؤدي الى مضاعفات مالية خطيرة في الأمد القصير والطويل للصناعة النفطية وللمجتمع ككل .

المدخل المحاسبية المقترحة لمعالجة التضخم ومدى مناسبتها لدول مجلس التعاون الخليجي :

شهد العقدان السادس والسابع من القرن العشرين قفزات هائلة في معدلات التضخم في الدول الصناعية وباقي دول العالم على السواء مع التفاوت في نسب هذه القفزات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية على المجتمعات المختلفة . هذا الارتفاع الهائل في معدلات التضخم صاحبه ارتفاع حاد في التكاليف والأسعار مما عكس صورة غير حقيقية عن أداء الوحدات الاقتصادية . وحيث إن المحاسبة في معظم الدول ومن بينها دول مجلس التعاون الخليجي لازالت تعتمد على أساس التكلفة التاريخية كأساس مقبول ومتفق عليه إلا أن هذا الأساس والتعديلات التي أدخلت عليه لاتزال تفشل في إعطاء قياس وعرض سليمين لتأثير التضخم المالي ، والى اخفاء كثير من الحقائق الاقتصادية عن قارئ ومستخدمي المعلومات المحاسبية عند اتخاذهم كثير من القرارات الاقتصادية الهامة .

هذه المشاكل الاقتصادية والمالية الناتجة من استخدام التكلفة التاريخية في الصناعات البترولية تم توضيحها كالآتي :

في الوقت الحاضر نجد أن الصناعة البترولية تستخدم نموذج التكلفة التاريخية (القواعد والأصول المتعارف عليها بالاجماع في الوقت الحاضر في صناعة البترول) . لذا نجد أن الاحتياطات النفطية والغازية المستهلكة خلال الفترة (والتي تمثل تكلفة المبيعات خلال الفترة) والاستثمارات الرأسمالية الظاهرة ضمن بيانات الميزانية يتم اظهارها على أساس التكلفة التاريخية . فعلى افتراض أن هناك تغيراً ضئيلاً أو معدوماً في الأسعار والتكاليف ، وأن الفترة الزمنية بين حدوث التكاليف وعرض البيانات في القوائم المالية نسبياً قصيرة . وأن الظروف الاقتصادية والفنية مستقرة نسبياً ، فإن

التكاليف التاريخية الناتجة إذا تم تحميلها تحميلاً منطقياً على الحسابات سوف تكون عموماً ممثلة للتكلفة الجارية للمبيعات وللأصول المعدنية المملوكة للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية . ولكن إذا بدأت معدلات التغير في الأسعار والتكاليف تتضخم وأصبحت الفترة بين حدوث التكاليف ونشر البيانات المالية المتعلقة بالأصول التي تم الحصول عليها من هذه التكاليف طويلة نسبياً فإن الاختلافات بين البيانات التاريخية الناتجة من استخدام الاطار التاريخي المحاسبي والبيانات الناتجة من استخدام الطرق المحاسبية التي تتضمن القيمة الجارية واسعة . فمثلاً قد نجد أن هناك حقولاً نفطية وغازية تم اكتشافها في بداية هذا القرن لا تزال تعطى انتاجاً ، وهذا طبعاً حادث بسبب أن التكاليف التي نتجت في بداية هذا القرن تعتبر ضئيلة بالنسبة للتكاليف الجارية التي ستصرف لإيجاد وتطوير حقول نفطية وغازية جديدة في الوقت الحاضر . وبالعكس ، نجد أن الأسعار المدفوعة في الوقت الحاضر للحصول على عقود تنقيب جديدة تكون قريبة نسبياً من التكاليف الجارية لهذه العقود⁽⁵⁴⁾ .

ولتدعيم هذه النتائج السابق ذكرها يمكن للقارئ الرجوع الى كتاب بلير (السيطرة على النفط وغيره) وذلك بخصوص الجزء المتعلق بالتكاليف التاريخية والأسعار التاريخية للنفط وخصوصاً في دول الشرق الأوسط المنتجة والتي تضم دول مجلس التعاون الخليجي . أما بالنسبة للتكاليف الرأسمالية الضخمة التي تتكلفتها الدول وشركات النفط الباحثة والمنتجة للثروة في الوقت الحاضر فيستطيع القارئ الرجوع الى قراءات كثيرة موجودة في أدبيات النفط⁽⁵⁵⁾ .

بعد هذه المقدمة نرجع الى المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة مشكلة التضخم في المحاسبة والتي نادراً ما نجد اتفاقاً عاماً على مدخل أو أكثر منها بين المحاسبين . من بين أهم هذه المداخل ما يلي⁽⁵⁶⁾ :

1- القوة الشرائية الجارية Current Purchasing Power (CPP)

هذه الطريقة تنادي بأن على المنشأة أن تظهر عملياتها في شكل وحدات قياس ثابتة القيمة ، وعليه فإن الحسابات تحت هذه الطريقة سوف تظهر على أساس وحدات القوة الشرائية بدلاً من وحدات نقدية .

2- المستوى العام للأسعار General Price Level (GPL)

هذا المستوى العام للأسعار هو متوسط مرجح لأسعار جميع السلع والخدمات المكونة للاقتصاد . هذا المتوسط المرجح يقاس عن طريق مؤشر سنة الأساس والذي يفترض عشوائياً أنها تساوي 100 نقطة . فالمستوى العام للأسعار يتم التوصل إليه عن طريق قسمة مؤشر السنة الجارية على مؤشر سنة الأساس ويضرب الناتج برقم التكلفة التاريخية . فالنتيجة تكون رقم التكلفة التاريخية معدلاً ليعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار .

3- التكلفة الجارية المحاسبية Current cost Accounting (CCA)

هذا المدخل يتميز بالآتي :

- أ- النقود هي وحدة القياس .
- ب- الأصول والخصوم تظهران في الميزانية كقيم .
- ج- الأرباح التشغيلية (أرباح العمليات) تحدد بعد تحميل حساب الأرباح والخسائر بالجزء المستخدم من الأصول على أساس قيمته للمنشأة . أما الأرباح والخسائر المرجأة Holding gains and Losses فتستبعد من الأرباح الناتجة من العمليات وتظهر منفصلة .

4- التكلفة الاستبدالية Replacement Cost (PC)

التكلفة الاستبدالية هي أقل مبلغ من النقود الواجب توافرها للحصول على أصل له

نفس القدرة التشغيلية أو الطاقة الانتاجية للأصل المستبدل . لذا فتحت هذا المدخل لا يتم التصرف بالأرباح الفترية مالم يكن قد احتجز المبلغ اللازم لاستبدال الأصول الانتاجية للوحدة الاقتصادية وذلك للحفاظ على الطاقة الانتاجية بمستوى مادي ثابت .

5- القيمة البيعية الجارية Current exit Value (CEV)

تظهر حسابات الأصول مقومة على أساس المبالغ الممكن تحصيلها من بيع الأصول في الوقت الحاضر . فوحدة القياس هي الوحدة النقدية ومفهوم المحافظة على رأس المال في هذا المدخل تم تبنيه لغرض المحافظة على القوة الشرائية لحقوق المساهمين فقط .

هذه المدخلات المختلفة لمعالجة مشكلة التضخم في المحاسبة بشكل عام وكذلك الأساس المحاسبي التقليدي «التكلفة التاريخية» يمكن أن يعاب عليها نقاط كثيرة بالنسبة لمعالجتها لمشكلة التضخم تشكل سليم . فمثلاً نجد أن اطار التكلفة التاريخية كما تم توضيحه سابقاً يعتبر غير مناسب في الأوضاع الاقتصادية المصبوغة بطابع التضخم المالي ، وذلك لأن هذا الاطار لا يعكس آثار التضخم على المركز المالي أو نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بطريقة صحيحة . فنجد أنه يضخم الإيرادات ويتجاهل تكلفة البضاعة المباعة الجارية . أما مدخل تعديل التكلفة التاريخية باستخدام مؤشرات المستوى العام للأسعار فإنه يفشل في الأخذ باعتبار تأثير التضخم على المفردات الغير نقدية وكذلك يأخذ بالاعتبار الأرباح والخسائر الناتجة من فقدان القوة الشرائية للنقد فقط . كما أن هذا المدخل يفشل في عرض القيمة الجارية لصافي الأصول في تاريخ الميزانية ولذا فإنه لا يعرض المركز الحقيقي للوحدة الاقتصادية .

أما مدخل التكلفة الاستبدالية فمع أنه يأخذ بالاعتبار الاختلافات في المفردات

الغير نقدية إلا أنه يتجاهل الأرباح والخسائر الناتجة من الاحتفاظ بصافي المفردات النقدية . كما يقال أنه عندما تتغير أسعار شراء الأصول الغير نقدية فإن استخدام مدخل التكلفة الاستبدالية يخدم في تمكين الوحدة الاقتصادية من الاحتفاظ بطاقتها التشغيلية عن طريق تحميل الإيرادات بالتكلفة الاستبدائية . ولكن مع هذا فإنه من غير المتفق عليه ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية في جميع الأحوال ترغب في استبدال طاقتها المادية من المبالغ المتجمعة للاستبدال ، وما إذا كانت هذه الأموال كافية لعملية الاستبدال في تاريخ الاستبدال .

وأخيراً مدخل القيمة البيعية الجارية يأخذ في الاعتبار فقط التغيرات في القيم السوقية للمفردات الغير نقدية ، مما يعنى أنه يتجاهل تأثير التضخم على المفردات النقدية .

فعند محاولة اختيار أسلوب أو مدخل لمعالجة التضخم في البيانات المحاسبية فإنه مما لاشك فيه أن القوة الشرائية لرأس المال المستثمر في الوحدة الاقتصادية يجب أن يحافظ عليه . بالإضافة فإن قائمة الميزانية يجب أن تفصح عن تأثير التضخم على جميع مفردات الميزانية وليس فقط تأثير التضخم على صافي المفردات النقدية .

المفهوم الاقتصادي لتكلفة برميل النفط

هذا المفهوم يركز على خاصية هامة في صناعة النفط والغاز غالباً ما يتم تجاهلها ، وهي أن الفترة بين بدء عملية الاستكشاف والتي تأذن بحدوث تكاليف الاستكشاف واكتشاف احتياطيات نفطية وغازية معادلة ومساوية لهذه المصاريف لا تحدثان في نفس الوقت . فعلى سبيل المثال المصاريف التي تدفع اليوم لتجهيز الموقع

واحضار الآلات والمعدات اللازمة لبدء عملية الاستكشاف لن تمكن من إكتشاف طاقة انتاجية حاضرة وغالباً ما يتم الاكتشاف في فترة مستقبلية ، لذا ، فالمصاريف يجب أخذها بالاعتبار على أساس «معدل فائدة» للفترة الممتدة من تاريخ حدوث المصروف حتى تاريخ استكشاف احتياطات .

فالفائدة على الموارد المالية المحتجزة في عمليات الاستكشاف من قبل المكتشف تعتبر مفردة هامة لحساب التكلفة الاقتصادية لاكتشاف والابقاء على الاحتياطات النفطية والغازية حتى مرحلة الانتاج والبيع . فيما أن الفترة الزمنية المنقضية بين التدفقات النقدية للخارج وتلك للداخل الناتجة من اكتشاف احتياطات غازية وبنفطية بكميات تجارية تعتبر هامة ، فإن تجاهل الفرصة البديلة للاستثمار (معدل الفائدة) سيؤدي الى تخفيض كبير في التكلفة الاقتصادية للاحتياطات النفطية والغازية المكتشفة . هذه الحقيقة لا يمكن تداركها إذا ما اعتبرنا أن صناعة النفط والغاز كأي صناعة أخرى وعالجناها معالجة محاسبية بحتة .

فإذا ما أدخلنا عامل عدم التأكد في الاستكشاف فإن تكلفة الفرصة البديلة الحقيقية لرأس المال المستثمر في نشاطات الاستكشاف من المتوقع أن تمثل جزءاً أكبر من اجمالي التكلفة الاقتصادية⁽⁵⁷⁾ .

كذلك التكلفة الاقتصادية لنشاطات انتاج النفط والغاز تصبح أضخم كلما طالت الفترة بين الاستكشاف والانتاج . فتجاهل تأثير الفائدة على الأموال المستثمرة استثماراً طويلاً في مشاريع استكشافية خطيرة ، يؤدي الى ظهور التكلفة الاقتصادية لاحتياطات النفط والغاز بأقل من قيمتها الحقيقية كما هو الحال في نموذج التكلفة التاريخية المحاسبية في الوقت الحاضر ، لذا فالفشل في عكس التكلفة الاقتصادية قد

يكون له نتائج مالية خطيرة في الأجل القصير والطويل على السواء على الصناعة والمجتمع عموماً .

المدخل المحاسبية المقترحة لمعالجة مشكلة التضخم في صناعة النفط والغاز وأهميتها لدول مجلس التعاون الخليجي :

على أثر النشرة المحاسبية رقم 190 شكل معهد البترول الأمريكي فريق عمل مكوناً من الأستاذين جلين ولش وادوارد ديكن من جامعة تكساس لدراسة مدى ملائمة مدخل التكلفة الاستبدالية لقياس وعرض الاحتياطيات النفطية المنتجة خلال الفترة وتلك الباقية المملوكة للمنشأة في نهاية الفترة في حسابات وقوائم الشركات العاملة في صناعة النفط والغاز ، وكذلك اقتراح المدخل المحاسبية المناسبة لقياس وعرض الاحتياطيات النفطية المنتجة والباقية في نهاية الفترة . فريق العمل المكون من الأستاذين ولش وديكن رفض نموذج التكلفة الاستبدالية على أساس أنها لا تناسب الاحتياطيات النفطية والغازية ، وذلك على أساس أن الاحتياطيات البترولية بطبيعتها لا يمكن استبدالها بمصادر مماثلة ومن نفس النوع سواء في الأجل القصير أو الطويل وذلك لأسباب الخصائص الكيفية المتشعبة لتلك المصادر (مثل النوعية ، الموقع) ومدى توافرها بشكل عام .

على أثر هذا الرفض لمدخل التكلفة الاستبدالية قام الفريق بدراسة سبعة مدخل محاسبية أخرى وذلك لاختيار المدخل المناسب ، هذه المدخل هي :

1- التكلفة التاريخية المعدلة Indexed Historical Costs

هذا النموذج يعتمد على تعديل التكاليف التاريخية عن طريق استخدام مؤشرات لعكس التغيرات في الأسعار . هذه المؤشرات تتعلق بتعديل أسعار أصول معينة (المستوى الخاص للأسعار) .

2- التكاليف الاستبدالية للاستكشافات المستقبلية

Prospective replacement Costs

هذا النموذج يحاول التنبؤ وتحليل التوقعات المستقبلية المتوفرة ، بينما يأخذ في الاعتبار التكاليف المطلوبة للبحث والتنقيب والايجاد والتطوير المرتقبة والتي تعتبر كافية للاستبدال المادي للاحتياطيات النفطية والغازية للدرجة الممكنة .

3- تكاليف الاستكشاف والتطوير الجارية في صناعة النفط والغاز

Exploration and development Costs in the Industry

هذا النموذج يتطلب تحليل الاستكشافات الحالية في الصناعة والتكاليف الفعلية الحادثة للحصول على هذه الاحتياطيات المكتشفة والتي بدورها تستخدم كأساس لتقدير متوسط التكلفة المتوقعة للصناعة لإيجاد وتطوير كميات مشابهة من الاحتياطيات الغازية والنفطية . التكاليف المقدرة هذه يجب أن تعدل لتعكس التغيرات في التكاليف على مر الزمن من تاريخ حدوث المصروف حتى تاريخ القوائم المالية .

4- سعر المبادلة السوقي المباشر للاحتياطيات تحت الأرض

Direct market-exchange price of reserves underground

هذا النموذج يستخدم سعر المبادلة المباشر لعمليات الشراء - البيع لاحتياطيات النفط والغاز تحت الأرض كتكلفة لوحدة من كل من احتياطيات النفط والغاز المستهلكة في الوقت الحاضر أو تلك المملوكة في نهاية الفترة .

5- سعر المبادلة السوقي المباشر للمواد الهيدروكربونية فوق سطح الأرض

Direct Market-exchange price of hydrocarbons above ground

هذا النموذج يستخدم السعر الجاري للهيدروكربونات فوق سطح الأرض لتحديد

تكلفة الاحتياطيات المملوكة تحت الأرض ، وهو مبنى على افتراض بأن الانتاج المحلي في النهاية سيحل محل الاحتياطيات المشتراة في الوقت الحاضر من مصادر أجنبية .

6- التكاليف الاستكشافية والتطويرية الحالية للشركة

Recent exploration and development Costs for a company

هذا النموذج يتطلب تحليل المصاريف الحالية الناتجة من قبل الشركة والاحتياطيات البترولية والغازية المكتشفة والمطورة المتعلقة بهذه المصاريف . التكاليف الفعلية الناتجة يمكن تعديلها لتناسب تاريخ إعداد التقارير باستخدام مؤشرات رقمية مناسبة .

Equivalent purchase cost

7- ما يعادل تكلفة الشراء

تحت هذا النموذج نجد أن القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الاحتياطيات المعادلة لتلك الاحتياطيات المملوكة من قبل الشركة تحسب لتقدير تكلفة الشراء للاحتياطيات النفطية والغازية المملوكة للشركة .

دراسة ولس - ديكن اقترحت استخدام المدخل الأخير «ما يعادل تكلفة الشراء» كأساس لقياس وعرض الاحتياطيات المستهلكة وتلك الباقية في نهاية الفترة . هذا المدخل هو أحد أشكال التكاليف الجارية والذي يستند الى أساس «قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة» أو ما يسمى بمدخل التكلفة البديلة Opportunity Cost أو ما تفقده المنشأة في حالة خسارتها للمنافع من الأصل Deprival Value والتي تأخذ أحد الأشكال التالية⁽⁵⁹⁾ :

1- صافي القيمة البيعية Net Realizable vallue.

2- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

Economic of Present Value for future cash flow

فالمدخل المقترح من قبل دراسة ولش - ديكن تبنى الشكل رقم (2) من أشكال القيمة في حالة خسارة المنشأة للأصل . وحتى يصبح المدخل المختار مناسباً لمتخذي القرارات ومقبولاً محاسبياً اقترحت الدراسة استخدام الأسعار والتكاليف الجارية بدلاً من استخدام الأسعار والتكاليف المستقبلية ، مما أعطى هذا المدخل موضوعية أكبر ، وقلل من مشاكل الاجتهاد والتنبؤ التي تكتنف مداخل القيمة .

