



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

**دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في
صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية
(دراسة تطبيقية)**

قدّمت هذه الأطروحة لنيل درجة الدكتوراه في مراجعة الحسابات

إعداد

حازم عبدالرزاق عمر

إشراف

الأستاذ الدكتور عصام نعمة قريط

تشرين الأول/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ

وَالِيهِ أُنِيبُ"

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة هود [88]

**دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في صناعة
إنتاج النفط والغاز في سورية
(دراسة تطبيقية)**

التّصريح

**أُصرّح بأنّ هذه الدراسة غير مُقتبسة أو منقولة أو مُحرفة من أي عمل علمي
آخر، ولم يسبق أن قُبِلَت للحصول على أيّة شهادة أو درجة علمية.**

الباحث: حازم عبدالرزاق عمر

التاريخ: 13 أيلول 2020

**دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في صناعة إنتاج
النفط والغاز في سورية
(دراسة تطبيقية)**

نوقشت هذه الأطروحة وأجيزت بتاريخ: 2020 / 11 / 10

موافقة أعضاء لجنة الحكم

عضواً	الأستاذ الدكتور علاله وارد خليل أستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق
عضواً مشرفاً	الأستاذ الدكتور عصام قريط أستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق
عضواً	الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي أستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق
عضواً	الدكتور عمر محمد سيدي مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق
عضواً	الدكتور كنان نده مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس



إلى من أفخر بأن أحمل اسمه مدى الحياة

إلى من كان الأب والأم في غياب أمي رحمها الله

إلى من علمني الأخلاق والطيبة والرجولة

إلى أبي الغالي

إلى الروم التي فارقتنا ونحن صغار

إلى من لا ينسى طيفها وحنانها وحبها

إلى أمي الغالية رحمها الله

إلى من كانوا معي دائماً في مشوار حياتي

إلى من شاركوني جميع أفراحي وأحزاني

إلى من كانوا السند والمحبة والطيبة

إلى جميع أخوتي وأخواتي الغاليين

إلى كل من كان له الحب والصداقة والرفقة

إلى كل من كان له الفضل عليّ

إلى أصدقائي وأحبائي

شكر وتقدير

لقد كان الأب والأستاذ والموجه وكان يردد دائماً "أنت مثل ابني وسأكون معك دائماً"، نعم إنه الأستاذ القدير الدكتور عصام قريط، الذي شرفني في الإشراف على أطروحتي هذه كما شرفني سابقاً في الإشراف على رسالة الماجستير. لك جزيل الشكر والتقدير يا أستاذي القدير.

والشكر الجزيل لجامعة دمشق الصرح العلمي العالي، ممثلة برئاستها وجميع أساتذتها وموظفيها، لقد كبرنا في هذه الجامعة العريقة، وكلنا شرف وفخر أن نكون قد درسنا يوماً في جامعة دمشق العريقة.

كما أتوجه بالشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة الحكم لتكبدتهم عناء قراءة هذا البحث، ومناقشته، وإغنائه بملاحظاتهم القيمة، فجزاهم الله عني كل خير.

وفي الختام.....يتقدم الباحث بجزيل الشكر والامتنان للمهندس سليمان العباس وزير النفط والثروة المعدنية السابق، وكافة العاملين والمدراء في المؤسسة العامة للنفط وفي شركات النفط والغاز في سورية، إضافة إلى مدققي الحسابات محل عينة الدراسة لما قدموه من تسهيلات للباحث في الحصول على البيانات اللازمة والتي كان لها بالغ الأثر في إنجاز العمل بالشكل المطلوب، آملاً في أن تقدم نتائج هذا البحث الفائدة المرجوة لمدققي الحسابات عند تدقيق حسابات شركات إنتاج النفط والغاز.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	صفحة العنوان
ب	الآية القرآنية
ج	التصريح
د	موافقة أعضاء لجنة الحكم
هـ	الإهداء
و	شكر وتقدير
ز	فهرس المحتويات
ك	قائمة الجداول
ع	قائمة الأشكال
ف	قائمة الملاحق
ص	الملخص باللغة العربية
1	الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة General Framework and Previous Literature
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
5	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
6	الدراسات السابقة
20	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
21	فروض الدراسة
22	مصطلحات الدراسة
23	الفصل الثاني: محاسبة انخفاض القيمة، مفهوما، مؤشراتهما، والنموذج المقترح لقياس انخفاض القيمة

	Impairment: Principle, Indicators, and Suggested Model
24	تمهيد
25	المبحث الأول: محاسبة انخفاض القيمة، مفهومها ومؤشراتها
25	المقدمة
26	اختبار انخفاض القيمة بحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36
31	تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك بحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36
32	وحدة توليد النقد
34	محاسبة انخفاض القيمة في صناعة إنتاج النفط والغاز
42	المعالجة المحاسبية لاسترداد خسائر انخفاض القيمة
43	الإفصاح عن خسائر انخفاض القيمة
45	المبحث الثاني: النموذج المقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز
59	الفصل الثالث: التدقيق الخارجي ومسؤولياته في تدقيق محاسبة انخفاض القيمة External Audit and Its Responsibilities in Audit the Impairment
60	تمهيد
61	المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية
61	المقدمة
63	معايير التدقيق الدولية
66	تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز
70	المبحث الثاني: مسؤولية مدقي الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية
70	تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز
75	مسؤولية مدقي الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية بحسب معايير التدقيق الدولية
80	معيار التدقيق الدولي رقم (540): "مسؤوليات مدقق الحسابات عن تقييم معقولية تقديرات الإدارة"
83	معيار التأكيد الدولي رقم (3400): "فحص المعلومات المالية المستقبلية"
85	معيار التدقيق الدولي رقم (570): "مسؤوليات مدقق الحسابات عن تقييم استمرارية المنشأة"

86	معيّار التدقيق الدولي (620): "استخدام عمل الخبير"
89	الفصل الرابع: صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية Oil and Gas Industry in Syria
90	تمهيد
91	المبحث الأول: عقود تقاسم الإنتاج في سورية، نشأتها، صيغتها، الشركة المشتركة، استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج
91	المقدمة
95	صيغة عقود تقاسم الإنتاج في سورية
98	مفهوم الشركة المشتركة في عقود تقاسم الإنتاج في سورية
100	مدة عقود تقاسم الإنتاج في سورية
101	عملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج في سورية
111	تقديرات إنتاج النفط والغاز في سورية
114	المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج
114	سياسة الاعتراف بالإيرادات
120	المعالجات المحاسبية للتكاليف وإطفائها في ظل عقود تقاسم الإنتاج
122	موقف معايير المحاسبة الدولية من عقود تقاسم الإنتاج
124	الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية An Applied Study
125	تمهيد
126	المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
126	المقدمة
126	مجتمع وعينة الدراسة
127	منهج الدراسة
128	متغيرات الدراسة
129	الأساليب الرياضية والإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
129	التحليل الإحصائي لأداة الاستبانة المستخدمة في جمع المعلومات

162	المبحث الثاني: اختبار فروض الدراسة
250	النتائج والتوصيات Finding and Recommendation
251	النتائج
255	التوصيات
257	المراجع
265	الملاحق
282	الملخص باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	شروط تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل	46
2	المؤشرات الداخلية لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	47
3	المؤشرات الخارجية لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	48
4	نموذج حساب صافي التدفقات النقدية المستقبلية	55
5	معايير التدقيق الدولية	67
6	فقرة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة BP عن عام 2015	70
7	فقرة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة JKC عن عام 2018	72
8	فقرة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة Eni عن عام 2018	73
9	كميات الإنتاج السنوية من النفط في سورية	112
10	تقديرات احتياطي النفط في سورية كما في نهاية عام 2010	112
11	تقديرات احتياطي الغاز في سورية كما في نهاية عام 2010	113
12	نموذج التقرير الإنتاجي في الشركات النفطية	114
13	خلاصة نتائج توزيع الاستبانة	130
14	اعتمادية العينة	131
15	الصدق العاملي	131
16	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الأول	134
17	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الأول	135
18	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الأول	135
19	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الأول	136
20	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل الأول	137
21	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الثاني	137
22	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الثاني	138
23	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الثاني	139
24	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الثاني	139
25	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل	140