هذا المدخل الذي اقترحته دراسة ولش - ديكن لقياس وعرض الاحتياطات تم رفضه من قبل معهد البترول الأمريكي وهيئة البورصة حيث أن الأخير اقترح نموذجاً جديداً أطلق عليه اسم «طريقة الاعتراف بالاحتياطي محاسبياً» .

Reserve Recognition Accounting هذا النموذج طلب من الشركات البترولية العملاقة العاملة في قطاع النفط والغاز المسجلة ضمن الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة في الولايات المتحدة الافصاح في قوائمها المالية عن القيمة الحالية لصافي الايرادات المستقبلية من الانتاج المتوقع استخراجه من الاحتياطات النفطية والغازية المكتشفة والمبرهن عليها . ولكن قبل تطبيق هذا النموذج بشكل رسمي استبعدته هيئة البورصة من مسرح النماذج المقترحة لقياس وعرض الأصول النفطية والغازية في مارس .

المداخل التي تطرقت لها دراسة ولش - ديكن وتلك التي اقترحت من قبل معيار والتي اقترحت من قبل هيئة البورصة وتلك التي اقترحتها معايير 33, 39, 69 تعتبر جميع الأشكال المتوفرة لمعالجة مشكلة التضخم في صناعة النفط والغاز . وحيث أن مشكلة التضخم التي تعاني منها دول مجلس التعاون الخليجي تختلف عن المشكلة التي

تعرض لها شركات النفط والغاز في الدول الصناعية الغربية من حيث أن دول مجلس التعاون الخليجي تمتاز بخصائص اقتصادية مميزة لأوضاعها وظروفها الخاصة (كما تم مناقشته في أجزاء أخرى من هذا البحث) تختلف عن تلك الظروف والأوضاع الاقتصادية التي تتعرض لها الدول الصناعية الغربية والتي من أهمها طبيعة أهمية النفط والغاز لاقتصاديات المجموعتين - فنجد أن دول مجلس التعاون تمثل الايرادات من النفط والغاز عصب الحياة بالنسبة لاقتصادياتها بينما لا يتعدى النفط والغاز للمجموعة الثانية أن يكون وقوداً ضرورياً لتحريك الآلات والمعدات والمصانع والسيارات التي تنتجها مصانع الدول الصناعية الغربية . لذا فإذا تأثرت أسعار أو كميات انتاج النفط والغاز فالمجموعة الأولى تتأثر بشكل واضح وضار ، أما المجموعة الثانية فتأثرها يكون بحسب قدرتها على احلال مصادر طاقة أخرى محل النفط والغاز . فمثلاً إذا انخفضت أسعار النفط والغاز أو ارتفعت معدلات التضخم في الدول الغربية فإن ذلك تأثيره على دول مجلس التعاون الخليجي سلبي على إيراداتها وعلى ميزانها التجاري بينما تستطيع الدول الصناعية أن تحول هذا الانخفاض في أسعار النفط الى قوة شرائية إضافية في صالحها ، كما أن في حالة ارتفاع معدلات التضخم فإن هذه الدول (الدول الصناعية) باستطاعتها أن تحصل على أصول حقيقية مقابل أوراق نقدية ذات قوة شرائية ضعيفة تحولها الى دول مجلس التعاون كما رأينا في أجزاء أخرى من هذا البحث .

إن المعالجات المحاسبية التي كانت تتبعها الشركات الأجنبية التي كانت تعمل في دول مجلس التعاون الخليجي في الخمسينات والستينات والنصف الأول من السبعينات كانت بعيدة عن تحقيق أهداف هذه الدول الاستراتيجية من حيث المحافظة على ثرواتها الطبيعية وتنميتها لصالح الأجيال القادمة ، حيث كانت هذه الممارسات تراعي مصالح الشركات الأجنبية من حيث محاولة تحقيق أكبر أرباح ممكنة

في أقصر فترة زمنية . كذلك محاولة تخفيض مستوى استثمارتها في هذه الدول للدرجة التي تسمح لها فقط بالحصول على أكبر إنتاج ممكن بأقل تكلفة ممكنة . هذه الممارسات انعكست على السياسات المحاسبية التي كانت تتبعها الشركات الأجنبية من حيث الاستمرار في استخدام نموذج التكلفة التاريخية دون محاولة التفكير في ادخال نماذج محاسبية أخرى تأخذ مبادئ القيمة في الاعتبار أو التفكير في مبادئ محاسبية معينة تأخذ مشكلة الاستبدال والاحلال في الاعتبار وذلك لتعويض هذه الدول مقابل نزوب ثرواتها النفطية . هذه الممارسات المحاسبية المشتقة من نموذج التكلفة التاريخية أخفت كثيراً من الحقائق الاقتصادية على حكومات وشعوب هذه الدول وجعلت إيرادات واقتصاديات هذه الدول تحمل جميع الأعباء الناتجة من عمليات الكشف والإنتاج دون تأثر أرباح الشركات المستغلة . هذه الممارسات الخاطئة من قبل الشركات الأجنبية أخفقت في توفير العلاج المناسب لمشكلة التضخم في هذه الدول النامية التي تعتمد على إيراداتها من النفط والغاز بالدرجة الأولى . كما أن هذه الشركات الأجنبية لم تحاول أن تعطى أرقاماً دقيقة عن الاحتياطيات النفطية والغازية المتوفرة لدول مجلس التعاون الخليجي حتى تستطيع هذه الدول أن تضع برنامجاً يتماشى مع حاجاتها التنموية الملحة وكذلك يوفر لها أساساً دقيقاً للمقارنة مع اقتصاديات الدول النامية والمتقدمة الأخرى .

هذه الممارسات كانت مقبولة من شركات تجارية أجنبية ، ولكن الغريب والمثير للانتباه أن تقبل دول مجلس التعاون الخليجي إتباع نفس السياسات والممارسات المحاسبية التي كانت تتبعها الشركات الأجنبية في معالجتها للثروة النفطية والغازية مع أن الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول تتطلب تغيير هذه السياسات والممارسات المحاسبية البائدة الى ممارسات وسياسات محاسبية جديدة ومناسبة للأوضاع الجديدة التي تعيشها دول مجلس التعاون الخليجي . فعلى سبيل المثال في

السابق كانت دول مجلس التعاون الخليجي تحصل على نسبة ضرائب معينة ورابع معين من الشركات الأجنبية مبنية على السعر المعلن الذي كانت تحدده هذه الشركات بينما اليوم فحكومات دول مجلس التعاون الخليجي من خلال شركاتها الوطنية يجب عليها معرفة التكلفة الحقيقية لبرميل النفط الذي تنتجه والايراد الحقيقي من هذا البرميل الذي تبيعه وذلك حتى تستطيع أن تضع خططها التنموية المستقبلية وتنفذها بأقل درجة ممكنة من الخطأ . وحيث أن نموذج التكلفة التاريخية يخفي كثيراً من المعلومات المفيدة في فترات تقلبات الأسعار عن متخذي القرارات ، وبسبب ضخامة اعتماد اقتصاديات هذه الدول على ايرادات الثروة النفطية - لذا فاختيار طريقة مناسبة لإظهار آثار تقلبات الأسعار على الاقتصاد يعتبر أمراً حتمياً بالنسبة لحكومات دول مجلس التعاون الخليجي .

وعليه فالنموذج المقترح يجب أن يناسب الهدف الاستراتيجي لهذه الدول . والهدف الاستراتيجي لهذه الدول - كما أعلنت عنه وتعلن عنه مراراً - هو ايجاد ثروة بديلة عند نزوب النفط . هذه الثروة البديلة يجب أن تكون قادرة على المحافظة على مستوى معيشة مناسب أفراد هذه الدول ، وكذلك تمكين هذه الدول من انجاز خططها التنموية والاستهلاكية بمستوى مقبول . إن اختيار الأساس المفضل لتحقيق هذا الهدف هو اختيار المدخل المحاسبي الذي يعطي أفضل قياس للمبالغ النقدية الجارية التي سيكون أي مشتر عادي راغباً في دفعها لشراء احتياطات نفطية وغازية لها نفس خصائص الكمية والنوعية والخصائص الأخرى المتوفرة في الاحتياطات المملوكة لدول مجلس التعاون الخليجي . هذا المدخل المحاسبي هو أحد مداخل محاسبة التكلفة الجارية وهو ما يسمى بمدخل «ما يعادل تكلفة الشراء» الذي تم اختياره من قبل دراسة ولش - ديكن ليحل محل مدخل التكلفة الاستبدالية لقياس وعرض الاحتياطات النفطية المستهلكة خلال الفترة وتلك الباقية مملوكة للمنشأة في نهاية

الفترة . وذلك كما ذكرنا سابقاً في هذه الدراسة - أن نموذج التكلفة الاستبدالية لا يناسب الاحتياطات النفطية والغازية ، لأن هذه الأصول تعد أصولاً نافذة وليست قابلة للاستبدال إلا بأصول شبيهة لها من حيث الخصائص الفنية والنوعية مثل تلك التي استنفدت . فمعظم المداخل الأخرى التي وردت في دراسة ولش - ديكن تفتقد الى خصائص هامة تجعلها غير مناسبة للتطبيق في حالة دول مجلس التعاون الخليجي . من هذه الخصائص نجد أن هذه المداخل يعتمد بعضها على بيانات تاريخية ترجع الى فترات ماضية يصعب الحصول عليها وذلك لعدم توافرها لدى دول مجلس التعاون الخليجي (التكلفة التاريخية المعدلة) . كما أن بعض هذه المداخل تعاني من صعوبات في اجراءات القياس من جراء الافتراضات العشوائية التي يجب اللجوء إليها والتي تعتبر ضرورية لربط المصاريف والتكاليف التي تحملتها الشركات الانتاجية والاحتياطات التي تم اكتشافها (تكاليف الاستكشاف والتطوير الجارية) . كما أن بعض هذه المداخل يعتمد على تقدير التكاليف المستقبلية المتوقع حدوثها لاكتشاف وتطوير احتياطات نفطية وغازية والذي يعتبر اجراء اجتهادياً وعشوائياً (التكاليف الاستبدالية للاستكشافات المستقبلية) . وحيث إنه في أوقات اغراق الأسواق النفطية بكميات ضخمة من النفط تقل امكانية حدوث عمليات بيع نفطية للاحتياطات الموجودة تحت الأرض لذا فإن المدخل الذي يختار سعر المبادلة لعمليات نفطية تحت الأرض يعتبر غير مناسب كأساس لمعالجة مشكلة التضخم (سعر المبادلة السوقي المباشر للاحتياطات تحت الأرض) .

إن اختيار المدخل المناسب لمعالجة مشكلة التضخم وتقلبات الأسعار في الصناعة النفطية والغازية لدول مجلس التعاون الخليجي يجب أن يبنى على معايير اختيار مناسبة ، من هذه المعايير ما يلي⁽⁵⁹⁾ :

- 1- أهمية المدخل للاقتصاد الوطني الخليجي وقدرته على تحقيق أهداف هذا الاقتصاد .
- 2- أهميته وفائدته لمتخذي القرارات في دول مجلس التعاون الخليجي (*) .
- 3- درجة الموضوعية والملاءمة وسهولة الفهم المرتبطة بالمدخل .
- 4- إمكانية مقارنة المعلومات التي ينتجها المدخل على أساس الفترات وعلى أساس الدولة الواحدة وعلى أساس دول مجلس التعاون الخليجي .
- 5- تكلفة تطبيق المدخل .
- 6- التأكد من صحة النتائج .

وحيث أن دراسة ولش - ديكن اقترحت نفس معايير الاختيار السابقة للتفضيل بين المداخل المحاسبية المختلفة المقترحة . فإن هذه الدراسة تضيف معياراً آخر يعتبر من وجهة نظر دول مجلس التعاون الخليجي المعيار الأهم من بين المعايير المختلفة وهو «أهمية المدخل للاقتصاد الوطني الخليجي وقدرته على تحقيق أهداف هذا الاقتصاد» وحيث أن المعيار يعتبر ثانوياً أو غير هام بالنسبة لدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لطبيعة أهمية الثروة النفطية والغازية لاقتصادها إلا أنه يعتبر أهم معيار اختيار بالنسبة لدول مجلس التعاون الخليجي وذلك لطبيعة وأهمية الثروة النفطية والغازية لاقتصادياتها . وبالرجوع الى دراسة ولش - ديكن نرى أن المداخل المحاسبية المختلفة المقترحة قد تم اختيارها على أساس معايير الاختيار التي اقترحتها دراسة ولش - ديكن ولا ضرورة هنا لإعادة ما تم طرحه بالنسبة لهذا الموضوع ، فالمهتم بهذا الموضوع يستطيع أن يرجع للدراسة نفسها ، ولكن معيار الاختيار الوحيد الذي لم يتم اختباره هو معيار «أهمية المدخل للاقتصاد الوطني الخليجي وقدرته على تحقيق أهداف هذا الاقتصاد» . ولذا سيتم اختباره في هذه الدراسة .

معيار أهمية المدخل للاقتصاد الوطني الخليجي وقدرته على تحقيق أهداف هذا الاقتصاد :

مما سبق أوضحنا أن أهم هدف من أهداف الاقتصاد الخليجي هو إيجاد ثروة بديلة للثروة النفطية قادرة على تحقيق مستوى المعيشة لأبناء الخليج كالذي يحققه النفط ، وذلك عند نضوبه . فبالرجوع الى المداخل المحاسبية المقترحة نجد أن هذه المداخل تفشل في مساعدة متخذي القرارات على توفير بديل للثروة النفطية عند نضوب النفط يحقق مستوى معيشياً معادلاً للمستوى المعيشي الذي يوفره النفط في الوقت الحاضر . كما أن بعض هذه المداخل لا يحافظ على القوى الشرائية لإيرادات النفط في الوقت الحاضر (مدخل التكلفة التاريخية) بينما مدخل «ما يعادل تكلفة الشراء» وهو أحد أشكال القيمة الاقتصادية يعبر عن قيمة الأصل للمنشأة والذي يعني قيمة المنافع التي كانت ستفقدتها المنشأة نتيجة فقدانها للأصل . وبما أن ما يهم دول مجلس التعاون الخليجي هو في الوقت الحاضر معرفة ما سيكون متاحاً لها من مصادر مالية وغيرها عند نضوب النفط في المستقبل فإن مدخل «ما يعادل تكلفة الشراء» بعكس ما يمكن أن يدفعه مشتر مستقل لمجموعة من الاحتياطات النفطية والغازية مشابهة ومطابقة لما تملكه هذه الدول . هذا المبلغ الذي سيدفعه مشتر قادر وراغب بشراء احتياطات مشابهة لتلك التي تملكها دول مجلس التعاون الخليجي يمكن اعتباره تكلفة لهذه الاحتياطات .

فمن الناحية الاقتصادية نجد أن المشتري المستقل سيكون راغباً في دفع مبلغ من المال معادل لصافي القيمة الحالية المتوقعة لاحتياطات مشابهة تماماً لتلك المملوكة لدول مجلس التعاون الخليجي ، صافي القيمة الحالية هذه يعتبر مقارباً جداً للتكلفة الحالية للاحتياطات النفطية والغازية المملوكة لدول مجلس التعاون الخليجي .

فبالرجوع الى المداخل المحاسبية المبنية على أساس اطار التكلفة التاريخية والمداخل المشتقة منها نجد أنها تفشل في عكس حقيقة التكلفة التي يجب أن تقابل الإيرادات الضخمة التي تحصل عليها دول مجلس التعاون الخليجي مقابل تفريلها باحتياطيها النفطية والغازية ، مما يجعل من الصعب على هذه الدولة أن تفرق بين ما هو إيراد يمكن التصرف به خلال الفترة وبين ما هو جزء من رأس مالها المادي الذي يجب أن تحافظ عليه . لذا فوجود نموذج محاسبي لقياس التكلفة الحقيقية لبرميل النفط يأخذ في الاعتبار معدلات التضخم العالمية ومعدل خصم يأخذ في الاعتبار التكاليف الاجتماعية يعتبر مدخلاً نموذجياً لاقتصاديات دول مجلس التعاون الخليجي . فنموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» يفترض أن عملية شراء النفط والغاز ستحدث فقط عندما يتوصل مشتر مستقل الى قناعة بأن تكلفة شرائه لكمية من الاحتياطي هي أقل من تكلفة البحث والتنقيب وتطوير نفس نوعية الاحتياطي التي سيقوم بشرائها . فسر الشراء أو تكلفة الاحتياطي المشتراة يتم التوصل إليها عن طريق حساب صافي القيمة الحالية المتوقعة للاحتياطي المتوفرة .

هذه التكلفة أو السعر والذي يعادل صافي القيمة الحالية المتوقعة للاحتياطي المملوكة للوحدة الاقتصادية يوزع (يستهلك) على فترة انتاج هذه الاحتياطي بتحميله على إيرادات الوحدة الاقتصادية على أساس وحدة الانتاج المنتجة كل فترة . بهذه الطريقة يتم تحميل إيرادات الوحدة الاقتصادية (هنا لنعبرها دول مجلس التعاون الخليجي) بتكلفة حقيقية للاحتياطي المستخرجة المبيعة وتعادل على الأقل تكلفة البحث والتنقيب والتطوير لنفس الاحتياطي من قبل منتج مستقل وبذا تستطيع هذه الدول من تحميل ما يعادل تكلفة الاستبدال لاحتياطيها بدلاً من تحميل إيراداتها التكلفة التاريخية لهذه الاحتياطي والتي لا تتعدى في المتوسط نصف دولار وتعتبر الجزء الباقي من إيراداتها وكأنها أرباح دفترية تستطيع أن تنفقها حيثما تشاء . وحتى أن

بعض هذه الدول تستقطع نسباً مختلفة من إيراداتها الصافية كاحتياطات عامة أو احتياطات للأجيال القادمة إلا أن هذه النسب لا تمثل التكلفة الحقيقية للنفط والغاز المستهلك فعلياً خلال الفترة .

هذه الأهمية للاقتصاد الخليجي غير متوفرة في أي مدخل من المداخل المحاسبية المقترحة الأخرى مما يجعل هذا المدخل أنسب المداخل التي يمكن دراستها من قبل المسؤولين في هذه الدول لتبنيه .