	الثاني	
141	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الثالث	26
142	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الثالث	27
142	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الثالث	28
143	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الثالث	29
144	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل الثالث	30
145	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الرابع	31
145	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الرابع	32
146	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الرابع	33
147	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الرابع	34
148	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل الرابع	35
148	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الخامس	36
149	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الخامس	37
149	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الخامس	38
150	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الخامس	39
151	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل الخامس	40
151	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل السادس	41
152	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل السادس	42
153	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل السادس	43
153	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل السادس	44
154	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل السادس	45
155	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل السابع	46
156	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل السابع	47
156	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل السابع	48
157	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل السابع	49

158	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل السابع	50
158	مصفوفة الارتباط بين المتغيرات للمتغير المستقل الثامن	51
159	معامل الملائمة العام للمتغير المستقل الثامن	52
159	مصفوفة الصورة المعاكسة للمتغير المستقل الثامن	53
160	تفسير الانحراف الإجمالي للمتغير المستقل الثامن	54
161	تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها للمتغير المستقل الثامن	55
162	نموذج العلاقة بين متغيرات الفرضية الأولى	56
163	تقارير التدقيق الخارجي لعشر شركات في مجال إنتاج النفط والغاز	57
165	الاعتراف بانخفاض القيمة في شركات النفط والغاز	58
169	قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين (X و Y)	59
170	المؤشرات الداخلية على انخفاض قيمة الأصول في العقدين (x و y)	60
171	المؤشرات الخارجية لانخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و Y)	61
172	تقديرات الإنتاج في العقد (X) بحسب SIPC	62
174	تقدير أسعار النفط والغاز بحسب SIPC	63
176	تقدير التكاليف والنفقات الرأسمالية في العقد (X) بحسب دراسة SIPC	64
177	تقدير النفقات التشغيلية في العقد (X) بحسب دراسة SIPC	65
178	تقدير حصة الشركة وحق الحكومة في إيرادات الإنتاج من العقد (X) بحسب تقديرات SIPC	66
180	تقدير التدفقات النقدية الواردة والصادرة في العقد (X) بحسب SIPC	67
181	تقدير التدفقات النقدية الصافية في العقد (y) بحسب SIPC	68
182	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-1)	69
186	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-1)	70
187	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-1)	71
188	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-2)	72
188	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-2)	73
189	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-2)	74
190	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-3)	75

190	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-3)	76
191	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-3)	77
192	نموذج الارتباط والتفسير بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H2.1,2,3) والمتغير التابع	78
192	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H2.1,2,3) مع المتغير التابع	79
196	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة التخطيط	80
197	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	81
197	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية	82
198	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في المراحل الثلاث	83
199	القيم الدفترية للأصول في العقدين (x و y) في عام 2009	84
200	أسعار النفط الفعلية في العقدين (x و y) خلال عام 2009	85
202	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة التخطيط	86
202	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	87
203	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية	88
204	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في المراحل الثلاث	89
206	أسعار النفط والغاز في العقدين (x و y) في عام 2011	90
206	كميات الإنتاج الفعلية في العقدين (x و y) في عام 2011	91
208	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة التخطيط	92
208	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	93
209	اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية	94
210	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في المراحل الثلاث	95
213	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-1)	96
213	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-1)	97
214	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-1)	98
215	الشركات الأجنبية الخبيرة في مجال الدراسات والتقييم	99

216	مقارنة كميات الاحتياطات بحسب دراسات الشركات الخبيرة	100
218	تقديرات أسعار النفط المحددة للشركة محل الدراسة مع الأسعار الفعلية	101
221	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-2)	102
222	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-2)	103
222	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-2)	104
224	مقارنة الأصول طويلة الأجل في ثلاث شركات لإنتاج النفط والغاز في سورية	105
226	قائمة الدخل للشركة Y	106
230	الميزانية العمومية المعتمدة لإحدى شركات إنتاج النفط في سورية	107
236	نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-3)	108
237	تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-3)	109
237	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-3)	110
239	متوسط الأتعاب السنوية لإحدى شركات التدقيق المحلية في سورية في ثمانية شركات لإنتاج النفط والغاز في سورية	111
242	نموذج الارتباط والتفسير بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H3.1,2,3) والمتغير التابع	112
243	المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H3.1,2,3) والمتغير التابع	113
247	اختبار حسن مطابقة النموذج المفترض للبيانات	114
249	العلاقة بين متغيرات النموذج في AMOS	115

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	النموذج المقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز	45
2	خطوات تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية	50
3	توزيع الإنتاج بين الشركة المستثمرة والطرف الحكومي بحسب عقود تقاسم الإنتاج	52
4	المقارنة بين القيمة البيعية والقيمة الاستعمالية لاختيار أيهما أكبر	58
5	هيكل معايير التدقيق والتأكيد الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	65
6	تقسيم معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي	66
7	متوسط سعر برميل خام برنت خلال السنوات العشر الأخيرة	78
8	نموذج لتقرير كميات نفط الأساس بين الطرف المحلي والمقاول الأجنبي	97
9	نموذج كتاب الشركة النفطية حول تقرير بيان الأنشطة	104
10	نموذج تقرير بيان الأنشطة	105
11	نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيانات الأنشطة	106
12	نموذج الجداول التفصيلية بنتائج تدقيق المؤسسة العامة للنفط للمبالغ الواردة في بيانات الأنشطة	108
13	نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول تقرير إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد	109
14	متوسط الإنتاج اليومي للنفط في سورية	112
15	نموذج فاتورة المبيعات لإحدى الشركات النفطية	117
16	نموذج كتاب مصادقة المؤسسة العامة للنفط على فاتورة مبيعات الشركة النفطية	119
17	متغيرات الدراسة	128
18	مراحل اختبار انخفاض قيمة الأصول	168
19	مخطط بياني لتقديرات الإنتاج بحسب دراسة SIPC	173
20	مخطط بياني لتقديرات أسعار النفط بحسب دراسة SIPC	174

175	مخطط بياني لمقارنة تقديرات أسعار النفط للعقد (X) مع خام برنت بحسب دراسة SIPC	21
183	مقارنة القيمة الاستعمالية مع القيمة الدفترية في العقد (X)	22
184	مقارنة القيمة الاستعمالية مع القيمة الدفترية في العقد (Y)	23
201	كميات الإنتاج الفعلية في العقد (X و Y) في عامي 2008 و 2009	24
218	مقارنة بين تقديرات أسعار النفط بحسب الشركات الخبيرة الثلاث ومع السعر الفعلي	25
219	المخطط البياني لأسعار نفط خام برنت خلال عشر سنوات	26
220	معدلات الخصم المستخدمة في الشركات الخبيرة الثلاث	27
229	الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي لشركة عودة للنفط	28
239	أتعاب الشركات الخبيرة العالمية التي قدمت خدمة تقييم الجدوى الاقتصادية لشركة عودة للنفط	29
247	النموذج البنائي لتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية	30

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	تحديد انخفاض قيمة الأصول في العقد (X و Y) بحسب دراسة شركة Sproule	266

دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية (دراسة تطبيقية)

إشراف: أ.د. عصام نعمة قريط

إعداد الباحث: حازم عبدالرزاق عمر

الملخص

هدفت الدراسة إلى بيان دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، من خلال قياس مساهمة تقرير التدقيق الخارجي والتشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، مع الأخذ بالاعتبار لمعوقات وصعوبات تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

اتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة، فقد استخدم الباحث الاختبارات التحليلية والمقارنات على البيانات المالية الفعلية لشركات إنتاج النفط والغاز، وكذلك على أوراق العمل لمدققي الحسابات الخارجيين، إضافة إلى استخدام أداة الاستبيان والمقابلات الشخصية في جمع المعلومات المطلوبة لأغراض الدراسة. وبأستخدام المقاييس الاحصائية المناسبة تم استخلاص نتائج الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها ما يلي:

1. لا يساهم تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
2. يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
3. تساهم مجموعة معوقات في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.
4. طوّر الباحث نموذجاً لاختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز.

الكلمات المفتاحية: محاسبة انخفاض القيمة - اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل - شركات إنتاج النفط والغاز - التدقيق الخارجي.

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

General Framework and Previous Literature

1- مقدمة الدراسة: Introduction

تتميز صناعة إنتاج النفط والغاز بضخامة حجم تكاليفها وطول الفترة الزمنية (في أكثر الأحيان) بين مرحلة الاستكشاف والتنقيب ومرحلة الإنتاج والتطوير، نتيجة لذلك تتكون لدى شركات إنتاج النفط والغاز قيم كبيرة للأصول طويلة الأجل (التكاليف المرسلة) Long-Lived Assets. إن الانخفاض الحاد في أسعار النفط والغاز في الأشهر الأولى من عام 2014 وما لحقه من تدنجات كبيرة في أسعار النفط وصولاً إلى عام 2020، أعاد الجدل في الأوساط المحاسبية حول عدالة قياس قيم الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز، وفيما إذا كانت هذه الشركات ملتزمة بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة (الانخفاض في قيمة الأصول) وفق ضوابط وإجراءات سليمة بعيدة عن الخطأ أو التلاعب وإدارة الأرباح.

خلال السنوات من عام 2014 إلى عام 2020 اعترفت شركات إنتاج النفط والغاز حول العالم بمبالغ كبيرة تجاوزت مليارات الدولارات كخسائر لانخفاض قيم أصولها (وفي بعض السنوات أعيد جزء من هذه الخسائر بسبب استرداد الخسارة).

وقد اهتمت المنظمات والهيئات المهنية الدولية في مجال المحاسبة بمحاسبة انخفاض القيمة (Impairment) خلال الفترات الماضية، انطلاقاً من مبدأ القيمة العادلة وترك أساس التكلفة التاريخية. ففي عام 1995 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB بيان معايير المحاسبة المالية رقم SFAS 121 الذي وضع القواعد المحاسبية الخاصة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والذي حل محله بيان معايير المحاسبة المالية رقم SFAS 144 عام 2001، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عام 1998 معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 36 والذي يهدف إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد Recoverable Amount، فإذا كانت القيمة المسجلة Carrying Amount للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد، يتم الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة انخفاض القيمة ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها.

ولتطبيق محاسبة انخفاض القيمة (Impairment of Long-lived assets)، بحسب المعايير الدولية فإنه لا بد من القيام بمجموعة من التقديرات التي ينبغي أن تكون وفق ضوابط معقولة

وسليمة (دراسات فنية جيولوجية وجيوفيزيائية وهندسية) لأحجام احتياطيات النفط والغاز، وتقدير الفترة الزمنية للاستثمار (التي قد تتجاوز العشرين عاماً) وحجم التكاليف الإضافية المتوقعة لاستخراج كميات الاحتياطيات التقديرية، إضافة إلى تقدير العائدات السنوية المتوقعة اعتماداً على أسعار النفط والغاز التقديرية خلال فترة الاستثمار.

بسبب كثرة التقديرات المستخدمة وتعقيد تلك التقديرات (اعتمادها على بيانات جيولوجية وجيوفيزيائية وهندسية)، وصعوبة التنبؤ بالكثير من تلك التقديرات (أسعار النفط والغاز المستقبلية، حجم التكاليف المتوقعة التي قد ترتبط بالظروف الاقتصادية ومعدلات الفوائد) فإن العبء على مدققي الحسابات الخارجيين كان كبيراً لإبداء الرأي في عدالة قياس الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز.

لذلك لوحظ بأن معظم مدققي الحسابات الخارجيين قد أدرجوا ضمن فقرة الأمور الرئيسية في تقارير التدقيق الخارجي فقرة مستقلة عن تدقيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل. لخصت هذه الفقرة أسباب اعتبار انخفاض قيمة الأصول هاماً بالنسبة لشركة التدقيق الخارجي والإجراءات التي اتخذتها شركة التدقيق الخارجي في تدقيق تلك الأصول طويلة الأجل.

وانطلاقاً مما سبق جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نطاق واسع على دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

2- مشكلة الدراسة: Issue

إن صناعة إنتاج النفط والغاز قد تطورت تطوراً ملحوظاً في سورية خلال السنوات الماضية وقد استثمرت في حقول النفط السورية شركات أجنبية من جنسيات مختلفة؛ نتيجة لذلك باتت معظم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية تملك قيم كبيرة للأصول طويلة الأجل (التكاليف المرسمة)، فقد تجاوزت قيمة الأصول طويلة الأجل في شركة الفرات للنفط لوحدها مبلغ (9) مليار دولار أمريكي كما في نهاية عام 2019 (البيانات المالية لشركة الفرات للنفط عن عام 2019).

لعدالة قياس قيمة الأصول طويلة الأجل لا بدّ من اختبار انخفاض قيمة الأصول كلما دعت الحاجة إلى ذلك بموجب المعايير والممارسات الدولية، وهذا إنما فرض على مدققي الحسابات الخارجيين تقييم معقولية الكثير من التقديرات التي قد تكون ذات طبيعة فنية خاصة (جيولوجية، جيوفيزيائية، هندسية) أو مرتبطة بظروف اقتصادية (أسعار النفط والغاز) قد تتغير بين فترة وأخرى.

تأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية من خلال التقرير عن عدالة قياس الأصول والتشدد في إجراءات التدقيق عند تدقيق تقديرات الإدارة، مع الأخذ بالاعتبار للمشاكل والمعوقات التي قد يعاني منها مدقق الحسابات عند تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

ويمكن بالتالي التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي الآتي:

هل يساهم التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يساهم تقرير مدقق الحسابات في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز؟
- هل يساهم التشدد في إجراءات التدقيق في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز؟
- هل تساهم معوقات التدقيق الخارجي في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز؟

3- أهداف الدراسة: Objectives

تهدف هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى بيان دور التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، وتتفرع عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- معرفة مساهمة تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.
- 2- معرفة مساهمة التشدد في إجراءات التدقيق في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.
- 3- معرفة مساهمة معوقات التدقيق الخارجي في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

4- أهمية الدراسة: Importance

من ناحية أولى، تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من أهمية المجال البحثي الذي تتناوله، حيث يعتبر تدقيق انخفاض قيمة الأصول، من الموضوعات البارزة التي تطرقت إليها الأدبيات والدراسات والبحوث الأكاديمية في مجال تدقيق الحسابات. وأهمية استخدام الطرائق والنماذج الحديثة في تقييم معقولية تقديرات الإدارة وتقليل مخاطر المحاسبة الإبداعية أو كما تسمى إدارة الأرباح.

ومن ناحية ثانية، تتجلى الأهمية العملية لهذه الدراسة على صعيد الشركات المدروسة في توسيع فهم شركات ومكاتب التدقيق الخارجي حول محاسبة انخفاض قيمة الأصول وتقييم معقولية تقديرات الإدارة ، وكذلك الأمر بالنسبة لشركات إنتاج النفط والغاز من خلال عرض إطار مقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول، وتمكين شركات ومكاتب التدقيق الخارجي من الاستفادة الكاملة من النتائج التي توصلت إليها حول دور التدقيق الخارجي ومعوقات التدقيق، وإعادة بناء التصور المناسب لرفع مستوى تقييمها وأدائها، كما تتجلى هذه الأهمية على صعيد البيئة السورية في شرح وتفسير أثر التدقيق الخارجي في الالتزام بتطبيق محاسبة انخفاض قيمة

الأصول، لرفع سوية التدقيق الخارجي، وتعزيز الالتزام بالمعايير والممارسات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز.