المدخل المقترح : « ما يعادل تكلفة الشراء »

يعتبر أحد أشكال القيمة الاقتصادية التي تطرقت لها المذكرة التمهيدية الانجليزية رقم 18 والمعيار المحاسبي الانجليزي رقم 16 . هذا المدخل يعتبر المبلغ الذي سيدفعه مشتر مستقل لمجموعة من الاحتياطات النفطية والغازية مطابقة لتلك التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية هو بديل مناسب لتكلفة هذه الاحتياطات .

فالمستكشف سيستمر في استكشافه حتى تصل تكاليف الحصول على البرميل الإضافي من الاحتياطات وتطويرة ، الى ما يساوي الإيراد المتحصل من ذلك البرميل الإضافي . فعندما يصل السعر السائد الى أقل من تكلفة استبدال الاحتياطات المكتشفة فإنه بطبيعة الحال سيحدث انخفاضاً في معدلات الاستكشاف ، وهذا بدوره سيؤدي الى نقص في الطاقة المتاحة مالم يعوض بطرق أخرى مثل رفع السعر السائد أو ترك الحصة المفقودة تذهب لوحداث اقتصادية أخرى خارج دول مجلس التعاون الخليجي .

إن أساس السعر والتكلفة اللذين يبنى عليهما هذا النموذج هو افتراض أن أي عملية شرائية متعلقة باحتياطات نفطية وغازية لن تتم مالم يكن لدى المشتري المستقل قناعة مطلقة بأن تكلفة شرائه لهذه الاحتياطات هو أقل من تكلفة قيامه بالبحث والتنقيب وانتاج نوعية معادلة ومماثلة من الاحتياطات مشابهة لتلك التي يرغب في شرائها . فالمشتري بطبيعة الحال سيقوم باحتساب سعر الشراء على أساس صافي القيمة الحالية المتوقعة Expected net Present Value للاحتياطات التي سيقوم بشرائها .

فهذا المدخل يسمح للمشتري أن يستهلك التكلفة التي سيدفعها لشراء الاحتياطات على فترات انتاج هذه الاحتياطات على أساس وحدة الانتاج (البرميل عادة) . فتوزيع وتحميل سعر الشراء على تكلفة البضاعة المباعة غالباً ما يختلف من حيث المبلغ عن التكلفة التي تتحملها الشركة المالكة على البراميل المنتجة على أساس نماذج التكلفة التاريخية أو التكلفة التاريخية المعدلة التي تستخدم في وقتنا الحاضر في معظم دول العالم ومن بينها دول مجلس التعاون الخليجي .

فنموذج ما يعادل تكلفة الشراء يختلف اختلافاً جوهرياً من حيث الافتراضات ومبالغ التكلفة عن النماذج التي تستخدم في معالجة التضخم في صناعة النفط والغاز في دول مجلس التعاون الخليجي في الوقت الحاضر . فهذا النموذج يقيس قيم استبدال المدخلات والذي يختلف عن مفهوم قياس قيم استبدال المخرجات والذي يبنى على مفهوم صافي القيمة البيعية .

فالمعالجة المحاسبية الحالية لاحتياطات النفط والغاز في دول مجلس التعاون تستند على أن صافي ربح عملية المتاجرة بالثروة النفطية هو إيرادات قابلة للانفاق طالما

أن التكلفة التاريخية مضافاً إليها معدل معين للتضخم قد تم احتسابه دون مراعاة حقيقة أن هذه الاحتياطيات هي احتياطيات نافذة ويجب تعويضها ليس ضرورياً في شكل مادي (احتياطيات مشابهة) ولكن في شكل ثروة أخرى يمكن الاستفادة منها عند نضوب الاحتياطيات النفطية الحالية .

فاستخدام صافي القيمة البيعية يعني ان البديل الوحيد المتاح أمام المنشأة هو تصفية أصولها (الاحتياطيات النفطية والغازية) عن طريق بيعها ، في حين أن المنشأة تحت افتراض الاستمرارية ينظر إليها على أنها كيان مستمر تمتلك الاصل بهدف إنتاج سلع وخدمات وتسويقها ومن ثم بيعها بسعر أعلى من سعر الفرصة البديلة والتي تعادل صافي القيمة البيعية ، لذا فصافي القيمة البيعية لا تفضل في حالة قياس تكلفة الاحتياطيات النفطية والغازية عند تحديد القيمة البيعية . كما نجد من ناحية أخرى ان التكلفة الاستبدالية لا تصلح أن تستخدم في حالة الاحتياطيات النفطية والغازية كما رأينا سابقاً، ولذا فالقيمة الإقتصادية الوحيدة التي تصلح لمعالجة إيجاد القيمة البديلة للاحتياطيات النفطية والغازية هي صافي القيمة الحالية المتوقعة للاحتياطيات أو ما يطلق عليه بمدخل «ما يعادل تكلفة الشراء» .

- إن المفاهيم التي يبنى عليها نموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» لتقدير التكلفة الحالية لاحتياطيات النفط والغاز تقود إلى استنتاجات كالاتي :
- 1- ان صافي القيمة الحالية الناتجة يجب أن ينظر له على أنه التكلفة الجارية للاحتياطيات المملوكة في نهاية الفترة المحاسبية .
 - 2- ان الاستهلاك على اساس وحدة الانتاج يجب أن يستخدم كتكلفة مبيعات حالية . فالمعادلة الخاصة بنموذج ما يعادل تكلفة الشراء هي كالاتي :

$$\begin{aligned}
& \frac{\text{القيمة الحالية للاحتياطات المملوكة}}{\text{كمية الاحتياطات المملوكة}} = \text{ما يعادل تكلفة الشراء للبرميل} \\
& \text{البراميل المنتجة} \times \text{ما يعادل تكلفة شراء المبيعات} = \text{ما يعادل تكلفة الشراء للبرميل} \\
& \text{القيمة الحالية للاحتياطات المملوكة} = \text{ما يعادل تكلفة شراء الاحتياطات المملوكة في نهاية الفترة}
\end{aligned}$$

إن أهمية هذا النموذج لدول مجلس التعاون الخليجي هو أنه يتيح لهذه الدول إدخال التكاليف الاقتصادية والاجتماعية التي تتحملها ضمن تكاليف برميل النفط المنتج بدلاً من التكاليف التاريخية التي حسبتها الشركات الاجنبية التي كانت تستغل نفط وغاز هذه الدول ، ناهيك عن مدى صحة هذه التكاليف التاريخية والاسباب والظروف التي دخلت في حسابها بهذا الشكل .

فعلى أساس نموذج ما يعادل تكلفة الشراء فإن الدولة تستطيع ان تحدد تكلفة مبيعاتها من النفط والغاز كما لو كانت هذه الاحتياطات المنتجة تم شراؤها في عملية مبادلة عادية مع الغير . لذا فتكلفة المبيعات المحسوبة يفترض أنها تساوي تكلفة الشركة التي كانت ستحملها عند شراء هذه الاحتياطات من الغير (أو تكلفة البحث والتنقيب والتطوير والانتاج الجارية لهذه الاحتياطات) .

دراسة ولش - ديكن اقترحت استخدام التكاليف الجارية تحت الظروف التشغيلية الحالية والاسعار الجارية وذلك لأنها اكثر دقة وكذلك استخدامها سيؤدي إلى مقابلة التكاليف الجارية التي سيقبل المشتري دفعها تحت الظروف الجارية بالايرادات الجارية (مزاياء وعيوب استخدام التكاليف والاسعار الجارية أو التكاليف والأسعار المستقبلية

سيتم مناقشتها لاحقا) . بالاضافة إلى الأسعار والتكاليف يجب الاتفاق على معدل خصم مناسب لخصم التدفقات النقدية المستقبلية ومعرفة قيمتها الحالية . معدل الخصم هذا حتى يتفق مع أهداف هذا النموذج يجب أن يعكس المعدل الذي يعبر عن السعر الذي يكون المشتري العادي قابلا لدفعه للحصول على احتياطات مشابهة في النوعية لتلك المملوكة للوحدة الاقتصادية . فطالما كانت المخاطر المتعلقة بانتاج احتياطات بتروولية مبرهن عليها أقل من تلك المرتبطة باستكشاف احتياطات جديدة وطالما كانت محفظة الاحتياطات المملوكة للمنشأة عموما كبيرة بدرجة كافية لتوزيع وتفتيت المخاطر الخاصة باحتياطي معين بدرجة كبيرة - فالمعدل المختار يجب ألا يكون كبيرا كالمستخدم لتخطيط مشروعات استكشافية جديدة أو لغرض شراء احتياطات معينة . معدل الخصم ونسبة الانحدار في معدل الانتاج يظهران معا في المعادلة الخاصة بتحديد القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية . وحيث إن نسبة الانحدار في معدل الانتاج تتحدد هندسيا ويعتبر سهلة التحديد بالنسبة لاحتياطات المنشأة ككل مع درجة معقولة من الثقة فيه ، لذا فإن التغير في تقدير نسبة الانحدار هذا سيؤثر على عملية حساب رقم ما يعادل تكلفة الشراء بنفس الطريقة التي يؤثر التغير في رقم معدل الخصم .

فبتحديد معدل الخصم الواجب استخدامه يعتبر نقطة هامة ، وذلك لأنه يعكس ذلك المعدل الذي يحدد السعر الذي يرغب في دفعه مشتر عادي للحصول على احتياطات مشابهة لتلك المملوكة للمنشأة . وبما أن معدل الخصم هذا غير متفق عليه عموما فإن معدل خصم مشترك حسب الخصائص الخاصة بتكاليف احتياطات كل دولة والتكاليف الاجتماعية لمجتمعاتها ودرجة الخطر المرتبطة بنضوب ثروتها النفطية قبل توصلها إلى تحقيق أهداف التنمية المرغوبة وكذلك توقيت وكمية الايراد الذي تحتاجه هذه الدول لإنفاقه على احتياجاتها التنموية الجارية والرأسمالية يمكن التوصل

إليه .

واخيرا نجد أنه حتى يتم تطبيق طريقة ما يعادل تكلفة الشراء لتقدير التكلفة الجارية التي ستستخدم لقياس الاحتياطيات المستهلكة خلال الفترة هو مستوى الدمج أو التوحيد الواجب استخدامه بالنسبة للاحتياطيات التي تملكها كل دولة ، مثلا ، احتياطيات محلية أو أجنبية واحتياطيات في المناطق المغمورة بالمياه أو تلك الموجودة على اليابسة .

دراسة ولش - ديكن اقترحت مستويات التجميع التالية :

- 1 - جميع الاحتياطيات المحلية على الاراضى اليابسة والاراضى المغمورة بالمياه كرقم واحد .
- 2 - التوزيع الجغرافي للاحتياطيات ، مثلا دولة الكويت تعتبر منطقة جغرافية واحدة ودولة الامارات العربية تعتبر منطقة جغرافية ثانية . . وهكذا .
- 3 - كل حقل على حدة .

من المتفق عليه أن التجميع الامثل من بين المقترحات السابقة هو الثاني ، وذلك لأنه يساهم في تقليل التكاليف والمجهود إلى أقل حد ممكن ، كما أنه مناسب لدول مجلس التعاون الخليجي . فنجد أن دولة الكويت يغلب على نفطها النوع الثقيل أو ما هو معروف بالنفط ذو الدرجة API 31° . لذا فمن الممكن اختيار دولة الكويت بجميع حقولها كمستوى تجميعى واحد لغرض تحديد ما يعادل تكلفة الشراء . أما بالنسبة للاحتياطيات النفطية الأجنبية فنجد أن دولة الكويت تعتبر رائدة في هذا المجال من خلال شركتها سانتافى لذا ففى حالة تكوين احتياطيات أجنبية لأي

دولة من دول مجلس التعاون الخليجي فإن التكلفة الواجب تحميلها على كل برمبل او ما يعادل تكلفة الشراء يجب أن تتم عن طريق كل دولة اجنبية على حدة مع تقسيم احتياطاتها إلى احتياطات مكتشفة على اليابسة أو احتياطات مكتشفة في الاراضي المغمورة بالمياه .

بالنسبة لمعدل الضرائب الواجب استخدامه فيعتمد على حسب النظام الضريبي للدولة التي تمتلك الاحتياطات وما إذا كان هناك ضرائب لدول اجنبية يجب دفعها أم لا .

لا شك أن مدخل ما يعادل تكلفة الشراء هو مدخل يعتمد على كثير من التوقعات والتنبؤات التي يجب أن تقوم بها دول مجلس التعاون الخليجي ، ولكنه في حقيقة الأمر اكثر واقعية ويمثل الوضع الحقيقي الذي يجب أن تعامل فيه هذه الدول مبيعاتها من احتياطاتها النفطية والغازية . ومع ان أرقام المتغيرات المستخدمة في هذا النموذج عرضة لعدم التأكد في تقديرها إلا أن عدم التأكد هذا صغير نسبيا مقارنة بالنماذج المحاسبية الأخرى . وبما أن هذا المدخل يعتمد في تقديره على السعر الذي سيقوم بدفعه شخص مستقل لاقتناء احتياطات معادلة لتلك الاحتياطات المملوكة لدول مجلس التعاون الخليجي فإن هذا السعر نظريا يعبر عن تكلفة استبدال هذه الاحتياطات تحت الظروف الحالية . كما أن هذا المدخل مبني على أساس الخصائص الموجودة في احتياطات الدولة أو الشركة البترولية مما يقلل أي مشاكل يمكن أن تظهر في حالة المداخل الأخرى .

وباختصار فالاسلوب الذي يوفر أفضل معلومات عن الأوضاع الاقتصادية الحالية لصناعة النفط والغاز في دول مجلس التعاون ليس متوفرا عن طريق القوائم المالية التي تعد باستخدام نموذج التكلفة التاريخية أو أي نموذج مستخدم في الوقت الحاضر . هذا

الاسلوب أو النموذج المرغوب به هو الذي يقوم بإعطاء تقديرات عن التكلفة الجارية لشراء احتياطات لها خصائص مشابهة لتلك المملوكة من قبل الدولة أو الشركة المنتجة . كذلك نموذج التكلفة الاستبدالية لا يصلح في حالة الاحتياطات الهيدروكربونية ، وذلك لطبيعة وخاصة هذه الاحتياطات وعدم امكانية أن نستبدل بها احتياطات مشابهة لها من حيث الخصائص الجيولوجية والفنية والاقتصادية . لذا فاقترح نموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» تم على أساس أنه أفضل النماذج الموجودة بعد تطبيق معايير الاختيار السابق الاشارة اليها ، كما أن معظم المتغيرات اللازمة له يمكن توفيرها بموضوعية افضل من غيره من النماذج الأخرى ، كما أن هذا النموذج يراعى مفهوم القيمة البديلة أو مفهوم القيمة للمنشأة ، حيث إنه يعرض الاقتصاد القومي عن فقدان الاحتياطات عن طريق الاستهلاك أو البيع ليس فقط مقابل تكلفة هذه الاحتياطات التاريخية للمنشأة ولكن ايضا فقدان المنافع التي كانت ستوفر للاقتصاد القومي لو أنه تم مقابلة التكاليف الجارية بالارادات الجارية والتي لا يوفرها نموذج التكلفة التاريخية . كذلك هذا النموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» يضع أمام الدولة حقائق هامة يخفيها عنها نموذج التكلفة التاريخية ، وعلى سبيل المثال القيمة الحقيقية للانفاق العام الجاري والقيمة الحقيقية لما يخصص للاستثمار طويل الاجل والقيمة الحقيقية للمبالغ المقتطعة للاحتياطات المختلفة من حيث أن هذا النموذج يأخذ في الاعتبار معدل التضخم والاسعار الجارية والتكاليف الجارية ومعدل الخصم الاجتماعي المرغوب فيه . هذه الاعتبارات يفتقدها نموذج التكلفة التاريخية المتبع في الوقت الحاضر .

ولا شك أن هناك عقبات كثيرة ستواجه دول مجلس التعاون الخليجي عند رغبتها في استخدام هذا النموذج ، وخصوصا تلك العقبات المتعلقة بالمعلومات والبيانات الهامة لمثل هذا النموذج . ولكن إذا ما أنشأت دول مجلس التعاون الخليجي بنكا

للمعلومات كما هو مقترح في هذه الدراسة ، فإن تطبيق هذا النموذج وأى نموذج من نماذج القيمة أو التكاليف الجارية يصبح أمرا غير صعب .

وعموما فإن هذه الدراسة هي دراسة أولية لم تعتمد على افتراضات محددة عن دول مجلس التعاون الخليجي ، ولكنها فقط اقترحت مدخل ما يعادل تكلفة الشراء لغرض فتح الباب لدراسات أخرى في موضوع هام حيوى جدا لدول مجلس التعاون الخليجي وهو المعالجات المحاسبية لمشكلة التضخم في صناعة النفط - الغاز . كما أن هذه الدراسة لا تدعى أنها طرحت مدخلا متكاملا لاستعماله من قبل دول مجلس التعاون الخليجي حالا ولكن لغرض دراسته ومقارنته بالمدخل الأخرى على الواقع لاختيار المدخل المناسب . ولكن بسبب الاوضاع الخاصة التى تمر بها دول مجلس التعاون الخليجي ، وبسبب أهمية الثروة النفطية لاقتصادها ومستقبلها - فإن هذه الدراسة طرحت فكرة استخدام التكلفة الاقتصادية لمعالجة مشكلة التضخم في صناعة النفط . إن المهتم في التحري في موضوع قياس وعرض الاحتياطيات النفطية في القوائم المالية يمكنه الرجوع لدراسة ولش - ديكن التى تم الرجوع اليها كثيرا في هذه الدراسة والمراجع التى اقترحتها تلك الدراسة .

ثالثا - قياس وعرض الاحتياطيات النفطية والغازية في القوائم المالية للشركات العاملة في إنتاج النفط والغاز .

هناك كثيرون يعتقدون بأن من أهم الاصول إن لم يكن أهم أصل تملكه الشركة العاملة في إنتاج النفط والغاز هو احتياطياتها النفطية والغازية المكتشفة والقابلة للإنتاج . كما أن البعض يذهب إلى حد القول بأنه بغض النظر عن قيمة محطات ومصانع التكرير وخطوط الموصلات والنقل والتسهيلات الأخرى التى تملكها الشركة

البتروولية فما لم تكن هذه الشركة قد قامت باكتشاف والحصول على احتياطات بترولية لتشغيل والاستفادة من هذه التسهيلات فإن قيمة هذه التسهيلات يعتبر هامشيا .