5- الدراسات السابقة: Previous studies

يمكن عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة من خلال تبويبها بموضوعية ومنهجية وتوزيعها على عدة محاور وترتبط بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بمتغيرات الدراسة المتمثلة بـ (التدقيق الخارجي - تطبيق محاسبة انخفاض القيمة)، ويمكن عرض الدراسات السابقة التالية:

أولاً: باللغة العربية:

1) دراسة (عمر، 2014) بعنوان: "المعالجات المحاسبية لاسترداد التكاليف في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية)".

هدفت الدراسة إلى عرض المعالجات المحاسبية المتبعة في شركات إنتاج النفط والغاز عند استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج وتحديد أثر هذه المعالجات في قيمة الأصول طويلة الأجل (التكاليف المرسمة) والدخل.

من خلال دراسة تطبيقية على البيانات المالية الفعلية لشركة إس آي بي سي للنفط (SIPC) الصينية المستثمرة في سورية وشركة سي إن بي سي (CNPC) الوطنية الصينية للنفط المستثمرة في سورية، وبعد تسوية الأرقام المالية الفعلية لشركة SIPC ليتم عرضها وفق المعالجات المحاسبية في استرداد التكاليف المتبعة في شركة CNPC وتحليل الفروقات والنتائج، توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- لوحظ اختلاف المعالجات المحاسبية لاسترداد التكاليف بين شركات إنتاج النفط والغاز المستثمرة في سورية.
- إن اختلاف المعالجات المحاسبية في استرداد التكاليف قد ترك فروقات كبيرة وهامة في قيمة الأصول طويلة الأجل وفي الدخل السنوي فيما بين شركات إنتاج النفط والغاز المستثمرة في سورية.
- إن المعالجة الأفضل لاسترداد التكاليف بحسب الدراسة هي تسجيل مبالغ استرداد التكاليف كإيرادات من الإنتاج وليس كإطفاء لقيمة الأصول طويلة الأجل.

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

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

وقد توصلت الدراسة إلى تحديد للفروقات الأساسية بين محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى فضلاً عن الاستنتاج الرئيسي بأن محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبقة في القطاعين العام والخاص في سورية لعدة أسباب، أهمها: غياب السوق المالية والتزام شركات القطاع العام بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي لا يتطلب إجراء اختبار انخفاض القيمة، فضلاً عن ضعف الوعي المهني المحاسبي في سورية في هذا المجال، وتوصل الباحث إلى عدة توصيات، أهمها: ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية وخاصة ما يتعلق بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، وضرورة إنشاء سوق مالية في سورية، وإعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وكيفية تطبيقه.

(3) دراسة (الشماسي، 2006) بعنوان: "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج - (دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)".

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات إنتاج النفط في ظل عقود تقاسم الإنتاج، من خلال تحديد المتطلبات الأساسية المطلوبة في مراجع الحسابات التي تقوم بعملية المراجعة وتحديد الإجراءات التي تتبع في عملية مراجعة قائمة نفقات الاسترداد والتحديد الدقيق لهدف الجانب الحكومي في مراجعة الأداء لعقود تقاسم الإنتاج، ووضع الأسس التي تنظم بموجبها تقرير مراجعة النفقات.

من خلال منهج وصفي لتغطية الجانب النظري للدراسة، ومنهج استنباطي لدراسة وتحليل معايير المراجعة الدولية والحكومية المتعارف عليها، ومدى كفايتها في إرشاد مراجعي الجانب الحكومي للقيام بعملية المراجعة، توصلت الدراسة إلى:

1. إن معايير المراجعة الحكومية المتعارفة لا تقدم إرشاداً كافياً تحقق هدف المراجعة الحكومية لشركات تقاسم إنتاج النفط، وذلك من خلال الدراسة الاستقرائية للمعايير الدولية الحكومية المتعارفة والصادرة عن مكتب المحاسب الأمريكي GAO والمعايير الصادرة عن منظمة الأنتوساي ANTOSA.
 2. الاتفاق وبدرجة عالية على قبول الإطار المقترح في الدراسة من معايير للمراجعة الحكومية لشركات تقاسم الإنتاج.
 3. الاتفاق على ضرورة إصدار المنظمات الدولية معايير مراجعة خاصة لشركات استكشاف وإنتاج النفط في ظل عقود تقاسم الإنتاج، ليستند إليها المراجع الحكومي عند تنفيذه لهذه المراجعة.
 - 4) دراسة (وقاص، 2005) بعنوان "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز - دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا".
- هدفت الدراسة إلى عرض المشاكل المحاسبية التي تفرضها الطبيعة الخاصة للشركات المشتركة لتقاسم الإنتاج (الشركات العاملة) ومناقشة البدائل والحلول الممكنة للمشاكل:
- كيفية المعالجة المحاسبية لموارد التمويل المقدمة من الشركة الأجنبية على السنوات المتوالية.
 - كيفية المعالجة المحاسبية لاسترداد التكاليف الخاص بالشريك الأجنبي (الممول).
 - المعالجة المحاسبية لاستنفاد التكاليف المدفوعة في الشركة سواء أكانت هذه التكاليف عبارة عن نفقات رأسمالية (ملموسة أم غير ملموسة) أم جارية (تشغيلية).
 - الإفصاح المحاسبي المعد والمقدم من قبل هذه الشركات المشتركة.
 - المعالجة المحاسبية لرأس المال المقيّد في سجلات الشركة المشتركة.
 - عرض القوائم المالية في الشركات المشتركة.
- قام الباحث بالتطبيق على شركات تقاسم الإنتاج النفطية الموجودة في سورية، حيث تناول المعالجات المحاسبية المتبعة في كل من شركة ديرالزور للنفط وشركة الفرات للنفط، واعتمد المنهج الاستنباطي والاستقرائي في جمع وتحليل وتفسير البيانات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة معالجات محاسبية اعتبرت الأكثر ملاءمة في ظل الطبيعة الخاصة للشركات المشتركة لتقاسم الإنتاج:

- يجب فتح حساب باسم حساب التمويل (Cash Call) بقيمة الأموال المقدمة من الشريك الأجنبي وذلك للأغراض الرقابية.
- يجب عدم تسجيل مبالغ استرداد التكاليف في السجلات المحاسبية للشركة المشتركة وعدم تخفيض قيمة الأصول طويلة الأجل بهذه المبالغ، واقتصار تسجيل مبالغ الاسترداد في حسابات الشريك الأجنبي (الممول).
- يجب عدم تسجيل خسائر انخفاض قيمة الأصول في الشركات المشتركة واقتصار تسجيل الانخفاض في حسابات الشريك الأجنبي (الممول).
- يجب عدم تسجيل الاستنفاد للأصول طويلة الأجل (الملموسة وغير الملموسة) وكذلك للنفقات الجارية في حسابات الشركة المشتركة واقتصار تسجيل الاستنفاد في حسابات الشريك الأجنبي (الممول).
- الإفصاح المحاسبي المعدّ والمقدم من قبل الشركات المشتركة لا يعدّ إفصاحاً كافياً ولا يعبر عن التزامات وحقوق الشركة المشتركة.
- رأس المال المسجل في الشركة المشتركة لتقاسم الإنتاج لا يعبر عن القدرة الاستثمارية لرأس المال وعن تمويل الاستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل.
- عدم وجود نصوص عقدية صريحة تبين استخدام أساس محاسبي محدد سواءً أكان أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي.
- عدم قدرة القوائم المالية وحسابات الشركة المشتركة في التعبير عن عوائد ونتائج نشاط الشركة المشتركة.

5) دراسة (الريشاني، 2002) بعنوان "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة

إنتاج النفط والغاز في سوريا على تحديد التكاليف والدخل -دراسة تحليلية مقارنة."