فمع أن تقديرات كميات وقيم الاحتياطات البترولية يستخدم في الوقت الحاضر لأغراض مختلفة عند اعداد القوائم المالية ، الا أنه حتى الوقت الحاضر لا توجد محاولة جادة تحت المبادئ والمعايير والممارسات المحاسبية الحالية لقياس وعرض قيم الاحتياطات النفطية والغازية في القوائم المالية التي تعدها الشركات العاملة في صناعة النفط والغاز ⁽⁶⁰⁾ .

من ناحية أخرى لا شك أن الخطأ المادي في تقديرات الاحتياطات النفطية والغازية قد يكون مكلفا للشركة البترولية وخاصة إذا كانت هذه التقديرات تستخدم لأغراض مثل تحديد التدفقات النقدية المستقبلية ، أو متعلقة بالوفاء بعقود طويلة الاجل لتزويد اطراف مختلفة بكميات من النفط والغاز في المستقبل . مثل عدم الدقة هذه في تقديرات وقياس الاحتياطات النفطية والغازية قد تتسبب بدورها في إيجاد بيانات ومعلومات غير دقيقة لدى الحكومات الوطنية التي تمتلك قطاع النفط في بلدانها والتي تكون مسؤولة مسئولية كاملة عند وضع الخطط التنموية الاقتصادية طويلة الاجل . كما أن عدم الدقة في تقديرات احتياطات النفط والغاز بالنسبة لاقتصاد نام قد يعنى خطأ فاحشا عند قياس الثروة الوطنية والحسابات القومية لهذا الاقتصاد .

فمشكلة قياس وعرض احتياطات النفط والغاز في دول مجلس التعاون الخليجي مشكلة واقعية ، فهذه الدول لا تعالج في قوائمها المالية الجزء المستخرج والمستهلك من احتياطاتها النفطية والغازية على أنه نقص في ثروتها النفطية ولكنها تظهره على أنه إيرادات قابلة للصرف دون أن يقابلها أي نقص في الثروة الحقيقية لثروتها النفطية .

لا شك أن هذه المعالجة لا تعكس حقيقة الوضع الاقتصادي لهذه الدول أو واقع ثروتها النفطية والنقص الحقيقي في أصولها الرئيسية . كما أنها تخفي القدرة الحقيقية للدول في الاستمرار والبقاء في المستقبل وتؤدي إلى عدم إظهار بعض المعلومات الهامة في الحسابات القومية للدولة حيث أن هذا يظهر جليا عند الرغبة في مقارنة هذه الدولة بالدول الأخرى سواء النامية أو المتقدمة وسواء داخل الصناعة البترولية أو خارجها .

هذا الاغفال الخطير لمخصصات استنفاد الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز جاء نتيجة لاتباع نظام الامم المتحدة والداعي إلى عدم تضمين رقم الاستهلاك الظاهر في الحسابات القومية أي مخصصات لاستهلاك الموارد الطبيعية وذلك نظرا لان الموارد الطبيعية لم تنشأ من الانتاج ، اما بالنسبة للآلات والتجهيزات والتسهيلات والمعدات والمصانع وغيرها من الاصول الثابتة المستخدمة في اكتشاف واستخراج وتصنيع الثروة النفطية والغازية فان رقم الاستهلاك على مستوى الحسابات القومية يجب أن يتضمن مخصصات لها⁽⁶¹⁾ . هذا الاسلوب في المعالجة نجده ايضا متبعا في المعايير والمباديء المحاسبية التي تحكم المعالجات المحاسبية في القطاع الخاص والاقتصاد الجزئي . فنجد ان الاحتياطات النفطية والغازية لا تستهلك ولكن التجهيزات والمعدات هي التي تستهلك ويحمل بها حساب الارباح والخسائر⁽⁶²⁾ .

إن الفلسفة التي تقف خلف معالجة نظام الامم المتحدة لاستهلاك الموارد الطبيعية بهذا الاسلوب هو ان النظام الدولي يهتم بتحديد الاهلاك على أساس ما تفقده الاصول من طاقة مادية سواء نتيجة الاستخدام أو من آثار التقادم وليس ما إذا كان بالامكان أن يحل محل هذه الأصول في نهاية العمر الانتاجي أصول مشابهة لها ومعادلة لها من الناحية التشغيلية أو الانتاجية . هذا الاسلوب غير السليم لقياس وعرض الثروة النفطية والغازية لدول مجلس التعاون الخليجي دعا بعض هذه الدول (مثل

الكويت على سبيل المثال) إلى اقتطاع نسب معينة من إجمالي إيرادات الدولة وإطلاق تسميات مختلفة عليها مثل احتياطي الاجيال القادمة واعتبارها مبالغ لا يمكن التصرف بها بحكم القانون وإعادة استثمارها كجزء من رأس مال الدولة والذي سيستخدم في المستقبل لتوفير إيرادات مناسبة مع الاستثمارات الأخرى للدولة لتوفير مستوى معيشي معقول ومقبول لأفراد المجتمع . فمع إن هذا الاقتطاع والحجز من الدخل القابل للصرف يعتبر أمرا مرغوبا فيه ويخفف من وطأة المستقبل على الكويت إلا أنه يتسم بالاجتهاد ويفتقر إلى الموضوعية في تحديد النسبة المناسبة والمطلوب اقتطاعها . فخلق مصدر جديد للثروة في المستقبل يجب أن يكون الأساس الذي يجب أن يبنى عليه تقدير معدل اهلاك رأس المال وذلك عن طريق المدخرات القومية الواجب تخصيصها سنويا ومدى ملاءمتها وكفايتها لتوفير عائد مناسب في السنوات المستقبلية التي تلى نزوب النفط والغاز على أن تحدد مخصصات النفاد والعوائد المتوقعة منها على أساس معدل نفاد مقبول اجتماعيا بحيث يعكس الهدف المراد تحقيقه مستقبلا⁽⁶³⁾ .

أما بالنسبة للمباديء والمعايير المحاسبية التي تعالج مشكلات صناعة النفط والغاز على مستوى الاقتصاد الجزئي فنجد أن المشاكل التي تقف عقبة في وجه قياس ونشر الاحتياطيات النفطية والغازية في القوائم المالية للشركات العاملة في اكتشاف وإنتاج النفط والغاز يمكن تلخيصها في اثنتين هما :

أولا - تقرير ما إذا كانت الاحتياطيات البترولية يجب أن تقاس وتعرض في القوائم المالية أم لا .

ثانيا - إذا ما تقرر القيام بقياس وعرض الاحتياطيات البترولية كما في أولا ، فالمشكلة التي تنجم هي ما إذا كانت كميات وقيم الاحتياطيات النفطية والغازية يمكن تحديدها

بدقة كافية تسمح باستخدامها مباشرة ضمن بنود القوائم المالية او على الاقل الاكتفاء بإظهارها كمعلومات إضافية للقوائم المالية .

العقبات والصعوبات الرئيسية التي تقف في وجه تطبيق اسس القياس والعرض المحاسبية على الاحتياطيات النفطية والغازية .

كما ذكرنا في الجزء السابق من العقبة الأولى هي ما إذا كان يجب أن يتم تقييم وعرض الاحتياطيات النفطية والغازية في القوائم المالية أم لا . هذا القرار تواجهه مجموعة من المجادلات التي تقف ضد قياس تقييم مثل هذه الاصول . فيما يلي سنعرض هذه المجادلات التي تعارض قياس وعرض الاحتياطيات النفطية والغازية والرد على هذه الادعاءات⁽⁶⁴⁾

1 - طالما أن الملكية القانونية للاحتياطيات البترولية لا تنتقل إلى صاحب الامتياز إلا بعد إنتاج هذه الاحتياطيات ، لذا فإنه من غير الملائم إظهار هذه الاحتياطيات في حسابات صاحب الامتياز . الرد على هذه المجادلة هو أن معظم الاحتياطيات المكتشفة في دول مجلس التعاون مملوكة لحكومات هذه الدول . إذاً فإن الحكومات لها إمتياز مطلق عليها ، ولذا فحتى مع وجود هذه الاحتياطيات تحت الأرض إلا أن هذه الحكومات تستطيع أن تتصرف بها كيفما تشاء ، ومن ثم فمن الأحرى بها أن تقيسها قياساً يتناسب مع حاجاتها التنموية والمستقبلية طويلة الاجل ومعرفة صافي قيمة التدفقات النقدية الحالية من هذه الاحتياطيات حتى تتمكن من وضع خططها التنموية سواء الاقتصادية منها أو الاجتماعية على أساس معلومات مدروسة وواضحة وبعيدة عن الاجتهادات الغامضة .

2 - من المعروف ان الاحتياطيات البترولية لا تظهر في الحسابات المعدة أو القوائم

المالية التي تصدرها الشركة في الوقت الحاضر (على أساس نموذج التكلفة التاريخية) وطالما أن التكاليف المباشرة المرتبطة بالحصول عليها تكون غير ذي قيمة تذكر بالنسبة لقيمتها السوقية . لذا فإنه من غير السليم اظهار هذه الاحتياطات في الحسابات المعدة على أساس التكلفة الجارية . هذه المجادلة مردود عليها من حيث أن تقييم وقياس الاحتياطات البترولية على اساس التكلفة الجارية سيققل الفرق بين قيمتها السوقية وبين التكاليف المبنية على أساس التكلفة الجارية والتي ستظهر في الحسابات الختامية للشركة . أي أن مثل هذا الاجراء سيظهر الايرادات على الاساس الجاري وكذلك التكاليف التي ستقابل هذه الايرادات على أساس جار ايضا مما يقلل الاختلافات بين ما يجب تحميله من مصاريف في الارباح والخسائر وما تم تحصيله من ايرادات ، وبذا يتم المحافظة على رأس مال الشركة بصورة يمكن معها إعادة بناء طاقتها الانتاجية دون الخوف من توزيع أرباح كجزء من رأس المال .

3 - طالما أن الطرق الحالية لقياس كميات الاحتياطي تعتبر غير دقيقة مما يجعل تقديرات مثل هذه الاحتياطات غير موضوعية ولا يمكن التأكد من صحتها بدقة فإنه يعتبر تضليلا القيام بعكس مثل هذه القيم والكميات المقدرة بطرق غير موضوعية في الحسابات .

نفس المناقشة هذه يمكن استخدامها بالنسبة للبرامج التنموية التي تضعها الحكومات بالنسبة للمستقبل حيث إن معظم تقديرات هذه البرامج تعتمد على تقديرات اجتهادية تبنى أرقامها على أسس وطرائق غير دقيقة تتعرض لتقلبات اقتصادية وسياسية عالية ، ولكن مع هذا فالدول تقوم بها . لذا فصحيح أن الموضوعية مهمة ومطلوبة ولكن فائدة هذه التقديرات لمتخذي القرارات وأهميتها لهم قد يكون عاملا أهم من الموضوعية عند التكلم عن اقتصاديات دول مجلس التعاون

الخليجي التي تحتاج أن تعرف ما هي كمية وقيمة احتياطياتها ولو بالتقريب ، وذلك حتى تستطيع أن تضع الخطط التنموية الضرورية للمستقبل .

كما أن تكاليف الاستكشاف والتطوير التي تعتبرها الشركات أصولا تظهرها في قوائمها المالية تعتبر عديمة الأهمية ما لم يكن بالإمكان ربطها باحتياطيات تجارية . لذا فالاحتياطيات هي التي تخلق الإيرادات الحالية والمستقبلية وهي في الحقيقة الأصول الواجب استبدالها سواء باحتياطيات أخرى أو بمصدر ثروة جديد في حالة دول مجلس التعاون الخليجي ، لذا فنجد أن القدرة الكسبية للإيرادات بالنسبة لأي شركة بتروية (سواء وطنية أو غير ذلك) لا يعتمد بالدرجة الأولى على التجهيزات والتسهيلات والأصول الانتاجية والتي تنتج من برامج التطوير ولكن في الحقيقة من الاحتياطيات المبرهنة سواء المطورة أو غير المطورة . وحتى الاحتياطيات غير المبرهن عليها المكتشفة تحت الأرض أصبحت تشكل في يومنا الحاضر أصولا سهلة التسويق وممارسة متبعة في كثير من أنحاء العالم في وقتنا الحاضر .

أما العقبة الثانية والتي تتلخص فيما إذا كانت كميات وقيم الاحتياطيات يمكن تحديدها بدقة كافية لقياسها وعرضها مباشرة ضمن بنود القوائم المالية أو بطريقة غير مباشرة باظهارها كمعلومات إضافية للقوائم المالية فهي تتلخص في أن تقدير القيم السوقية المعادلة للاحتياطيات النفطية والغازية يكتنفها كثير من مشاكل التنبؤ المتعلقة بتحديد معدلات الانتاج في المستقبل . هذه التنبؤات تصبح أكثر تعقيدا عندما نعلم بأنها تتأثر بالسوق العالمي ومشاكل العرض والطلب على الطاقة ، كما أن هناك عوامل فنية بحتة متعلقة بسلوك المكنم الخاصة ، واخيرا وليس آخرا اللوائح الحكومية المتعلقة بالانتاج المسموح به ، وكذلك الاعتبارات الاجتماعية والسياسية والبيئية . وحيث إن معظم العوامل السابقة تتطلب في تحديدها اجتهادات بشرية مكثفة تختلف

من شركة لآخرى ومن مكتب هندسي لآخر وبين المهندسين والجيولوجيين أنفسهم ، فإن وضع أسس ومعايير موحدة متفق عليها من الجميع يعتبر أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا .

بسبب هذه الصعوبات الناتجة بسبب طبيعة الصناعة النفطية والغازية وعدم الموضوعية والاجتهادات التي تكتنف عمليات تقدير وقياس الاحتياطيات النفطية والغازية نجد أن الاستخدام الأكثر شيوعا بالنسبة لتقديرات احتياطيات النفط والغاز في النظام المحاسبي للشركات البترولية المنتجة هو حساب معدل لاهلاك مصاريف الاستكشاف والتطوير الرأسمالية . هذا الغرض لا يختلف تحت أي من الطريقتين المحاسبتين «التكلفة الكلية» أو «المجهودات الناجحة» فمعدل الاهلاك على أساس وحدة الإنتاج في العادة يبنى على أساس معدل الإنتاج السنوى مقسوم على تقديرات الاحتياطيات المؤكدة الاستخراج . ويستمر حساب معدل الاهلاك هذا حتى يتم التخلص من المصاريف الرأسمالية والتي قد تتوافق مع الفترة التي يتم فيها الاستخلاص الاقتصادي الكامل لهذه الاحتياطيات . كما أن قيم الاحتياطيات المقدرة تستخدم لغرض آخر وهو لحساب الحد الأقصى الممكن رسمته من المصاريف الاستكشافية والتطويرية تحت طريقة التكلفة الكلية . الحد الأقصى هذا عادة ما يبنى على أساس القيمة السوقية العادلة للاحتياطيات المكتشفة وهو يشكل أهمية قصوى بالنسبة لمستخدمي طريقة التكلفة الكلية ، وذلك لأن هذه الطريقة تسمح برسملة جميع المصاريف الاستكشافية والتطويرية الناتجة سواء ساهمت هذه المصاريف في إيجاد حقول نفطية أو غازية أو فشلت في تحقيق هذا الهدف . فبدون هذا الحد الأقصى المسموح به قد تكون أصولا وهمية لا وجود لها .

إن الاستمرار في إعداد البيانات المالية عامة في كثير من دول العالم على أساس

النموذج التاريخي يعتبر مغالطة صريحة للحقائق الاقتصادية وللواقع الاقتصادي الذي تعد فيه هذه البيانات المالية . هذه المغالطات تبرز بشكل واضح وصريح عند استخدام النموذج التاريخي لاعداد وعرض البيانات المالية المتعلقة بعمليات استكشاف وانتاج النفط والغاز . فالاعتبارات الاقتصادية للثروة النفطية والغازية والتي أهمها أنها ثروة نافذة تجعل التفكير في إستخدام النموذج التاريخي أمرا غير مقبول اقتصاديا . فإذا ما أخذنا هذه الحقائق الخاصة بطبيعة الثروة النفطية وأدماجها مع الظروف والاعتبارات الاقتصادية التي تصبغ اقتصاديات دول مجلس التعاون الخليجي والمكانة المميزة التي تحتلها الثروة النفطية والغازية في هذه الاقتصاديات ، نجد أن هذه الاعتبارات تحتم معالجة مغايرة تماما للمعالجات التي تتبعها المؤسسات والشركات النفطية والغازية الوطنية في الوقت الحاضر ، وكذلك المعالجات التي تقترحها المبادئ والمعايير المحاسبية المالية المتعارف عليها بالاجماع في الوقت الحاضر .

لهذه الاسباب وغيرها من الاسباب التي ذكرت سابقا في الدراسة فإن هذه الدراسة ستقترح اسلوبا محاسبيا مغايرا لما هو متبع في دول مجلس التعاون الخليجي من ممارسات في قياس وعرض احتياطاتها النفطية والغازية في الوقت الحاضر . هذه الممارسات الحالية تتلخص في إتباع الاطار التاريخي لاهلاك واستهلاك مصاريف الاستكشاف والتطوير الرأسمالية من ناحية وعدم قياس وعرض هذه الاحتياطات المبرهن عليها في حساباتها وقوائمها المالية من ناحية أخرى فحقيقة عدم وجود نظام لضرائب الدخل في دول مجلس التعاون الخليجي لا يحرم ولا يجب أن يحرم أبناء هذه الدول من معرفة ما هي الارقام الحقيقية لاحتياطاتهم النفطية والغازية وكم قيمتها وهل ستمكن هذه الاحتياطات من توفير عائد مناسب ومقبول في المستقبل لتعويض العائد الحالي .

فأغراض القياس والعرض المنشودة لدول مجلس التعاون الخليجي تختلف عن

أغراض القياس والعرض الظاهرة في المعايير المحاسبية الانجليزية أو الاميركية وحتى الدولية من حيث إن الأغراض المنشودة تهدف إلى تحقيق ما يلي :

أولا - استخدام أساس محاسبي اقتصادي مناسب لقياس الاحتياطيات النفطية والغازية المبرهن عليها يأخذ في الاعتبار طبيعة هذه الثروة وأهميتها لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول .

ثانيا - عند تحديد معدل الاستهلاك والهلاك الخاص بمصاريف الاستكشاف والتطوير الرأسمالية يجب أن يتبع أساسا أكثر واقعية يتفق مع الاعتبارات الاقتصادية للثروة النفطية والغازية ، مناسبة للقرارات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة لمتخذي القرارات في دول مجلس التعاون الخليجي . هذا يعني أن معدل النضوب المستخدم يجب أن يعد على أساس إقتصادي وليس على أساس النموذج التاريخي المحاسبي .