هدفت الدراسة إلى تحليل مدى توافق القواعد المحاسبية المستخدمة في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية مع مثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية. وذلك من خلال مقارنة القواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة السورية للنفط (SPC) كشركة حكومية، والقواعد

والسياسات المحاسبية المستخدمة في شركات تقاسم الانتاج في سورية والمتمثلة بشركة الفرات للنفط، مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة من قبل شركات إنتاج النفط والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية والمتمثلة بطريقة المجهودات الناجحة SE وطريقة التكلفة الكلية FC.

ونتيجة الاختبارات التجريبية ظهر أن المصاريف على أساس القواعد المحاسبية الخاصة بشركات تقاسم الإنتاج هي أكبر من المصاريف على أساس القواعد المحاسبية وفق طريقة التكلفة الكلية بحوالي 63% وأكبر من المصاريف على أساس القواعد المحاسبية وفق طريقة المجهودات الناجحة بحوالي 40%.

وبتحليل الفروق الموجودة في قياس المصاريف وجد البحث بأنها تتسبب بدرجة أساسية للتصنيفات الأربعة التالية للمصاريف: الإطفاء والاستكشاف والتشغيل والإدارة. توصل البحث إلى ما يلي:

- إن جميع تكاليف التنقيب والاستطلاع والاستكشاف السابقة للحصول على المناطق يجب أن تحمل للمصاريف عند إنفاقها. كما يجب الاعتراف بتكاليف الحياة المباشرة مبدئياً. أما التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية فيجب اعتبارها بمثابة مصاريف عند إنفاقها. وتتم معالجة تكاليف الحفر الاستكشافي مبدئياً ضمن الأصول إلى حين معرفة نتائج الحفر. أما تكاليف التطوير فيتم رسملتها عند إنفاقها. وتخضع الأصول طويلة الأجل للاستهلاك باستخدام طريقة وحدة الإنتاج وكذلك لانخفاض القيمة عند ظهور المؤشرات على انخفاض القيمة الدفترية عن قيمة الاسترداد.
- ضرورة الاتجاه نحو تبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في صناعة إنتاج النفط والغاز أو المعايير الدولية وخاصة المعيار (IFRS6) الخاص بالصناعات الاستخراجية، في صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية.

ثانياً: باللغة الأجنبية:

(1) دراسة (Lee et al., 2017) بعنوان: "Forecasting Long-Term Crude Oil

Prices Using a Bayesian Model with Informative Priors"

"تقدير أسعار النفط الخام طويل الأجل باستخدام نموذج بايزيين مع معلومات مقارنة" هدفت الدراسة إلى بناء نموذج رياضي يقوم على معادلات رياضية لتقدير أسعار النفط والغاز للمستقبل معتمداً على نموذج (بايزيين)، ذلك للاستفادة من تنبؤات أسعار النفط والغاز في المستقبل وإمكانية قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل قياساً دقيقاً، حيث أن الدقة في تقدير أسعار النفط والغاز يساهم في دقة اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز والتي تشكل مشكلة كبيرة لدى شركات إنتاج النفط والغاز.

واعتماداً على معادلة تربط توقعات الطلب العالمي والعرض العالمي وكذلك ظروف التضخم للدولار الأمريكي والظروف الاقتصادية للدول المنتجة والمستهلكة للنفط كثيراً إضافة إلى أخذ العوامل السياسية بعين الاعتبار بُني نموذج رياضي لتقدير أسعار النفط والغاز العالمي في الفترات الطويلة لاستخدامها في تقديرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

وقد اختُبر هذا النموذج على الظروف الماضية وكانت نتائجه منطقية وواقعية (من وجهة نظر الباحثين) اعتماداً على المدخلات التي حُلّت من قبل الباحثين وتُوصّل إلى أن النموذج المقترح كان أكثر دقة ومرونة في تقدير الأسعار مقارنة مع النماذج الأخرى الموجودة. وتوصلت الدراسة إلى اعتماد النموذج في تقدير أسعار النفط والغاز للفترات الطويلة وفي اختبارات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل .

(2) دراسة (Kasztelnik, 2015) بعنوان: "The Impairment of Long-Lived

Assets and Reversing Revaluation Review under US GAAP VS.

IFRS Models in the United States"

"انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وعكسها، مراجعة مقارنة بين المعايير الأمريكية المقبولة عموماً ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية باستخدام نماذج في الولايات المتحدة الأمريكية"

هدفت الدراسة إلى بيان سبب اختلاف نتائج تطبيق اختبارات انخفاض القيمة ذلك على الرغم من تشابه تقنيات قياس انخفاض القيمة والانطلاق من النظرية نفسها. من خلال دراسة تجريبية مقارنة قامت الدراسة بمقارنة مخرجات تقييم اختبار انخفاض القيمة وفق كل من المعايير الأمريكية المقبولة عموماً ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وكان الهدف هو ملاحظة فيما إذا كانت نتائج التقييم وفق كلا المدخلين مختلفة، والمساهمة في فهم سبب اختلاف نتائج التقييم بين المعايير الأمريكية المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية، ذلك على الرغم من انطلاق المدخلين من النظرية نفسها في تقييم اختبار انخفاض القيمة .

هذا وعرضت الدراسة أيضاً المراحل والقرارات التي يجب على الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية اتخاذها قبل الانتقال إلى تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية، ثم عرضت الدراسة مدى اعتماد المستثمرين على قياسات انخفاض القيمة وفق المعيار الدولي رقم 36 في اتخاذ قراراتهم، والدور المهم الذي يلعبه مدققي الحسابات والمحاسبين الإداريين في تأكيد مصداقية تقديرات انخفاض قيمة الأصول.

وتوصلت الدراسة إلى ملاحظة فروقات هامة في تقييم اختبار انخفاض قيمة الأصول وفق كل من المعايير الأمريكية المقبولة عموماً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ذلك بسبب اختلاف المنهجية المتبعة في قياس انخفاض قيمة الأصول.

يجب الحذر والدراسة الكافية لأثر الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية على الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وقياس آثار هذا الانتقال قبل اتخاذ هكذا قرار.

كما توصلت الدراسة إلى الدور الهام الذي يلعبه التدقيق الخارجي ونوعية تقاريرهم في تعزيز الثقة باختبارات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل القائمة على تقديرات معقدة تقوم بها إدارات الشركات.

(3) دراسة (Kao et al., 2015) بعنوان: "Do Rapid Reversals of Prior-Quarter Asset Impairment Recognition and the Strength of Corporate Governance Influence Earnings Quality?"

"هل عكس خسائر انخفاض القيمة عن الربع السابق وقوة الحوكمة في الشركة يؤثر في جودة الأرباح؟"

هدفت الدراسة إلى البحث في أثر عكس خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بشكل ربعي على جودة القوائم المالية الختامية للشركات في تايوان.

قام الباحثين بتقسيم الشركات إلى مجموعتين، في المجموعة الأولى يتم عكس خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بشكل ربعي أما في المجموعة الثانية لا يتم عكس خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بشكل ربعي وإنما يتم الاعتماد على ظهور المؤشرات التي من شأنها إعادة النظر بأختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

شملت عينة الدراسة جميع الشركات المدرجة في تايوان والتي أعلنت عن خسائر انخفاض قيمة خلال الفترة من 2005 ولغاية 2010 وقد احتوت عينة الدراسة على 1224 شركة.

وباستخدام بعض المعادلات والنماذج وكذلك المقاييس الإحصائية على البيانات المالية والعائدات السنوية لهذه الشركات، توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تقوم بعكس خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل فيها هي ذات جودة عالية في قياس نتائج أعمالها مقارنة مع الشركات التي لا تقوم بعكس خسارة انخفاض قيمة الأصول بشكل ربعي.

وباستقاضة في الاستنباط والتحليل توصلت الدراسة إلى أن عكس خسارة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بشكل ربعي لا يترك المجال لإدارة الأرباح في الشركات.