هذا التحسن في مفهوم قياس وعرض الاحتياطيات النفطية والغازية وتحديد الكميات الناضبة ومعالجتها معالجة اقتصادية سليمة سيساعد دول مجلس التعاون الخليجي على تحديد الارباح الحقيقية التي يمكن التصرف فيها كإيرادات للفترة وتلك الارباح التي يجب أن تحجز وتستبعد لأنها استهلاك جزء من رأس مال هذه الدول واصولها الحقيقية .

فالقياس والعرض المقترح في هذه الدراسة سيساعد على تحقيق ثلاثة أهداف لدول مجلس التعاون الخليجي هي :

1 - تحديد التحميل الحقيقي والواقعي للتكلفة الاقتصادية لكل برميل نفط ينتج من احتياطيات هذه الدول ، وذلك حتى يتم عكس الحقائق الاقتصادية السليمة التي يجب أن تحكم تسعير وبرامج إنتاج الثروة النفطية والغازية في هذه الدول .

2 - عكس حقيقة قيمة وكمية الاحتياطيات النفطية والغازية التي تملكها دول مجلس التعاون الخليجي في اقتصاد يغلب عليه طابع التضخم وذلك حتى تتمكن هذه الدول من وضع برامج تنمية استراتيجية طويلة الاجل على اسس سليمة ، وكذلك حتى تستطيع مقارنة كفاءة أداء صناعة النفط والغاز في دولها مع الدول الصناعية والنامية الأخرى .

3 - توفير معلومات للمخططين ومتخذي القرارات على مستوى الاقتصاد الوطني عن توقيت وكمية التدفقات النقدية المتوقعة . وكذلك توفير قاعدة من المعلومات مبنية على اساس مفاهيم القيمة والتكلفة الجارية بدلا من نموذج التكلفة التاريخية .

في الجزء الباقي من هذه الدراسة سيتم اقتراح الاساس المناسب لقياس وعرض الاحتياطيات النفطية والغازية لدول مجلس التعاون الخليجي . ولكن قبل أن نتمكن من وضع هذا الاقتراح نجد أنه من الضروري تحديد العوامل الواجب تقييمها للوصول إلى الاقتراح المطلوب . هذه العوامل هي كالآتي :

- ما هي الاحتياطيات التي يجب قياسها وعرضها في القوائم المالية للشركات الوطنية ؟
- ما هي الاسعار والتكاليف الواجب استخدامها وما هو معدل الخصم المناسب ؟
- وأخيرا وليس آخراً: ما هي أسس التقييم الواجب الاختيار منها الأساس المناسب لدول مجلس التعاون الخليجي ؟

تبويبات الاحتياطي :

تبوب الاحتياطيات النفطية إلى مجموعات على أساس درجة التأكد التي تحكم تقدير الكميات ومدى احتواء الممتلكات على احتياطيات مطورة ومعدة للإنتاج .
التبويبات الأكثر استخداما بالنسبة للاحتياطيات هي كالآتية :

- احتياطات مبرهن عليها

الاحتياطات المبرهن عليها يتم تعريفها عموماً على أنها تلك الاحتياطات التي يمكن استخراجها بكميات تجارية والتي تتمتع بدرجة تأكيد عالية مبنية على البيانات الجيولوجية والجيوفيزيائية والهندسية . هذه الدرجة العالية من التأكد التي تصاحب استخراج الاحتياطات المبرهن عليها يتم تحديدها من خلال تقييم المعلومات الخاصة بانجاز عمليات الحفر التطويري التقييمي ، وكذلك الاختبارات الناجحة وتحليل الانتاج التاريخي للممتلكات . الاحتياطات المبرهن عليها يتم تصنيفها أيضاً إلى احتياطات مبرهن عليها مطورة واحتياطات مبرهن عليها غير مطورة . الاحتياطات المطورة هي تلك التي يمكن إنتاجها من الآبار المقامة وباستخدام التسهيلات الانتاجية والاساليب التشغيلية التقليدية المتوفرة في ذلك الوقت . تلك الاحتياطات المطورة تشتمل على تلك الاحتياطات تحت الانتاج وتلك التي ليست تحت الانتاج في الوقت الحاضر ولكن يمكن إنتاجها من خلال تسهيلات الإنتاج المتوفرة . أما الاحتياطات المبرهن عليها وغير المطورة فهي تلك الاحتياطات التي يمكن استخراجها عن طريق حفر آبار جديدة فقط أو بعد عمل إضافات جوهريّة على تلك الآبار القائمة (الإضافات الجوهريّة هنا المقصود بها مصاريف تطويرية جوهريّة اضافية) . إذاً فتقديرات الاحتياطات المبرهن عليها غير المطورة تقتصر على تلك الاحتياطات الموجودة في الاراضي الملاصقة تماماً للمناطق المطورة والتي تعتبر مؤكدة التطوير في المستقبل .

الإحتياطات المحتملة :

أما الاحتياطات محتملة فهي تلك التقديرات من الاحتياطات المدعومة ببيانات هندسية و جيولوجية و جيوفيزيائية لها درجة معينة من الصحة ولكن وجود درجة من عامل عدم التأكد يمنعها من الدخول في مجموعة الاحتياطات المبرهن عليها .

الاحتياطات الممكنة : وتشمل تلك الاحتياطات التي تم تقديرها أو التوصل إليها باستخدام أساليب متعددة . فتقديرات الاحتياطات الممكنة غالبا ما تكون غير دقيقة وعرضة لتساؤلات وتقديرات متنوعة وكذلك لترجمات وتفسيرات غير متفق عليها وذلك بسبب ما تفصح عنه البيانات الجيولوجية والجيوفيزيائية الخاصة بها .

ففي حالة معظم دول مجلس التعاون الخليجي نجد أن معظم التقديرات المتوفرة لها عن الاحتياطات النفطية والغازية حدثت في الستينات وأوائل السبعينات ، وأن هذه التقديرات تمت من قبل شركات أجنبية كانت تمتلك هذه الاحتياطات ، مما يجعل الدقة والصحة لاي تقدير من الاحتياطات - وخصوصا عندما يبنى على أساس التحليل الحجمي والكمي - مرهونة بالأغراض التي رغبت هذه الشركات في تحقيقها من عملية تقديرات الاحتياطي هذه ، وكذلك نتيجة للتحليل والاجتهاد الذي سيصل إليه المسؤولون في هذه الدول من تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية المتوفرة لهم عن تقديرات الاحتياطات .

ومما هو جدير بالتنويه أن المسؤولين في دول مجلس التعاون الخليجي يأخذون جانب التحفظ دائما عند الافصاح عن الاحتياطات النفطية والغازية في دولهم ، كما ان الاجتهاد دعم الموضوعية في تقدير كميات الاحتياطات النفطية والغازية غالبا ما يكتنف كثيرا من الاساليب المستخدمة في تقدير هذه الاحتياطات ، مما قد ينعكس انعكاسا سلبيا على اقتصاديات مجلس التعاون الخليجي ، وخصوصا إذا كانت الافتراضات المستخدمة في التقديرات هذه متفائلة أكثر من اللازم ، أو أخذت نتائج التقدير على علاقتها دون محاولة تقييمها وإعادة دراستها للتأكد منها . لذا ولتفادي التقديرات المتفائلة جدا فإن هذا البحث يقترح استخدام الاحتياطات المبرهن عليها بنوعها المطور وغير المتطور فقط لتحقيق أغراض القياس والعرض المشار إليها سابقا،

وذلك لأن أرقام الافصاح عن الاحتياطيات المبرهن عليها تعتبر أكثر أرقام الاحتياطيات تحفظا وموضوعية .

الاسعار والتكاليف ومعدل الخصم الواجب استخدامها :

يمكن أن نوجز أهم الاسس المقترح استخدامها بالنسبة للأسعار والتكاليف لقياس الاحتياطيات النفطية والغازية في أساسين ، هما :

- الاسعار والتكاليف الجارية .

- الاسعار والتكاليف المستقبلية .

فالمؤيدون لاستخدام الاسعار والتكاليف الجارية يعطون الاسباب الآتية :

1 - الفرضيات المتعلقة بالأسعار المستقبلية تعتبر تخمينية جدا وعرضة لأن تكون غير

مؤكدة بدرجة عالية ، خاصة وإن التخمنة النفطية الحالية غير معروف وضعها

الحقيقي وكيف ستصرف الدول الصناعية المستهلكة والدول النامية المنتجة تجاه

الاسعار والاستهلاك في المستقبل . كما أن النظرة إلى المستقبل من قبل جميع

أطراف المعادلة تعتبر نظرة محافظة مبنية على أساس إستمرارية الاسعار (29)

دولارا) الحالية لمدة خمس سنوات في المستقبل على الاقل .

2 - تسعير بدائل النفط والغاز عادة ما تبنى على الاسعار الجارية للنفط والغاز .

3 - الاسعار والتكاليف الجارية تعطي تقييما محافظاً للاحتياطيات المملوكة في نهاية

الفترة .

4 - كميات الاحتياطي المقدرة عادة ما تبنى على أساس الافتراضات المتعلقة بالاسعار

والتكاليف الجارية .

5 - معدلات التضخم في الدول الصناعية تعتمد على خصائص معينة في اقتصادياتها

منفردة وكمجموعة . هذه الخصائص يصعب التنبؤ بها مما يجعل معدل التضخم

المستقبلي الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار صعب التقدير . وإذا أخذنا في الاعتبار أن جزءا هاما من التضخم في الدول المنتجة أتى عن طريق التضخم في اسعار الواردات وتقلبات اسعار صرف العملات فإن من المفضل استخدام الاسعار والتكاليف الجارية بما تحويه من معدلات تضخم يمكن حسنها وتحديدتها بدقة أكبر بدلا من وضع افتراضات عن معدلات تضخم مستقبلية غالبا ما تكون تمثل أقل من الحقيقة نتيجة عدم إمكانية الحصول على معدلات دقيقة من الدول الصناعية تفني بأغراض الدول المنتجة من حيث تقدير الاسعار والتكاليف .

6 - التكاليف الجارية يجب أن تقابل ضد الايرادات الجارية . فإذا كان متخذو القرارات لديهم القدرة الكافية لتخمين ما ستكون عليه الزيادة في المستقبل فإن التكاليف الاضافية الناتجة عن تخمين زيادة الأسعار يجب أن تقابل ضد الزيادة في الايرادات عندما تتحقق وليس ضد الايرادات الجارية والتي تخلو من أي أثر للتضخم .

7 - الافصاح عن الفرضيات المبنية على الاسعار والتكاليف المستقبلية لن تكون في صالح دول مجلس التعاون الخليجي سواء داخل منظمة الاوبك أو من خلال منظمة الاوبك ضد الدول الصناعية التي تعارض زيادة الاسعار عن مقدار معين . فمثلاً الافصاح عن الافتراضات الداخلة في تحديد الاسعار المستقبلية ستجعل دول مجلس التعاون الخليجي في وضع غير تنافسي ضد الدول الاخرى في منظمة الاوبك وخصوصا إذا كانت النية لدى دول مجلس التعاون الخليجي زيادة أو خفض الاسعار المستقبلية بنسب معينة . كما أن معرفة الدول الصناعية والدول المنتجة الاخرى خارج منظمة الاوبك عن استراتيجية دول مجلس التعاون الخليجي الخاصة بالاسعار المستقبلية (وخصوصا أن دول مجلس التعاون الخليجي تمثل ثقلا له وزنه داخل المنظمة وخارجها) فإن ذلك سيضعف المركز التنافسي لدول الاوبك ضد العالم الخارجي . كما أنه اذا تم الافصاح عن التكاليف

المستقبلية المتوقعة فإن هذا قد يضع دول مجلس التعاون الخليجي في موقف اضعف ضد الشركات العالمية التي تقوم بالتنقيب عن النفط في بعض أراضي دول المجلس .

8 - أساليب التنبؤ والتقدير المعقدة لا يعتقد أنها تعطي نتائج افضل من أساليب التنبؤ الساذجة والبسيطة والتي تفترض أن المستقبل سيكون استمرارا للحاضر .

- أما مؤيدو استخدام الاسعار والتكاليف المستقبلية فيبرزون الحجج التالية :
- 1 - متخذو القرارات يبنون قراراتهم الخاصة بعمليات الاستكشاف والبحث والتنقيب أساس افتراضات سعرية وتكاليفية مستقبلية .
 - 2 - عند شراء احتياطيّات موجودة تحت الارض فإن الشركة المشترية تضمّن عطاءها افتراضات عن الاسعار المستقبلية .
 - 3 - الافتراض القائل بأن الاسعار والتكاليف المستقبلية ستظل ثابتة من ناحية المبلغ تتعارض مع اصول الاقتصاد والتجارة ، وهي ايضا ضد استخدام نماذج التكاليف الحالية وضد إلغاء استخدام نموذج التكاليف التاريخية .

لذا بسبب عدم الدقة في إمكانية تحديد الاسعار والتكاليف المستقبلية بصورة موضوعية وواقعية في كثير من الاحيان فإن استخدام الاسعار والتكاليف الجارية تعتبر أكثر دقة ، وكذلك استخدام الاسعار والتكاليف الجارية ستؤدي إلى مقابلة التكاليف الجارية والايرادات الجارية . لهذا الاعتبار وغيره من الاعتبارات فإن الباحث يقترح استخدام التكاليف والاسعار الجارية .

أما تحديد معدل الخصم الواجب استخدامه فيعتبر نقطة هامة . فهو يجب أن يعكس ذلك المعدل الذي يظهر سعر الفائدة السائد في السوق النفطية . فطالما

كانت الاخطار الموجودة في عمليات انتاج احتياطات مبرهن عليها أقل من تلك الموجودة في عمليات إستكشاف جديدة ، وطالما كانت الاحتياطات المتنوعة التي تمتلكها الشركة كبيرة (وهذا هو الأغلب) لدرجة أن توزيع الأخطار المرتبطة بنوع معين من الاحتياطات يمكن القيام به بسهولة فإن المعدل المختار يجب ألا يكون عاليا بدرجة أكبر من ذلك المستخدم عند التخطيط لعملية بحث وتنقيب جديدة أو عند شراء احتياطات معينة . . . بالإضافة إلى درجة الخطر نجد أن توقيت الايراد وأهميته للشركة النفطية التي تمتلكها الدولة تعتمد على أهمية توقيت الايراد لحكومة تلك الدولة ، لذا فاستخدام نسبة إضافية للنسبة العادية ولتمثيل معدل الفائدة الاجتماعي يعتبر ذا أهمية للدولة المنتجة النامية وخاصة تلك التي لا تحتاج إلى إيرادات ضخمة فورية ولكن تحتاج أن تخلق ثروة مضمونة لاستخدامها في الوقت المناسب بغض النظر عن نوعية هذه الثروة (نفط أو أموال أو أصول أو غيرها) . أما إذا كانت الدولة المنتجة ترغب في زيادة إيراداتها فإن معدل الفائدة قد يصغر لدرجة يمكن الدولة من خصم اموالها بنسبة اقل . . . وهكذا .

أسس تقييم الاحتياطي :

عموما أسس التقييم يمكن أن تبوب في مجموعتين رئيسيتين هما :

- قيم المدخلات Input (entry) values

وتنقسم إلى أساسيين ، هما :

- التكاليف التاريخية Historical Costs

- القيم الجارية Current Values

- قيم المخرجات Exit (output) Values

وتنقسم إلى ثلاثة أسس هي :

- القيمة الجارية في عملية تصفية عادية Current value in an orderly liquidation .

- القيمة المتوقعة خلال حياة المنشأة Expected value in due course of business .

- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل Present value of expected cash flow

فالبدائل المتاحة تحت أساس قيم المدخلات تحتوي على التكاليف التاريخية أو التكاليف الجارية . ومن «المعروف أن استخدام التكاليف التاريخية لا شك يعكس قيم اصول الاحتياطات التعدينية معادلة لتلك الظاهرة في القوائم المالية المحسوبة على أساس التكاليف التاريخية . بينما نجد أن التكاليف الجارية هي تلك التكاليف المطلوب توفيرها إذا ما كان سيتم الحصول على نفس الاحتياطات في الوقت الحاضر وبالاسعار الجارية .

فمنذ صدور النشرة المحاسبية المتسلسلة رقم 190 من قبل هيئة البورصة في عام 1976 والتي طلبت الافصاح عن بعض بيانات التكلفة الاستبدالية في القوائم المالية للشركات المساهمة الضخمة ، وموضوع الافصاح وأسس الافصاح الواجب استخدامها في القوائم المالية لا تزال تشكل أحد المواضيع الرئيسية التي تشغل بال المهتمين بالبيانات المحاسبية في جميع القطاعات . فمع أن هذه النشرة أعفت الشركات العاملة في الصناعات الاستخراجية من هذه البيانات لمدة عام بالنسبة لما يسمى «بأصول الموارد التعدينية» وذلك للمشاكل المتوقع ظهورها في حالة تطبيق هذا النوع من الافصاح على هذه الاصول إلا أنه لم يتم التوصل إلى قناة نهائية من قبل المهتمين بصناعة النفط بالنسبة للأساس السليم الواجب استخدامه لقياس وعرض

هذه الاصول التعدينية .

إن من أهم المسائل الواجب توضيحها بالنسبة لمتطلبات الافصاح الخاصة بالتكلفة الاستبدالية هي : ما المقصود باصول الموارد التعدينية؟ هيئة البورصة في إحدى الدراسات المحاسبية التي تصدرها والتي تحمل رقم 10 عرفت أصول الموارد التعدينية بأنها تلك التكاليف التي تظهر في قائمة الميزانية والتي تمثل الاصول المرتبطة مباشرة والتي تشتق قيمتها من الاحتياطات التعدينية . هذه التكاليف قد تشمل تكاليف الحفر والتطوير غير الملموسة وكذلك الايجارات والممتلكات المنتجة وغير المنتجة بالاضافة إلى معدات وآلات الآبار ومحطات التكثير وخطوط الانابيب والتسهيلات الموجودة في حقول المياه المغمورة بالمياه وغيرها من التكاليف .