(4) دراسة (Andersson et al., 2014) بعنوان: "Application of IAS 36 - Impairment of fixed assets: A qualitative study about the main challenges for companies regarding impairment"

"تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36: دراسة تحليلية حول التحديات الرئيسية التي تواجه الشركات فيما يتعلق بأنخفاض قيمة الأصول"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تحديات تطبيق معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم (IFRS36) في الشركات، من خلال البحث عن الفجوة بين المعيار والتطبيق العملي في الشركات.

من خلال جمع البيانات المالية للشركات في السويد التي تطبق معايير إعداد التقارير المالية الدولية وبالإضافة إلى اجتماعات ومقابلات شخصية مع 3 خبراء في مجال معايير إعداد التقارير المالية الدولية و 4 مدققين حسابات من شركات تدقيق مختلفة، توصلت الدراسة إلى

ان الشركات في السويد تعاني من صعوبات عديدة في تطبيق معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم 36، وهناك فجوة بين التطبيق العملي وبين متطلبات المعيار الدولي، وكانت من أهم الصعوبات في تطبيق المعيار رقم 36 هو:

1. عدم معرفة متى ينبغي تطبيق اختبار انخفاض القيمة.
 2. عدم القدرة على الفصل بين خسائر انخفاض القيمة وتعديلات الاستهلاك المرتبط بتغيير العمر الإنتاجي للأصل.
 3. عدم القدرة على تحديد القيمة الاستعمالية للأصل أو تحديد وحدة توليد النقد.
- وبالتالي فإن الشركات قد تطبق المعيار بشكل خاطئ في بعض الأحيان بسبب صعوبة تطبيقه في الممارسة العملية.

(5) دراسة (Godoy et al., 2012) بعنوان: "Impairment of Assets: a Study in Global Crude-Oil Companies"

"انخفاض قيمة الأصول: دراسة في شركات النفط الخام العالمية"

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين أسعار النفط والغاز وتقارير الاحتياطيات المبرهنة وخسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات استكشاف وإنتاج النفط والغاز. قامت الدراسة بعرض تحليلي لتطور محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في المعايير الدولية وكذلك المعايير المالية الأمريكية وتحديد التفاصيل والمؤشرات التي حددتها هذه المعايير في قياس انخفاض قيمة الأصول.

ومن خلال تحليل البيانات المالية على مدى ست سنوات لتسعة عشر (19) شركة تعمل في مجال الاستكشاف واستخراج النفط والغاز، وتطبق نسبة (67%) من هذه الشركات المعايير المالية الأمريكية ونسبة (33%) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). بعد تحليل البيانات المالية قام الباحث باستخدام بعض المقاييس الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية مؤكدة بين تقديرات احتياطيات النفط والغاز وبين خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل. إلا أن الدراسة لم تستطع تأكيد العلاقة العكسية بين أسعار النفط والغاز وخسائر انخفاض قيمة الأصول.

(6) دراسة (Ernst and Young, 2011) بعنوان: **"Impairment or disposal of long-lived assets"**.

"الانخفاض والتخلص من الأصول طويلة الأجل"

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على المعايير الدولية وخاصة بيان معايير المحاسبة المالية الدولية رقم 144 لقياس انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وذلك سواء أكانت الغاية من هذه الأصول هو استخدامها في أعمال الشركة أو صُنِّفَت ضمن الأصول التي سيُتخلَّص منها أو كانت أصول بغرض البيع.

وتعرضت الدراسة لمؤشرات انخفاض قيمة الأصول والخطوات التي ينبغي القيام بها للتأكد من انخفاض قيمة الأصول، ثم وضعت الدراسة دليل للاسترشاد به لقياس انخفاض قيمة الأصول وذلك عن طريق مراحل محددة يتم فيها قياس القيمة القابلة للاسترداد، ثم تعرض الدليل لطريقة توزيع خسارة انخفاض القيمة بين العناصر المكونة لوحدة توليد النقد. وتوصلت الدراسة إلى أهمية اختبار انخفاض القيمة على الدوام وإعادة النظر بقيمة الأصول طويلة الأجل وكلما دعت الحاجة لذلك، هذا بالإضافة إلى ما تقدمه من عرض عادل لقيمة الأصول عند قياس انخفاض القيمة.

(7) دراسة (Santos et al., 2011) بعنوان: **"Recognition of losses to impairment of assets: impairment in oil operation and production assets"**.

"الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول: الانخفاض في قيمة الأصول الإنتاجية والتشغيلية في النفط"

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين عدة عوامل والاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز.

من خلال دراسة تجريبية على البيانات المالية لثلاث وخمسين (53) شركة نفط وغاز خلال السنوات من 2005 و 2008 قام الباحثون وباستخدام معادلة الانحدار بقياس العلاقة بين العوامل:

1. سعر برميل النفط.

2. حجم الاحتياطات المبرهنة وغير المطورة.

3. معدل الإنتاج من الاحتياطات المبرهنة.

4. حجم النفقات التطويرية.

5. قيمة الاحتياطات المكتشفة.

6. العائد على برميل النفط.

والاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز. توصلت الدراسة إلى أن جميع العوامل المستقلة محل الدراسة تملك أثر وارتباط مباشر مع خسارة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، إلا أن العوامل الأكثر أثراً كانت سعر برميل النفط وحجم الاحتياطات المبرهنة.

(8) دراسة (Duh et al., 2008) بعنوان: "Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance"

"عكس خسائر انخفاض القيمة وإدارة الأرباح: دور حوكمة الشركة"

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين عكس خسارة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وإدارة الأرباح، ومدى إمكانية القضاء على إدارة الأرباح الناتج عن عكس خسارة انخفاض قيمة الأصول من خلال تفعيل الحوكمة.

قام الباحثون بإجراء دراسة تجريبية على البيانات المالية لخمس وخمسين (55) شركة مدرجة في تايوان خلال السنوات من 2005 ولغاية 2007.

وباستخدام معادلات الانحدار لقياس العلاقة بين عكس خسارة انخفاض القيمة وإدارة الأرباح من جهة والعلاقة بين إدارة الأرباح والحوكمة توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1- إن الشركات التي كانت تقوم بعكس خسائر انخفاض قيمة الأصول كانت تهدف

لتخفيض خسائرها أو تحسين عائدات الشركة وبالتالي استخدام تقنيات إدارة الأرباح.

2- إن إدارة الأرباح من خلال عكس خسائر انخفاض قيمة الأصول كان بشكل أكبر في

الشركات التي امتلكت نسبة عالية من المديونية اتجاه الغير.

4- إن الحوكمة الفعالة تلعب دوراً مهماً في القضاء على إدارة الأرباح.

(9) دراسة (Esquivel, 2007) بعنوان: "Fair Value Measurements in Impairment Testing: How SFAS No.157 Increases Consistency and Comparability".

"قياس القيمة العادلة باختبار انخفاض القيمة: كيف يزيد المعيار المالي الأمريكي رقم 157 الملاءمة والمقارنة"

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر المعيار المالي الأمريكي (FASB 157) في قياس القيمة العادلة للأصول من خلال اختبار انخفاض قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المعيار المالي الجديد لم يقدم التفاصيل اللازمة لقياس القيمة العادلة عند قياس اختبار انخفاض القيمة كما كان الحال عليه في ظل المعايير الأمريكية المقبولة عموماً، حيث لم يتم شرح كيفية تخصيص خسارة انخفاض القيمة على العناصر المكونة لوحدة توليد النقد، وإنما اعتمد بشكل كبير على الحكم المهني والاجتهادات، مراعيًا في ذلك انخفاض التكلفة والجهد اللازم لقياس انخفاض القيمة على مستوى كل عنصر من عناصر وحدة توليد النقد.

وبذلك فإن المعيار المالي رقم 157 لم يساهم في زيادة اتساق القوائم المالية وتحديد القيمة العادلة للأصول الملموسة وغير الملموسة.