إن من أهم المشاكل التي تواجه استخدام طريقة التكاليف الاستبدالية هي حقيقة عدم إمكانية إستبدال الاحتياطات النفطية والغازية باحتياطات مشابهة من ناحية النوعية والجودة كما لو كان الاستبدال واقعا بالنسبة للآلة . فمثلا ، كيف يمكن للمسؤولين في شركة نفط الكويت في دولة الكويت حساب تكاليف استبدال الاحتياطات النفطية والغازية لحقل برقان الضخم ، وكيف يمكن مقارنة تكاليف الاستبدال المقدرة هذه بتكاليف استبدال الاصول الثابتة في إحدى المصانع الموجودة في دولة الكويت ؟ بالاضافة إلى ذلك كيف يتم إستبدال احتياطات في المناطق اليابسة باحتياطات موجودة في المناطق المغمورة بالمياه أو احتياطات محلية باحتياطات أجنبية أو احتياطات على عمق ٥٠٠٠ قدم باحتياطات على عمق ٢٠٠٠٠ قدم ؟ ولكن لو كان هناك ضرورة معينة للقيام بتقدير التكلفة الاستبدالية لاحتياطات نفطية وغازية لمجموعة من الاسباب الاقتصادية أو السياسية أو لتحديد عامل الفشل والنجاح في عملية استكشاف معينة أو أحد الاسباب الهامة الاخرى فإن هذه التكلفة

الاستبدالية للاحتياطيات تحت الارض قد تعمل .

هذه المشاكل قد دعت الكثيرين للاستنتاج بأن الاحتياطيات الحالية لا يمكن استبدالها باستخدام أي من المعايير التي تم استخدامها عندما تم إكتشاف هذه الاحتياطيات في الماضي . نفس المجادلة هذه قد تم استخدامها بالنسبة للمعدات والتسهيلات الخاصة بقطاع النقل البترولي وكذلك محطات التكرير والاصول الملموسة الاخرى وذلك طالما كانت التقديرات للاحتياطيات الممكن إنتاجها تجاريا تعتبر المعيار الاساسي المستخدم في إتخاذ القرارات المتعلقة بتركيب التسهيلات الملموسة لتصنيع ونقل هذه الاحتياطيات . فالسؤال الذي يطرح نفسه هو هل يمكن إستبدال التسهيلات الملموسة في ضوء أسعار البترول الحالية ، أو الاسعار المستقبلية والتي تتجه إلى الهبوط ؟ صحيح أن هذا السؤال يتعلق بمشاكل تطبيقية ، ولكنه يوضح نقطة هامة وهي الحاجة إلى تثقيف مواطني دول مجلس التعاون الخليجي والمسؤولين فيها بالنسبة لمقدار الاموال المطلوب توافرها لاستبدال الاحتياطيات البترولية .

إن مشكلة إستبدال الاحتياطيات النفطية والغازية سواء باحتياطيات أخرى مماثلة أو بتدفقات نقدية أو إستثمارات معادلة ، أمر يشغل بال المسؤولين والمواطنين في دول مجلس التعاون الخليجي . ولكن هذه المشكلة تتضح لو تم فهم طبيعة التكلفة والايراد الذين يحدثان من عملية إنتاج وبيع هذه الاحتياطيات النفطية والغازية . فنجد أن نموذج التكلفة التاريخية يتطلب مقابلة تكاليف الحصول على احتياطيات نفطية في الماضي بالايادات الجارية . هذه الايرادات والتي يمكن اعتبار أن جزء منها على الأقل يعكس الاضافة في السعر لتشجيع عملية إستبدال الاحتياطيات المبيعة . لذا فالربح الظاهر في القوائم المالية للشركات البترولية يتكون من جزأين جزء يتعلق

بربح حقيقي ، وجزء آخر يعبر عنه باضافة في السعر لاستبدال الاحتياطات التي تم إنتاجها وبيعها . فالإخفاق في الاعتراف بهذا القصور في القوائم المالية المعدة على أساس التكاليف التاريخية دعا الكثيرين إلى الاستنتاج بأن الشركات البترولية ودول الاوبك حققت وتحقق أرباحا ضخمة .

الفرق بين مقابلة الإيرادات بالمصروفات على أساس نموذج التكلفة التاريخية ونموذج التكلفة الاستبدالية موضح بالمثال البسيط التالي :

طريقة التكلفة الاستبدالية	طريقة التكلفة التاريخية	
29 دولار	29 دولار	متوسط سعر الإشارة للبرميل الواحد من النفط على أساس الاسعار الجارية
(10.00) دولار	(2.50) دولار	متوسط تكلفة استكشاف وتطوير البرميل الواحد (سنة الاكتشاف والتطوير لنقل انها 1960)
(5.00) دولار	(5.00) دولار	متوسط تكاليف التشغيل على أساس أسعار اليوم
14.00 دولار	21.50 دولار	الأرباح أو (الخسائر)

فبينما نجد أن السعر المستخدم يحدد من قبل منظمة الاوبك مع تحديد فروق المسافة والنوعية فقد تلجأ بعض دول المنظمة إلى إعطاء خصومات في شكل نقدي أو تمديد فترة الائتمان لبعض العملاء الجيدين . ولكن الحد الأدنى للأسعار - وهو في الوقت الحاضر 29 دولارا للبترول العربي المتوسط - يعتبر متوسطا عاما يفترض أن تلتزم به جميع دول منظمة الاوبك يقابل هذا السعر العالي تكاليف استكشافية وتطوير تنشر

في القوائم المالية للبرميل الواحد على أنها بين دولارين ، ودولارين ونصف الدولار . فعند أخذ هذه التكاليف المتحفظة التاريخية في الاعتبار وعلى أساس أن متوسط العمر الانتاجي لمعظم الحقول النفطية والغازية يتراوح ما بين 15 و 50 سنة وإن حوالي 80% من هذه الآبار قد تم اكتشافها في الفترة ما بين 1930 و 1973 في دول مجلس التعاون الخليجي حينما كانت تكلفة إستخراج برميل النفط من آبار في هذه الدول تتراوح ما بين 10 و 50 سنتا ، مضافا إليها تكاليف التشغيل والتكاليف الادارية والتي تتراوح ما بين دولار ونصف ودولارين في المتوسط في تلك الايام . لذا فعلى أساس أسعار اليوم وتكاليف الامس غير المتجانسة يظهر وكأن برميل نفط الخام المباع يحقق ما بين 20 و 22 دولارا أو 400% عائدا على الاستثمار . هذا العائد الضخم دعا الكثيرين (سواء من أبناء المنطقة أو من خارجها) إلى النظر إليه على أن دول مجلس التعاون الخليجي تحقق أرباحا خيالية دون النظر إلى معدلات التضخم التي صاحبت الارتفاع في الاسعار والاضرار الاقتصادية والاجتماعية التي تحملتها شعوب هذه الدول من جراء إرتفاع الاسعار بصورة سريعة وبقفزات ضخمة ، والتي بالمقابل دفعت الدول الصناعية إلى رفع اسعار منتجاتها الصناعية النهائية والوسيلة والغذائية وغيرها بنسب لم تعهدها سابقا .

لنلتفت الآن إلى أرقام التكلفة الاستبدالية ، لنجد أن معدلات التضخم وارتفاع التكاليف جعل كثيرا من الشركات تعارض إستخدام التكلفة الاستبدالية . هذه المشكلة تعد من أهم المشاكل التي تواجه الصناعة النفطية والغازية . من ناحية أخرى نجد أن الاسعار الجارية توفر بعض الحوافز للصناعة لاستبدال احتياطياتها ، بينما هذه الحوافز معدومة تحت أساس التكلفة التاريخية . وحتى مع هذه الحوافز الاضافية والمتمثلة بالاسعار المضخمة والتي تعامل كجزء من الارباح ، إلا أننا نجد أن كثيرا من الدول والشركات العاملة في الصناعة البترولية تعجز عن استبدال احتياطياتها من

مواردها الخاصة مما قد يضطرها إلى الاقتراض أو إيجاد مجالات تمويل أخرى لمتابعة جهودها الاستكشافية . بمعنى آخر نجد أن الصناعة البترولية تستنفد اصولها دون أن تجنب جزءا كافيا من ايراداتها لاستبدال احتياطياتها الحالية . هذه مشكلة حقيقة ستواجه دول مجلس التعاون الخليجي في المستقبل حيث نجد أن هذه الدول تأخذ في مقابل اصولها الحقيقية أصولا ورقية ما تلبث أن تقوم بصرفها لسد حاجاتها الاستهلاكية والكمالية دون محاولة استقطاع قدر كاف لتعويض هذه الاصول في المستقبل .

هذه المعضلة استخدمها البعض كأساس للمطالبة باستخدام التكلفة الاستبدالية المحاسبية . كما أنهم أبرزوا أنه مع أن استخدام التكلفة الاستبدالية قد يؤدي إلى تخفيض أو حتى تبخير الربح كليا لكثير من شركات البترول فإنها في الحقيقة ستظهر من جهة بأن أسعار النفط والغاز منخفضة بشكل غير حقيقي نتيجة قدرة الدول المستهلكة السيطرة على سوق النفط والغاز ومن ثم التأثير على اسعاره وعدم جعل السعر يتأثر بالخصائص الاقتصادية للسلع النافذة ولكن أيضاً إدخال جزء كبير من الضغط السياسي تارة والتهديد العسكري تارة أخرى في عملية تحديد الاسعار من قبل الاوبك . كما أنهم يعتقدون بأن استخدام التكلفة الاستبدالية يستبرز بشكل واضح ضعف القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في إظهارها أرباحا ضخمة وهمية نتجت بسبب ايرادات جارية بمتوسط تكاليف تاريخية تجمعت خلال 20 أو 30 سنة مضت .

أما بالنسبة لبدائل أساس قيم المخرجات فقد تم مناقشتها في هذه الدراسة ، ولقد رفضت لأسباب عدة ، من أهمها أن هذا الاساس يفترض أن المنشأة في حالة تصفية ولذا فلا يمكن أن يتم التقييم على أساس موضوعي . كما أن هذا الاساس يغفل

حقيقة هامة وهي قيمة النقود على مر الزمن حيث أنه يفترض التصفية الحالية للمنشأة . بسبب العقبات والمشاكل التي تعترض أساس التكلفة الاستبدالية عند استخدامه لقياس الاحتياطات النفطية والغازية بصورة سليمة وحقيقية بالنسبة للمنشأة إتجه الكثيرون إلى ترشيح نماذج التكلفة الجارية الأخرى ويعد نموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» من أنسب هذه النماذج لغرض قياس الاحتياطات النفطية والغازية إذ يعتقد بأنه يعكس قيمة الاصل الحقيقية . هذه القيمة الحقيقية تتمثل في السعر الذي سيعرضه طرف خارجي مستقل لشراء احتياطات شبيهة من حيث الصفات والنوعية بالاحتياطات التي تملكها المنشأة . لذا فهذا السعر المتوقع دفعه من قبل المشتري المستقل عند تطبيق معدل خصم مناسب عليه لارجاعه للحاضر سيمثل التدفقات النقدية الحالية التي ستحصل عليها المنشأة من فقدانها لاحتياطاتها النفطية والغازية . بهذا الشكل تستطيع المنشأة أن تفرق بين نوعين من الإيرادات ، إيرادات حصلت عليها مقابل التكاليف الفعلية التي دفعت لاستخراج الاحتياطات وإيرادات حصلت عليها مقابل فقدان هذه الاحتياطات وستصرف لغرض تعويضها . لذا فصعوبة تحديد صافي التكلفة الاستبدالية في صناعة النفط والغاز يجعل مبدأ التكلفة الاقتصادية للمنشأة أو ما تخسره المنشأة من جراء فقدانها لاحتياطاتها والذي يعبر عنه بنموذج «ما يعادل تكلفة الشراء» الموصى به في دراسة ولش - ديكن أفضل قياس «للقيمة للمنشأة» لهذه الاصول ، وخاصة أن طريقة «ما يعادل تكلفة الشراء» تستخدم التكاليف والاسعار الجارية بدلا من تقديرها للتكاليف والاسعار المستقبلية كما أنها تفترض نسبة معينة للتضخم وتسمح باستخدام معدل خصم اجتماعي معين بحسب ظروف كل مجتمع وكل دولة .

الخلاصة :

لا شك في أن مصير الاحتياطيات البترولية الضخمة المتوفرة لدول مجلس التعاون الخليجي إلى الفناء والنفاد ، لذا فالتفكير في طريقة سليمة للاستفادة من الاموال المتحصلة من بيع هذه الاصول البترولية يجب أن تأخذ بالاعتبار القصور في الاساليب والمعايير والمبادئ المحاسبية المتبعة في صناعة النفط والغاز . فالنموذج التاريخي والنماذج المشتقة منه لا تعدو أن تكون نماذج مضللة لا تعكس صورة اقتصادية واضحة للواقع الاقتصادي وللخصائص الاقتصادية التي تتمتع بها صناعة النفط والغاز . لذا فهذه الدراسة اقترحت أحد نماذج التكلفة الجارية وهو ما يسمى «ما يعادل تكلفة الشراء» حيث أن هذا النموذج يساعد دول مجلس التعاون الخليجي على تقييم اصولها النافذة بطريقة افضل وانسب لطبيعة حاجاتها وظروفها ، حيث أن استخدام موضوعية مطلقة في حالة تقييم اصولها النافذة في ظروف عالمية غير موضوعية لا يتناسب مع مستقبل واحتياجات هذه الحكومات . إذاً فإن هذه الدراسة تحاول أن تقترح نموذجاً يربط بين القيمة الاقتصادية لاصول هذه الدول وهي الاحتياطيات البترولية وبين خلق ثروة مستقبلية متجددة تفي بحاجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية لهذه المجتمعات . كما أن هذه الدراسة افترضت ان أهم هدف لدى دول مجلس التعاون الخليجي هو ايجاد ثروة متجددة في المستقبل تعوض فقدان الثروة النفطية ، لذا فإن هذه الدراسة رفضت النموذج التاريخي في معالجة تكاليف وايرادات حكومات دول مجلس التعاون الخليجي الناتجة من ثروتها البترولية على أساس أن هذا الافصاح على أساس النموذج التاريخي يخفي كثيراً من الحقائق على متخذي القرارات في هذه الدول بالنسبة لوضعهم الاقتصادي الحالي وما سترتب على هذا الوضع مستقبلاً ما لم يتم تغيير الاسلوب المحاسبي الذي يتم على أساسه قياس الايرادات والتكاليف . فـنموذج التكلفة التاريخية يفشل في إعطاء صورة حقيقية

وصحيحة عن الوضع الاقتصادي للثروة النفطية في دول مجلس التعاون الخليجي وكذلك يعطي بيانات مضملة لمتخذي القرارات الذين يبنون توقعاتهم على البيانات المحصلة من النظام المحاسبي المتبع كما أن النموذج التاريخي يعطي نتائج وإفصاحات مضملة لقارئ القوائم المالية ، ويخفي كثيرا من الحقائق عن المواطن والمقيم في دول المجلس عن القدرة الحقيقية لهذه الدول في مواجهة المستقبل .

الملاحق

ملحق رقم (١)

الشركات البترولية العالمية وموقعها بين أهم شركات العالم

صافي الربح		بالدولار										الترتيب		
المبيعات		عدد الموظفين		حقوق الملكية		صافي الدخل		الاصول		للمبيعات		1982 1981		
الترتيب بالآلاف		الترتيب بالآلاف		الترتيب بالآلاف		الترتيب بالآلاف		الترتيب بالآلاف		الترتيب بالآلاف				
4,3	203	17,000	8	28,44,191	1	4185932	2	62,288,550	1	97,172,523	1	1	أكسون	
1.6	344	657,000	1	18,287,100	3	962,700	12	41,397,800	2	60,025,600	2	3	جنرال موتورز	
2.3	325	188,000	6	14,742,00	4	1,38,000	8	36,439,000	3	59,946,000	3	2	مويل	
2,7		303 60,330		5314,226,000		51,281,000		27,114,000	5	46,986,000	4	4	تكسكو	
-		3798,229	2	6,077,500	17	657,800		21,961,700	9	17,067,200	5	6	فورد موتور	
													انترناشنل	
12,8		15364,796		419,966,000		24,409,000		32,541,000	4	14,364,000	6	8	برنس ماشين	
													ستاندر اويل	
4,0	219	41,726	90	13,246,000	6	1,377,000	9	23,490,000	8	34,362,000	7	5	اوف كاليفورنيا	
2,7	106	165,013	9	10,850,000	8	894,000	14	24,343,000	6	33,331,000	8	12	دوينت	
3,2	275	51,500	71	9,914,000	11	900,000	13	20,436,000	13	28,427,000	9	9	جولف اويل	
6,5	97	57,810	57	10,198,000	7	1,826,000	4	24,289,000	7	28,073,000	10	7	ستاندر اويل اوف	
													انديانا	
6,9	86	367,000	3	9,868,317	10	1,817,000	5	21,615,000	11	26,500,000	11	11	جينرال اليكترك	
													اتلانتيك رتش	
6,3	106	51,600	70	10,290,000	12	1,676,078	6	21,632,775	10	26,462,150	12	10	فيلز	
8,0	67	36,504	114	10,290,000	9	1,605,000	7	21,376,000	12	20,620,000	13	13	شل اويل	
		119,987	15	6,468,000	15	361,000	486	19,432,000	14	18,375,000	14	19	يواس ستيل	
0,9	402	54,023	63	2,689,713	45	155,602	104	15,772,492	17	18,212,226	15	18	اوكدنتل بتروليم	
4,4	195	283,000	5	6,122,620	16	702,816	20	14,131,673	18	15,958,440	16	14	انترناشيونال	
4,1	214	29,600	142	5,773,000	18	620,000	22	12,097,000	19	15,698,000	17	15	فليس بتروليم	
3,5	253	41,438	19	5,192,000	20	537,000	25	12,019,000	20	15,519,000	18	17	صن	
5,4	150	96,000	21	5,474,000	19	819,000	16	17,378,000	15	15,241,000	19	16	تينكو	
3,9	223	184,000	7	3,481,790	34	533,721	26	7,993,374	31	13,577,129	20	20	يوناييتد تكنولجي	
													ستاندر داويل	
14,3	8	49,837	72	7,221,000		1,579,000	3	16,016,000	16	13,120,000	21	21	اوف اوهايو	

(1) البيانات تحتوي على بيانات شركة ماراثون اويل والتي كان ترتيبها 36 في عام 1981 والتي تم ضمها في 11 مارس 1982 .