(10) دراسة (Deming et al., 2007) بعنوان: "A research on impairment of assets in listed firms with negative earnings in China"

"بحث حول انخفاض قيمة الأصول في الشركات المدرجة التي اعترفت بنتائج أرباح سلبية في الصين"

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة في الصين.

لقياس هذه العلاقة قام الباحثون بتحليل العوامل الاقتصادية مثل ظروف الصناعة والأداء التي أثرت على الشركات المدرجة التي كانت قد أعلنت عن خسائر صافية في نتائج أنشطتها خلال الأعوام 2001 و 2002 و 2003.

ومن خلال التحليل والقياس قام الباحثون بتحديد آثار العوامل الاقتصادية واستبعادها، وذلك لبيان فيما إذا كانت خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل قد تم قياسها بما يتوافق مع المعايير الدولية وأن هذه الخسائر هي فعلية ولا تمثل إدارة أرباح. وباستخدام معادلة الانحدار الخطي توصل الباحثون إلى أن خسائر انخفاض قيمة الأصول في الشركات المدرجة هي أكبر منه في الشركات غير المدرجة وأن الشركات المدرجة مهتمة أكثر في إدارة الأرباح. وبأن هناك تأكيد على أن خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل تمثل أداة قوية في إدارة أرباح الشركات المدرجة في الصين.

(11) دراسة (Reinstein et al., 2004) بعنوان: "Implementing the impairment of assets requirements of SFAS No. 144 – An empirical analysis"

"تطبيق متطلبات انخفاض قيمة الأصول بحسب المعيار المالي رقم 144 - دراسة تجريبية تحليلية"

هدفت الدراسة إلى استقصاء آراء مستخدمي المعيار المالي رقم (SFAS 144) "محاسبة الانخفاض والتخلص من الأصول طويلة الأجل" الذي فرض متطلبات جديدة لتطبيق محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

ومن خلال مسح عن طريق استخدام أداة الاستبيان، قام الباحثون بإرسال 400 استبيان لأربع مجموعات هي:

1. مدققي الحسابات الخارجيين.
2. مدققي الحسابات الداخليين الأعضاء في معهد المدققين الداخليين.
3. المدراء الماليين الأعضاء في معهد المدراء الماليين.
4. المحللين الماليين الأعضاء في جمعية الاستثمار والإدارة.

توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف كبير في وجهات النظر حول تطبيق متطلبات المعيار الجديد حيث انقسمت الإجابات بين مؤيدين لمتطلبات المعيار وبين رافضين وغير موافقين لمتطلبات المعيار. ثم أن الكثير من المستجيبين قد أيدوا تطبيق المعيار في الوقت

الذي لم يكن الكثيرون راضين عن تطبيق متطلبات المعيار بسبب الكلفة العالية مقارنة مع المنفعة المتوقعة.

12) دراسة (Riedl, 2003) بعنوان: "An Examination of Long-Lived Asset Impairment"

"اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل قبل وبعد صدور المعيار المالي الأمريكي رقم (SFAS 121) بعنوان (محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل).

من خلال دراسة تجريبية على البيانات المالية لـ (5,180) شركة تعمل في مجالات مختلفة باستثناء البنوك وشركات الخدمات المالية، ومن خلال استخدام مجموعة من المقاييس الإحصائية والتطبيقية توصل البحث إلى أن المعيار المالي الأمريكي رقم (SFAS 121) لم يحقق أي تحسن في حساب انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وإنما على العكس فإن المعيار قد ترك الكثير من المجال لإدارة الأرباح والتأثير على اختبارات انخفاض قيمة الأصول وخاصة عند تقدير الظروف الاقتصادية والظروف المحيطة بالمنشأة. وبالتالي فإن المعيار قد ساهم في تخفيض جودة القوائم المالية.

13) دراسة (Alciatore, 2000) بعنوان: (Accounting for the impairment of long-lived assets: Evidence from the petroleum industry).

"المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل: أدلة من صناعة النفط"

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة الارتباطية بين الانخفاض في قيمة أصول الشركات النفطية وانخفاض أسعار النفط والغاز وذلك عند تطبيق محاسبة انخفاض القيمة من جهة، والعلاقة بين انخفاض أسعار النفط والغاز وأسعار أسهم تلك الشركات النفطية من جهة أخرى. وتوصلت الدراسة إلى أنه وعلى الرغم من اعتراف هذه الشركات بخسارة انخفاض قيمة أصولها عند انخفاض أسعار النفط والغاز، إلا أن أسعار أسهم تلك الشركات كانت قد انخفضت تلقائياً وذلك حتى قبل الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول. إلا أن الدراسة

استنتجت بأن إثبات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج واستكشاف البترول التي تتبع طريقة محاسبة التكلفة الكلية Full Cost Method له أهمية كبيرة في التقارير المالية وتأثير جوهري في قرارات المستثمرين.

6- ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: Features

توخياً للموضوعية لا تُعتبر هذه الدراسة فريدة عما سبقها من حيث بعض جوانب الموضوع المطروح، كالتدقيق الخارجي ومسؤولياته في تقييم معقولية تقديرات الإدارة ومحاسبة انخفاض القيمة، ولكنها تتميز عن الدراسات السابقة من عدة نواحي يمكن تلخيصها بالآتي:

- 1- بيئة الدراسة من حيث الربط بين التدقيق الخارجي وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، واستخدام البيانات المالية الفعلية لشركات إنتاج النفط والغاز وكذلك أوراق العمل لشركات ومكاتب التدقيق الخارجي.
- 2- زمن الدراسة، إذ أن هذه الدراسة معاصرة للبيئة وتشمل سنوات تمتد من عام 2008 (السنوات قبل الأزمة في سورية) ولغاية عام 2019، وما يرافقها من تطور في البنية التنظيمية والإدارية والتشريعية النازمة لعمل الشركات والمنظمات السورية.
- 3- مواكبة الدراسة لآخر التطورات على صعيد المعايير والممارسات الدولية والاتفاقيات والتوصيات الحديثة، لضبط ممارسات التدقيق وتحديد متطلبات التدقيق الخارجي لمحاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

7- فروض الدراسة: Hypotheses

استناداً إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة، فقد وضع الباحث الفروض التالية:

الفرض الرئيس الأول: يساهم تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

الفرض الرئيس الثاني: يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

○ يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

○ يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

○ يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

الفرض الرئيس الثالث: تساهم معوقات التدقيق الخارجي في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

○ يساهم آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

○ يساهم صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

○ يساهم آلية استخدام الخبير في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

8- مصطلحات الدراسة: Terminology

فيما يلي تعريف المصطلحات الرئيسية الواردة في الدراسة حسب ورودها في معيار المحاسبة الدولي رقم 36:

محاسبة انخفاض القيمة Impairment Accounting: هي الأساس القائم على الاعتراف بالأصل بقيمة لا تتجاوز قيمته القابلة للاسترداد (القيمة العادلة أو الاستعمالية أيهما أكبر).

القيمة القابلة للاسترداد Recoverable Amount of an Asset: هي القيمة الأكبر من بين القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد النقد) مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (البيع) أو القيمة قيد الاستعمال.

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

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع Fair Value Less Costs to Sell:

المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحاً منه تكاليف بيع الأصل. (IAS No.36, 2018).

الفصل الثاني

**محاسبة انخفاض القيمة، مفهومها، مؤشراتها، والنموذج المقترح لقياس انخفاض
القيمة**

Impairment: Principle, Indicators, and Suggested Model

❖ تمهيد:

يتناول هذا الفصل ويشرح مُفَصَّل مفهوم محاسبة انخفاض القيمة، ظهور استخدام محاسبة انخفاض القيمة، وكل ما يتعلق باستخدام هذه المحاسبة من مؤشرات لاختبار انخفاض القيمة، إلى التقديرات المفترض استخدامها للتدفقات النقدية المستقبلية الصافية.