(2) البيانات تحتوي على بيانات ستي سيرفس والتي كان ترتيبها 39 في عام 1981 والتي تم ضمها في 3 ديسمبر 1982 .
المتوسطة للسنة

باستخدام بعض المؤشرات المالية لسنتي 81/82

الصناعة التي تنسب لها الشركة	اجمالي العائد على الاستثمار				معدل النمو		ربحية السهم			كسبة من	
	1972 / 82		1982		1972 - 82					حقوق الملكية	
	السنة	الترتيب	السنة	الترتيب	السنة	الترتيب	1972/8	1981/2	1982/1	الترتيب بالآلاف	
النفط والغاز	10,26	199	4,80	312	10,92	188	1,71	6,44	4,82	16,7	149
	5,44	321	68,26	56	8,50	367	7,51	1,02	3,09	5,3	468
النفط والغاز	9,22	215	12,44	276	8,91	223	1,41	5,72	3,31	9,4	288
النفط والغاز	5,79	312	3,41	320	4,17	289	3,27	8,75	4,92	9,0	298
	2,29	373	112,10	10			6,82	8,81	5,46	--	
	5,72	313	75,28	44	12,83	146	2,21	5,63	7,39	22,1	31
النفط والغاز	10,93	180	19,77	405	9,61	213	1,61	6,96	4,03	10,4	246
	0,32	400	2,75	325	2,85	305	2,82	7,55	3,75	6,2	314
النفط والغاز	8,33	247	7,99	167	18,02	79	0,95	6,37	4,98	9,1	297
النفط والغاز	10,75	189	18,17	401	16,65	88	1,34	6,56	6,25	16,0	119
	6,94	282	71,12	52	10,64	194	2,91	7,26	8,00	17,8	
النفط والغاز	11,68	165	5,28	355	22,48	34	0,87	6,66	6,61	19,0	93
النفط والغاز	15,21	88	11,82	302	18,26	75	0,97	5,51	5,19	15,6	130
النفط والغاز	6,71	288	23,85	419			1,93	12,07	1,99		
	11,18	175	7,30	363			0,16	7,77	0,69	5,8	356
	0,49	399	14,04	265	2,12	318	3,85	4,58	4,75	11,5	232
النفط والغاز	7,65	267	14,01	390	15,63	103	0,99	5,78	4,23	11,2	241
النفط والغاز	10,10	197	26,10	426	12,52	155	1,38	8,85	4,49	10,3	267
النفط والغاز	7,51	270	4,49	316	8,67	210	2,50	6,01	5,74	15,0	144
	15,21	87	42,06	133	15,18	107	2,09	7,71	8,74	15,3	135
النفط والغاز	14,99	95	8,01	368	30,56	9	0,51	7,92	7,63	26,0	20

* عكس ١٠٪ مصاريف غير عادية .

* على الأقل .

ملحق (2) بعض المعلومات الأساسية عن دول مجلس التعاون الخليجي

أ- دولة الكويت

المصادر الأساسية لإجمالي الدخل المحلي لعام 1981

(نسبة مئوية من المجموع)

قطاع نفط	63
قطاع التجارة الداخلية	7
قطاع التصنيع	7
قطاع المؤسسات المالية	3
قطاع المقاولات	3
قطاع المقاولات	2
قطاع النقل والمواصلات	15
قطاعات أخرى	
(24,02 بليون دولار) الاجمالي	100

الصادرات الرئيسية لعام 1981

البترول ومنتجاته	14,915
اجمالي الصادرات متضمنة قطاع البترول ومنتجاته	17,476
نسبة صادرات البترول ومنتجاته الى اجمالي الصادرات	85%

المصادر الرئيسية للواردات ، لعام 1981 (من يناير حتى يونيو فقط)

(نسبة مئوية من المجموع)

اليابان	23.4
---------	------

الولايات المتحدة الأمريكية	14.4
ألمانيا الغربية	10.7
المملكة المتحدة	8.9
مجموعة الدول الرئيسية	57.4
دول أخرى	42.6
اجمالي الواردات (نسبة)	100.0
اجمالي الواردات (ملايين الدولارات Cif)	3.400
1980	
ميزان المدفوعات (1981)	
الحساب الجاري (فائض) بملايين الدولارات	13.579
الفائض العام (التغير في الاحتياطي) بملايين الدولارات	139

معلومات أخرى

عدد السكان (مليون) منتصف 1981	1.460
المساحة (أميال)	6180
نصيب الفرد من الدخل القومي (دولار) 1981	16452
معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات) معدل سنوي (78-72)	3.37
(نفط) تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (78-72)	92
الأسعار متوسط شهري 1981	
أسعار السلع الاستهلاكية سنة الأساس	155
معدل النمو الرقم القياسي في أسعار السلع الاستهلاكية (النسبة	7.2
المئوية السنوية) أسعار الجملة سنة الأساس 1975 = 100	

المالية العامة (1981 / 1980)

الايرادات	6504
الايرادات النفطية	4504
الايرادات غير النفطية	2000
المصروفات	2672
المصروفات الجارية	1774
المصروفات الرأسمالية	500
المصروفات الأخرى	378
الفائض (العجز)	3832
% الايرادات النفطية / الايرادات الكلية	69%
% المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية	19%
معدل النمو الحقيقي الناتج القومي (1980-1975)	12.5%
معدل الانخفاض في الناتج القومي الحقيقي (1981-1980)	34.4%

ب - دولة الامارات العربية المتحدة

المصادر الأساسية لإجمالي الدخل المحلي لعام

(نسبة مئوية من المجموع)

قطاع التعدين والمحاجر	64.5
قطاع المقاولات	8.9
قطاع التجارة والخدمات	8.3
قطاع الصناعة	3.8
قطاع النقل والتخزين والمواصلات	3.4
قطاعات أخرى	11.1

الاجمالي (29,910 بليون دولار)	100.0
الصادرات الرئيسية لعام 1981 (ملايين الدولارات)	
نفط خام	18,745
مجموع الصادرات الأخرى متضمنة قطاع النفط	20,220
نسبة صادرات النفط الخام الى إجمالي الصادرات	93%
المصادر الرئيسية للواردات 1981 (نسبة مئوية من المجموع)	
اليابان	18
الولايات المتحدة الأمريكية	14
المملكة المتحدة	11
دولة البحرين	7
دول أخرى	50

اجمالي الواردات (نسبة)	100.0
(مليون دولار FOB) اجمالي الواردات	8,930
الديون الأجنبية (1980) بملايين الدولارات	2.100
الفائض في ميزان المدفوعات (1981) (فائض بملايين الدولارات)	3.514
معلومات أخرى	
عدد السكان (مليون) 1980	1.040
المساحة (بالأميال)	35126
نصيب الفرد من الدخل (دولار) 1980	28.470
معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات) معدل سنوي (72-78)	2.42
(نفط خام) تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (72-78)	97
الأسعار	

معدل النمو السنوي في الرقم القياسي لأسعار المستهلك (1981-1975)	8.8%
المالية العامة (1981)	
الايادات	4253
الايادات النفطية	3984
الايادات غير النفطية	269
المصروفات	3253
المصروفات الجارية	2119
المصروفات الرأسمالية	473
المصروفات الأخرى	661
الفائض (العجز)	1000
% الايرادات النفطية / الايرادات الكلية	94%
% المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية	15%
معدل النمو الحقيقي في الناتج القومي (1980/1975)	12.5%
معدل الانخفاض في الناتج القومي الحقيقي (1981-1980)	34.4%

ج- دولة البحرين وقطر وعمان

الصادرات الرئيسية (ملايين الدولارات) لعام 1981

1- البحرين :

منتجات بترولية	3882
اجمالي الصادرات	4347
نسبة الصادرات النفطية الى اجمالي الصادرات	89%

2- قطر :

نفط خام	5316
اجمالي الصادرات	5691
نسبة الصادرات النفطية الى اجمالي الصادرات	93%

3- عمان :

نفط خام	4403
اجمالي الصادرات	4422
نسبة الصادرات النفطية الى اجمالي الصادرات	99.5%

المصادر الرئيسية للواردات في عام

(% من الاجمالي)

1- البحرين* :

الولايات المتحدة الأمريكية	22.4
اليابان	15.7
المملكة المتحدة	15.2
استراليا	8.0
كوريا الجنوبية	4.2
ألمانيا الغربية	4.1
دول أخرى	30.1
اجمالي (4,124 مليون Cif)**	100.0

* يشمل المعاملات الغير بترولية .

** يشمل المعاملات البترولية أيضاً .

1,210 الفائض في ميزان المدفوعات (1981) تقديري (فائض بملايين الدولارات)

2- قطر :

المصادر الرئيسية للواردات في عام 1981

(% من الاجمالي)

اليابان	20.4
المملكة المتحدة	16.4
الولايات المتحدة الأمريكية	11.0
ألمانيا الغربية	7.2
فرنسا	6.0
دول أخرى	39
الاجمالي (1,526 مليون دولار Cif)	100
الفائض في ميزان المدفوعات (1981) تقديري (فائض بملايين الدولارات)	720
متضمنة تحويلات رأسمالية والتي بلغت 1,935 بليون دولار في عام 1980	

3- عمان :

المصادر الرئيسية للواردات لعام 1980

(% من الاجمالي)

اليابان	19.1
دولة الامارات العربية	17.6
المملكة المتحدة	15.3
هولندا	5.6
الولايات المتحدة الأمريكية	5.6
ألمانيا الغربية	5.4
دولة البحرين	4.3
دول أخرى	27.1

الاجمالي (1,732 مليون دولار Cif لعام 1980 و 2,288 مليون دولار Cif لعام 1981)	100.0
الفائض في ميزان المدفوعات (1981) تقديري بملايين الدولارات	1,664
معلومات أخرى	
1- البحرين :	
معدل النمو الحقيقي (في الناتج القومي الحقيقي) سنوياً (1980-1975)	4.6
معدل الانخفاض في الناتج القومي (1981-1980)	(7.7)
معدل النمو السنوي في الرقم القياسي لأسعار المستهلك (1981-1975)	12.0
(نقطة) الرقم القياسي لأسعار المستهلك (سنة الأساس 1975 = 100) (1981)	200
عدد السكان (منتصف 1981)	320.000
المساحة (بالأميال)	0.250
نصيب الفرد من الدخل (1979) بالدولار	5.800
معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات) معدل سنوي (1978-1972)	0.96
(نقط ومنتجات نفطية) تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (1978-1972)	0.77
المالية العامة (1981/1980)	
الايادات	312
الايادات النفطية	224
الايادات غير النفطية	88
المصروفات	222
المصروفات الجارية	134
المصروفات الرأسمالية	88

المصروفات الأخرى	--
الفائض (العجز)	90
% الإيرادات النفطية / الإيرادات الكلية	72%
% المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية	40%

2- قطر :

نسبة مئوية	معلومات أخرى
12.5	معدل النمو الحقيقي (في الناتج القومي الحقيقي) سنوياً (1980-1975)
34.4	معدل الانخفاض في الناتج القومي (1981-1980)
12.4	معدل النمو السنوي في الرقم القياسي لأسعار المستهلك (1981-1975)
250.000	عدد السكان (منتصف 1981 تقديري)
4000	المساحة (بالأميال)
10.100	نصيب الفرد من الدخل (1979) بالدولار
3.44	معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات) معدل سنوي (1978-1972)
0.98	(نقط خام) تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (1978-1972)
	المالية العامة (1980/1979)
1340	الإيرادات
1231	الإيرادات النفطية
109	الإيرادات غير النفطية
771	المصروفات
539	المصروفات الجارية
232	المصروفات الرأسمالية
--	المصروفات الأخرى
569	الفائض (العجز)

92%	٪ الايرادات النفطية / الايرادات الكلية
30%	٪ المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية

3- عمان :

نسبة مئوية	معلومات أخرى
4.6	معدل النمو الحقيقي (في الناتج القومي الحقيقي) سنوياً (1980-1975)
7.7	معدل الانخفاض في الناتج القومي (1981-1980) نسبة مئوية
12.4	معدل النمو السنوي في الرقم القياسي لأسعار المستهلك (1981-1975)
920000	عدد السكان (منتصف 1981) تقديري
82000	المساحة (بالأميال)
5.930	نصيب الفرد من الدخل (1980) بالدولار
2.59	معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات معدل سنوي 1978-1972)
100	(نفت خام) تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (1978-1972)
	المالية العامة (1981)
1103	الايرادات
992	الايرادات النفطية
111	الايرادات غير النفطية
1093	المصروفات
761	المصروفات الجارية
332	المصروفات الرأسمالية
--	المصروفات الأخرى
(10)	الفائض (العجز)
90	٪ الايرادات النفطية / الايرادات الكلية
30	٪ المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية

د- المملكة العربية السعودية

الصادرات الأساسية لاجمالي الدخل المحلي لعام 1980

(نسبة مئوية من المجموع)

قطاع الزراعة والغابات وصيد الأسماك	3.3
قطاع التعدين والمحاجر	62.8
قطاع التصنيع	4.4
قطاع الإنشاء	11.1
قطاع الحكومة	5.0
قطاعات أخرى	13.4
(16.0 بليون دولار)	100.0

(154.0 بليون دولار 1981)

أنحاء الصادرات من النفط الخام لعام 1980 (نسبة مئوية من المجموع)

اليابان	17.4
الولايات المتحدة الأمريكية	15.3
فرنسا	9.2
إيطاليا	6.8
هولندا	6.8
المملكة المتحدة	3.5
دول أخرى	41.1

الاجمالي يعادل (102 بليون دولار) 100.0

اجمالي صادرات النفط لعام 1981 (بليون دولار) 113.2

المصادر الرئيسية للواردات لعام 1980

(نسبة مئوية من المجموع)

الولايات المتحدة الأمريكية	20.4
اليابان	17.3
ألمانيا الغربية	8.4
إيطاليا	7.3
فرنسا	5.2
المملكة المتحدة	8.6
دول أخرى	32.8
الاجمالي تعادل (30.165 مليون دولار Cif)	100.0
اجمالي الواردات لعام 1981 عادت (35.269 مليون دولار Cif)	
ميزان المدفوعات (1981)	
الحسابات الجارية (بليون دولار فائض)	45.1
الفائض الكلي (التغير في الاحتياطيات) بليون دولار	8.8
الديون الأجنبية (1979) مليون دولار	3,100
معلومات أخرى	
عدد السكان (مليون) منتصف 1981	9.32
المساحة بالأميال	87.000
نصيب الفرد من الدخل القومي	16.548
معدل الصادرات الى الواردات (عدد مرات) معدل سنوي (78-72)	4.91
تركيب الصادرات (نسبة مئوية) معدل سنوي (78-72)	100.0
الأسعار (متوسط شهري)	
الرقم القياسي لأسعار السلع الاستهلاكية سنة الأساس 1975 = 100	156
معدل النمو في الرقم القياسي لأسعار السلع الاستهلاكية	8.8
(النسبة المئوية السنوية)	

المالية العامة (1981/1982)

الايرادات	28492
الايرادات النفطية	27987
الايرادات غير النفطية	505
المصروفات	24972
المصروفات الجارية	7716
المصروفات الرأسمالية	17256
المصروفات الأخرى	--
الفائض (العجز)	3520
% الايرادات النفطية / الايرادات الكلية	98%
% المصروفات الرأسمالية / المصروفات الكلية	69%
أرقام المالية العامة محسوبة بالمليون دينار عربي حسابي	
الدينار العربي الحسابي = 3 وحدات حقوق سحب خاصة	
= 3,9 دولار أمريكي	

المصدر : التقدير السنوي لعام 1982 لبنك الكويت الوطني ش . م . ك .

احتياطي النفط والغاز في دول مجلس التعاون الخليجي

ملاحظات	غاز قدم مكعب	ملاحظات	نفط برميل	الدولة
ملاحظات				
1981	19,5 ⁽¹⁾	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	30,6 ⁽¹⁾	الامارات العربية المتحدة
مصاحب وغير مصاحب للنفط		يستمر 51 سنة على أساس انتاج سنة		
1981	9,0	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	209	البحرين
مصاحب وغير مصاحب للنفط		يستمر 12 سنة على أساس انتاج 1980		
1981	30,5	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	64,480	الكويت
جميعها مصاحبة للنفط		يستمر 111 سنة على انتاج 1980		
1981	114,0	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	164,6 ⁽²⁾	السعودية
معظمه مصاحب للنفط		يستمر 46 سنة على أساس انتاج 1980		
1981	146,0	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	3,434	قطر
6 تريليون مصاحبة للنفط		يستمر 25 سنة على انتاج 1980		
1981	2,7	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	2,570	عمان
مصاحب وغير مصاحب		يستمر 29 سنة على أساس انتاج 1980		
1981	8,3	تريليون قدم مكعب في نهاية 1981	6,5	المنطقة المحايدة
مصاحب وغير مصاحب للنفط		يستمر 12 سنة على أساس انتاج 1980		

1- أبو ظبي فقط .

2- لا يشمل على نصف احتياطي المنطقة المحايدة .

SOURCE: The Economist Intelligence Unit, Annual Economic Review of The Middle East, 1982.

الانتاج اليومي من النفط والغاز
في دول مجلس التعاون الخليجي

السنة الدولة	1977		1978		1979		1980		1981	
	(1) نفط	(2) غاز	(1) نفط	(2) غاز	(1) نفط	(2) غاز	(1) نفط	(2) غاز	(1) نفط	(2) غاز
الامارات العربية المتحدة	1,999	1,580	1,830	1,311	1,818	1,325	1,700	1,434	1,501	1,516
البحرين	58	332	55	3,9	51	389	48	337	7	...
الكويت ^(١)	1,967	993	2,128	1,076	2,496	1,261	1,595	1,303	1,125	...
السعودية ^(١)	9,200	4,710	8,301	4,231	9,532	4,890	9,900	5,243	9,811	...
قطر	445	457	487	450	508	646	471	617	405	608
عمان	342	44	314	39	295	48	284	57 ^(٢)	319	...

المصادر :

- 1- بالاف البراميل يومياً.
- 2- ملايين الاقدام الكعبة يومياً ولايشمل الغاز المحروق بالنسبة لدولة البحرين وبالنسبة لدولة الامارات العربية المتحدة فإن الأرقام ترمز فقط لانتاج أبو ظبي .
- 3- مقدر .
- 4- شتملاً حصتها في المنطقة المحايدة .

SOURCE: The Economist Intelligence Unit, Annual Economic Review of The Middle East 1982.

الهوامش والتعليقات

1 - K. Fred Skousen, An Introduction to the SEC (Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co., 1978): P.8.

2 — U.S. Securities and Exchange Commission, SEC Docket, Vol. 15, No. 12-Part III, September 12 1978, P. 932

3 — Ibid P. 933.

4 — Ibid, P.934.

5 - الدولة التي حدثت فيها اضخم المجهودات في هذا النطاق هي الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث نجد أن المملكة المتحدة لم تعر اهتماما كبيرا ، من خلال مهنة المحاسبة وصناعة البترول ، بحل هذه المشاكل المحاسبية أساسا ، لأن لجنة المعايير المحاسبية قررت أن الأهمية القصوى يجب أن تعطي لحل المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة العامة والاستخدامات المتعددة مع التركيز على حل تلك المشاكل المحاسبية المتعلقة بصناعات منفردة . بالإضافة إلى ذلك ، في المملكة المتحدة ودول بحر الشمال ، الشركات البترولية العاملة في مجال الصناعات الاستخراجية وخصوصا صناعة النفط والغاز ، مع استثناءات طفيفة وملحوظة غالبا ما تكون جديدة نسبيا ، مثل صناعة الاستشكاف في بحر الشمال نفسها ، ولذا فإن كثيرا من الممارسات المحاسبية المتبعة في تراخيص شركات بحر الشمال لم تستوعب تماما بعد . انظر المرجع التالي :

Norton John C. and Donald A. Rowe. Accounting and Auditing Guide for United Kingdom Oil and Gas Exploration and Production., Published by the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1978. PP. 5 — 6.

6 - R. Field, Accounting Research Study no. II; "Financial Reporting in the Extractive Industries" - 6 Accounting Institute of Certified Public Accountants. New York 1969.

7 - تقليديا يوجد طريقتان مقبولتان من قبل مهنة المحاسبة للتطبيق في الصناعات الاستخراجية وصناعة النفط والغاز بوجه خاص ، الطريقة الاولى والتي ظهرت في الثلاثينات من هذا القرن يطلق عليها المجهودات الناجحة Successful Efforts Method وهي تدعو إلى إعتبار التكاليف الناتجة من عمليات الاستكشاف الناجحة رأسمالية (تؤجل وتستهلك بنسبة كمية أو قيمة الانتاج إلى كمية أو قيمة الاحتياطات) أما الطريقة الثانية والتي تطلق عليها طريقة التكلفة الكلية Full Cost Method والتي

ظهرت في الخمسينات من هذا القرن والتي تعتبر جميع التكاليف الناتجة من عمليات الاستكشاف (سواء أدت إلى إكتشاف احتياطات أو لم تؤد إلى إكتشاف أي احتياطات بكمية تجارية) رأسمالية تؤجل وتستهلك على العمر الزمني (الاقتصادي) للاحتياطات المكتشفة كلما تم انتاج وبيع جزء من أو كل هذه الاحتياطات . للمزيد من هاتين الطريقتين المحاسبيتين كذلك طريقة التكلفة الكلية تنادي بـكبر حجم مركز التكلفة (الدولة أو حتى العالم كله) أما طريقة المجهودات الناجحة فتنادي بصغر حجم مركز التكلفة (الحقل ، المكنن) أنظر المراجع التالية وغيرها :

W.B, Coutts, Accounting Problems in the Oil and Gas Industry, The Canadian Institute of chartered Accountants Toronto 1963; Oil and Gas Exploration and Development Cost: Accounting and Reporting Problems of the Accounting Profession 4th edn, 1973, Arthur Andersen and Co., Chicago; A.F. Smith, Oil Production and Accounting in the Extractive Industry, Abacus Vol. 10 No. 2 Dec. 1974, PP. 100-110, S.P. Porter, "Full Cost" Accounting: The Problem it Poses for the Extractive Industries, Arthur Young & Company, 1972; Sadik Al-Bassam, Full Costing Method Vs. Successful Effort Method, Unpublished Paper, 1975; C.R. Baker, Defects in Full Cost Accounting in the Petroleum Industry, Abacus Vol. 12 No. 2 Dec. 1976 PP. 152-158; C.J. Foster A.R.S. No. II: Historical Cost without Perspective, Abacus Vol. 7 No. I June 1971, PP. 73-84; K.S. Most, A New Method of Accounting for Oil and Gas Producers, Management Accounting, May 1979, PP. 53-58, Financial Accounting Standards Board. Statement of Financial Accounting and Reporting Oil and Gas Producing Companies. Stamford, Connecticut: Financial Accounting Standards Board 1977.

American Institute of certified Public Accountants, Accounting Principles Board Committee on - 8 Extractive Industries "Accounting and Reporting Practices in the Oil and Gas Industry" (1973).

U.S. Securities and Exchange Commissions, Securities Act Release No. 5343, Exchange Act - 9 Release No. 9914, "Proposed a Mendment to Regulation S — X to Provide for Disclosure of Significant Accounting Policies," 38 Fed. Reg. 1747 (Jan. 18, 1973).

F A S B, Discussion memorandum, "Analysis of Issues Related to Financial Accounting and - 10 Reporting in the Extractive Industry", 1976, Stamford, CT.

Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Standards No., 9 - 11 "Accounting for Income Taxes - Oil and Gas producing Companies", 1975.

U.S.Securities and Exchange Commission, S E C Docket, Vol. 15, No. 12 - Part III, September - 12 12 1978.

Ibid.

- 13

Ibid P. 932.	- 14
Ibid.	- 15
Ibid.	- 16
Ibid P. 933.	- 17
Ibid P.934	- 18
- Financial counting Standards Board. Status Report, No. 29, September 30, 1975.	- 19
Financial Accounting Standards Board, Status Report, No. 83, March 15, 1979.	- 20
Financial Accounting Standards Board, Status Report, No. 47, April 19, 1977.	- 21
Ernst and Ernst, Financial Reporting Developments, Accounting in the Oil and Gas Industry, - 22	
USA: Ernst and Ernst, August 1977, P. I.	
Ibid OP. Cit, Financial Accounting Standards Board.	- 23
Financial Accounting Standards Board, Status Report, No. 58, December 7, 1977.	- 24
U.S. Securities and Exchange Commission, Notice of Adoption of Amendemnets to - 25	
Refulation S-X Requiring Disclosure of Certain Replacemnet Cost Data. Accounting Series	
Release No. 190 23 March 1976, 41 Fr 13596; U.S. Securities and Exchange Commission.	
Interpretation of ASR No. 190. Staff Accounting Bulletin No 7. 23 March 1976, 41 F.R.	
13600; U.S. Securities and Exchange Commission. Interpretations of ASR No. 190-	
Amendments and additions. Staff Accounting Bulletin No. 10 27 July1976, 41 Fr 13596.	
Glenn A. Welsch and Edward Deakin. "Measuring and Reporting The 'Replacement' Cost of. 26	
Oil and Gas Reserves". A Research Study. July 1977 P. Ix.	
Ibide P. III.	- 27
Financial Accounting Standards Board, Status Report, No 61, January 13, 1978.	- 28
Financial Accounting Standards Board, Status Report, No, 72. September 14, 1978.	- 29
John R. Linden, "News Report" Journal of Accountancy, 148 (November 1978): P.7.	- 30
—————, "News Report, Journal of Accountancy, 164 (March 1979) P. 3.	- 31
Walendowski George and Micheal A. Diamond. RRA - Will It Work?, Management - 32	
Accounting, March 1980 P. 22.	
H.F. Keplinger, "Toward Understanding Oil and Gas Reserves, Public Utilities Fortnightly 99 - 33	
(February 3, 1977) : P. 18. —————., "Reserve Calculation Review shows why	
Engineering Estimates Differ". The Oil and Gas Journal 75 (January 17, 1977): P. 61.	
U.S. Securities and Exchange Commission, Release No. 33-5969, August 31, 1978.	- 34
Walendowski, Op. Cit PP 23 - 24;	- 35

Ibid., Walendowski ... P. 24.

- 36

Statement of Financial Accounting Standards No. 33, Financial Reporting and Changing Prices - 37

(Stamford, conn.: FASB, 1979), Statement of Financial Accounting Standards No. 39, Financial Reporting and Changing Prices-Specialized Assets-Minerals and Oil and Gas (Stamford Conn.: 1980).

FASB Proposed Statment of Financial Accounting Standards-Disclosures about Oil and Gas - 38

Producing Activities-an amendment of FASB Statements of FASB Statements 19 and 25"

Exposure Draft April 15, 1982. P. 24.

Ibid.

- 39

"News Report", Journal of Accountancy, Volume 155 No. I, P. 13, January 1983.

- 40

41 - انظر فؤاد حمدي بسيسو «مجلس التعاون الخليجي وآفاق التوجه الاستراتيجي العربي المتوازن» .

المستقبل العربي ، العدد 31 ، سبتمبر 1981 . كذلك انظر عبد الرحمن النعيمي ، «أعضاء على مجلس

التعاون والامن الخليجي» . دراسات عربية ، العدد 8 ، السنة السابعة عشرة يونيو 1981 .

42 - منى مصطفى البرادعي «نمط التنمية الاقتصادية لدول الخليج العربي المنتجة للبترو» رسالة ماجستير

مقدمة إلى كلية الاقتصاد جامعة القاهرة 1979 مراجعة أحمد يوسف القرعي في دراسات الخليج والجزيرة

العربية - العدد 26 .

43 - انظر في هذا الصدد المقابلة والدراسة للدكتور عبدالله التويني الامين العام المساعد للشئون الاقتصادية

في دول مجلس التعاون للدول العربية الخليجية والتي نشرتها في مجلة المصارف العربية المجلد الثالث -

العشرين الخامس والسادس في يناير وفبراير 1983 على التوالي .

44 - انظر على سبيل المثال: انطونيس كرم ، التبعية الاقتصادية في الأقطار النامية وموقع دول الخليج منها

مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد 18 ، ص 112 - 83 .

45 - هناك دراسات كثيرة ومتعددة متعلقة بالمساعدات المالية والاقتصادية من دول الاوبك للدول النامية .

انظر على سبيل المثال :

Ibrahim Shihata and Robert Marbo, The OPEC aid record, Papers on The Economics of Oil,

ed., by Mahoud Abdul-Fadil, Published by Oxford University Press, 1979 P.P. 89-110.

46 - انظر على سبيل المثال : انطونيس كرم ، التبعية . . . (مرجع سابق) .

Martin A. Miller, Miller's Comprehensive GAAP GUIDE, 1982 PP. 30.08-30.09.

- 47

Rajai M. Abu-Khadra, "Review of the Kuwaiti Economy," OPEC Review, Vol, III, No 2, - 48

Summer 1979, P.40.

49 - على صادق ، «تطور القيمة النقدية والقيمة الحقيقية لعوائد البترول ومستوردات الغذاء والآلات للدول

الأعضاء في المنظمة» . النفط والتعاون العربي ، المجلد الرابع ، العدد الثالث ، 1978 ، ص

18 - 22 .

50 - انظر على سبيل المثال : بنك الكويت المركزي ، التقرير الاقتصادي 1982 ، مطابع دار السياسة ، الكويت .

يقول التقرير أن عام 1982 شهد بعض الآثار الايجابية على اقتصاديات دول مجلس التعاون الخليجي . حيث أدى - على سبيل المثال - هبوط معدلات تضخم الاسعار في البلدان الصناعية (على سبيل المثال انخفضت معدلات التضخم ولا سيما في الولايات المتحدة من 10.4% في عام 1981 إلى 3.9% في ديسمبر عام 1982) وانخفاض الارقام القياسية لاسعار صادراتها إلى تراجع اسعار واردات دول مجلس التعاون الخليجي ، ومن ثم التأثير ايجابيا على معدل زيادة الاسعار المحلية الذي استقر في عام 1982 بين 8.8% و 10.8% في هذه الدول .

51 - على صادق «تطور القيمة . . . (مرجع سابق) .

52 - بنك الكويت المركزي «الاقتصاد الكويتي في عشرة أعوام» التقرير الاقتصادي للفترة 1969 - 1979 ص 29 - 31 .

53 - في ظروف التضخم الشديد نجد أن الاستثمارات يجب أن تخصص مرتين : مرة لانخفاض القوة الشرائية للنقود ، ومرة أخرى لانخفاض القيمة على مر الزمن .

Ibid. Welsch and Deakin P. 53

54 -

55 - انظر على سبيل المثال :

John M. Blair, The Control of Oil, Vintage Books: a division of Random House, New York, 1978, PP. 47-53; Energy in Perspective, Shell Briefing Service., Dec. 1977, P. 7 and 9; Herbert W. Krupp, Financing Oil, Gas and Synfuels: The Obstacles, SPE 8195, 1979; Ann Cozens, "A new Search is Underway for money offshore" March 1978 PP. 107-III; D.G. Fallen-Bailey and T. A. Byer, Energy Options and Policy Issues in Developing Countries, World Bank Staff Working paper No. 350 August 1979; Petroleum and Gas in Non-OPEC Developing Countries: 1976-1985, World Bank Staff Working Paper No. 289, April 1978; Petroleum Intelligence Weekly, March 17, 1980; World Bank, A Programme to accelerate Petroleum Production in the Developing Countries, January 1979, and, Energy Options and Policy Issues in Developing Countries, World Bank Staff Working Paper No. 350, August 1979.

56 - Mark E. Steakley, Inflation Accounting Techniques : How They Compare, Management Accounting, September 1979 P.P. 16-18.

لقد جرى العرف على قياس درجة الخصوبة البترولية بنسبة عدد الآبار الاستكشافية الناجحة إلى إجمالي عدد الآبار الاستكشافية ، وفيما يلي ثلاثة أمثلة لدرجة الخصوبة البترولية خلال الخمس سنوات من 1971 - 1975 .

المصادر: محمود سيد أمين ، الكشف عن البترول وحفر آباره . منظمة الاقطار العربية المصدرة للبترول ، دراسات مختاره في الصناعة النفطية - محاضرات مختارة من الدورة الثانية لاساسيات صناعة النفط والغاز . الكويت 1979 ص 85 - 83 .

الحالة الدولة	خصوبة عالية			خصوبة متوسطة أو ضعيفة			خصوبة معدومة		
	عدد الآبار	عدد الآبار	النسبة %	عدد الآبار	عدد الآبار	النسبة %	عدد الآبار	عدد الآبار	النسبة %
ليبيا	168	51	30,3						
الجزائر	74	18	24,3						
نيجيريا	245	111	45,3						
كندا	8770	2047	24,7						
بحر الشمال	225	86	38,2						
البريطاني									
السعودية	24	15	62,5						
استراليا				11	31	284			
بورما				4,5	1	22			
ايطاليا				16,9	19	151			
اسبانيا				10,7	7	65			
بريطانيا				9,3	6	64			
(مناطق يابسة)									
السويد				4	4	100			
تركيا				11,3	19	167			
الفلبين							57		
جنوب افريقيا							56		
نيوزيلندا							25		
اسرائيل							17		

58 - انظر في هذا الشأن الدراستين التاليتين : محمد صبرى العطار . «دراسة تحليلية لاستخدام مدخل القيمة البديلة في المحاسبة في ظل فترات التضخم» . نوفمبر 1980 . محمد أحمد العظيمة ، ويوسف عوض العادلي . «المحاسبة عن التكاليف الجارية في ظل SSAP 16» ، مجلة ژرمرزعه ، رقم 9 ، جامعة الكويت .

- 59 - Welsch - Deakin Ibid. P.P. 45 - 50 and Appendix A
- 60 - Financial Accounting Standard Board, Statement No, 19, Ibid Appendix B.
- 61 - انظر في هذا الموضوع : رياض الشيخ . «الحسابات القومية لدولة الكويت» . دراسة غير منشورة ، 1974 ، ص . 14
- 62 - Financial ACC. Statement No. 19 Ibid
- 63 - انظر في هذا الموضوع : رياض الشيخ . «الحسابات القومية في دولة الكويت» . الحد الأدنى للحسابات القومية اللازمة للتحليل الاقتصادي والتخطيط . دولة الكويت ، دراسات مجلس التخطيط ، يونيو 1974 ص 12 .
- 64 - John C. Norton and Donald A. Rowe, Accounting and Auditing Guide for United Kingdom Oil and Gas Exploration and Production. Published by The Institute of Chartered Accountants in England and Wales 1978 PP. 149 - 151.
- 65 - أنظر على سبيل المثال
- American Petroleum Institute. "Organization and Definitions for the Estimation of(1 Reserves and Productive Capacity of Crude Oil" Technical Report No. 2. Washington, D.C.: API, 1970.
- Bankston, G.C. "Estimating and Defining Underground Hydrocarbon Reserves." Paper(2 read at the 10th Annual Oil and Gas Accounting Institute, 18 September 1974. Southwestern Legal Foundation, Dallas.
- Collins, Speir. "Reserves, Reserves, Reserves. "Petroleum Today, 1976, PP. 26 - 29. (3
- Eggleston W.S. "What are Petroleum Reserves? "With discussion by W.W. Wilson and (4 J.H. Arps and author's reply. Journal of Petroleum Technology, July 1962, PP719 - 726.
- Johnson, Robert T. "Examination of Oil and Gas Reserves (Accounting and Auditing (5 Problems)." Journal of Accountancy, November 1972. PP. 79 - 82.
- Pearson, E.V. "Reporting Underground Hydrocarbon Reserves Paper read at the 10th (6 Annual Oil and Gas Accounting Institute, Southwestern Legal Foundation, Dallas 18 September 1974.

المصادر :

- 1 EIV Quarterly Energy Review - Middle East Annual Supplement 1982.
- 2- EIV. Quarterly Economic Review of Kuwait; Saudi Arabia; United Arab Emirates; and Bahrain, Qatar and Oman.
No. 1 1983.
- ٣ - جريدة الوطن (التقرير السنوي الاقتصادي العربي الموحد)
العدد 2972 السنة 22 83/5/31; ص 9
- 4- Different issues of Oil and Gas Journal.
- 5- OPEC Bullin April 1983.
- 6- International Monefary Fund; International Financial Statistics;
Vol. 32, No. 6 (July 1979);
- 7- OAPEC Bulletins, 1979.
- 8- البنك الدولي ، التقرير السنوي 1979
- 9- أطلس البنك الدولي 1979
- 10- باسل البستاني (موزايك المدفوعات العربية : دراسة مقارنة 1978-1972 النفط والتعاون العربي مجلد 1 عدد 4 1981 ص . 50-25