ومن ثم تطرق هذا الفصل إلى المعالجات المحاسبية لاسترداد خسائر انخفاض قيمة الأصول وكذلك الإفصاح المحاسبي المطلوب الاعتراف به لانخفاض قيمة الأصول.

تطور الأمر في المبحث الثاني ليقوم الباحث بعرض نموذج مقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز، ذلك من خلال اعتماد النموذج على خمس مراحل منطقية ومتسلسلة لقياس خسائر انخفاض قيمة الأصول.

وقد قُسم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: محاسبة انخفاض القيمة، مفهوماً ومؤشراتهما.

المبحث الثاني: النموذج المقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز.

المبحث الأول: محاسبة انخفاض القيمة، مفهوماً ومؤشراتهما:

1.1.2. المقدمة:

ظهرت محاسبة انخفاض القيمة نتيجة الانتقادات الكثيرة التي وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية، ولزيادة الاتجاه نحو مفهوم القيمة العادلة عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل (حميدات، 2019، ص 245).

فعلى الرغم من أن أدبيات المحاسبة التقليدية كانت مهتمة بمبدأ التكلفة التاريخية، إلا أن تأثير قيمة الأصول بالمتغيرات والظروف التي تجعل من قيمتها الدفترية غير قابلة للاسترداد كان السبب في قيام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB في عام 1995 بإصدار معيار المحاسبة المالية رقم SFAS121 الذي وضع القواعد المحاسبية الخاصة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والذي حلّ محله بيان معايير المحاسبة المالية رقم SFAS144 عام 2001، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عام 1998 معيار المحاسبة الدولي رقم IAS36 الذي يطلب من الشركات إجراء اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل عند ظهور المؤشرات التي تدلّ على انخفاض قيمها القابلة للاسترداد عن القيم الدفترية (الريشاني، 2007، ص 2).

حدّد معيار المحاسبة الدولي رقم 36 خسارة انخفاض القيمة بالفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة القابلة للاسترداد. وقد تم تعريف القيمة القابلة للاسترداد بأنها القيمة السوقية للأصول (القيمة البيعية مطروحاً منها مصاريف البيع) أو القيمة الاستعمالية أيهما أكبر. وقد عرّف المعيار القيمة الاستعمالية للأصول بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمنافع المستقبلية المقدّرة التي يتوقع أن تتدفق نتيجة الاستعمال المستمر للأصل مضافاً إليها قيمة الخردة المتوقعة للأصل (IAS 36, 2018, P6, P1204).

هذا ويتم الاعتراف باسترداد خسارة انخفاض القيمة عند تغير الظروف وتجاوز القيمة القابلة للاسترداد للتكلفة الدفترية المعترف بها في السجلات المحاسبية، في هذه الحالة

يتم عكس خسارة انخفاض القيمة بما لا يتجاوز الخسارة المعترف بها سابقاً
(Kasztelnik, 2015, P107).

2.1.2. اختبار انخفاض القيمة بحسب معيار المحاسبة الدولي 36:

إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر لانخفاض قيمة أصل معين، فعلى المنشأة القيام بما يلي:

أ- احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل ومقارنتها مع القيمة المسجل بها الأصل دفترياً لتحديد قيمة الانخفاض إن وجدت.

ب- تحتسب القيمة القابلة للاسترداد على أنها "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الاستعمال" أيهما أعلى.

ت- تمثل القيمة العادلة للأصل، سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحاً منها النفقات المتوقعة تحملها في سبيل إتمام عملية البيع مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

ث- تحتسب قيمة الأصل قيد الاستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي مضافاً إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

عند احتساب القيمة قيد الاستعمال للأصل، أي القيمة الناجمة عن استخدام الأصل يتم مراعاة ما يلي:

- أن تكون تقديرات التدفقات النقدية للمنافع المتوقعة نتيجة استخدام الأصل مبنية على افتراضات معقولة ويمكن تدعيمها بمؤيدات مقنعة، على أن تعطى المؤيدات الناتجة عن معلومات خارجية أوزان أكبر في احتساب التقديرات.

- يجب أن تعتمد توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات المالية، بحيث تغطي فترة لا تتجاوز خمس سنوات، وإذا كان عمر الأصل أطول من خمس سنوات يتم من خلال استخدام الاستدلال الإحصائي باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، إلا إذا تم تبرير معدل نمو

متزايد لأرقام الموازنات المالية التي تغطي خمس سنوات، فلا حاجة لاستخدام أسلوب الاستدلال الإحصائي.

- يجب ألا تشمل التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المتوقعة من إعادة هيكلة ستنتم في المستقبل أو الناتجة عن تحسين أداء الأصل.

- يجب ألا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل والتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

ج- إذا لم يكن هناك قدرة على تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بسبب عدم وجود أساس موثوق لتقدير القيمة العادلة على أساس عمليات بيع اعتيادية بين أطراف مشاركة في السوق في ظل ظروف السوق الحالية السائدة، عندها يتم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة قيد الاستعمال.

ح- إذا لم يوجد سبب للاعتقاد بأن قيمة الأصل قيد الاستعمال تزيد بشكل جوهري عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، عندها يتم اعتبار (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) هي القيمة القابلة للاسترداد (حميدات، 2019، ص 249 - 250).

خ- بالنسبة للأصول غير الملموسة (الشهرة، براءة الاختراع، العلامة التجارية، الاسم التجاري حقوق التأليف، حقوق الامتياز، قوائم العملاء، برامج الحاسوب)، فإنها لا تخضع لانخفاض القيمة بشكل مشابه لانخفاض قيمة الأصول الملموسة (الممتلكات والمباني والمعدات). حيث يحدث الانخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة عندما تنخفض القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن القيمة المسجلة (الدفترية) له، والقيمة القابلة للاسترداد هي القيمة من الاستعمال Value in Use أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة - مصاريف بيع الأصل المقدرة) أيهما أكبر.

إلا أنه عند إجراء اختبار الانخفاض للأصول غير الملموسة يتم التفريق بين انخفاض قيمة الشهرة وانخفاض قيمة الأصول غير الملموسة الأخرى، كما يلي:

1- اختبار انخفاض قيمة الشهرة:

تظهر الشهرة محاسبياً عند شراء منشأة ما لصافي أصول منشأة أخرى أي حدوث اندماج، وكذلك قد تظهر الشهرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة سيطرة منشأة (الشركة الأم) على شركة أخرى (شركة تابعة) عند سيطرة الأم على أكثر من 50% من حقوق التصويت.

لذلك فإن الشهرة لا تتم شرائها بشكل مستقل عن الأصول الأخرى للمنشأة المشتراة، وعليه فإن اختبار انخفاض قيمة الشهرة لا يتم إلا من خلال اختبار الانخفاض لصافي أصول الشركة المشتراة سواء في الاندماج أو السيطرة.

ويجب إجراء اختبار الانخفاض سنوياً للشهرة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات على حدوث الانخفاض. ويُجرى اختبار الانخفاض للشهرة من خلال إجراء اختبار انخفاض للشركة المشتراة وهي ما تسمى وحدة توليد النقد حيث يتم احتساب خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد كما يلي:

أ. يجب تخصيص خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:

- يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.

- بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.

ب. عند توزيع خسارة انخفاض القيمة على الأصول الأخرى، يجب ألا تقل قيمة

أي أصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية أيهما أعلى:

- القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
- القيمة قيد الاستعمال.
- صفر.

في الفترات اللاحقة وعند حدوث ارتفاع في القيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه لا يجوز عكس خسارة التدني المستردة المتعلقة بالشهرة على الإطلاق؛ ذلك لصعوبة التمييز كون الزيادة في قيمة الشهرة هي استعادة للانخفاض السابق أو ظهور شهرة جديدة بعد حدوث الانخفاض.

2- اختبار الانخفاض للأصول غير الملموسة الأخرى عدا الشهرة:

يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة الأخرى عدا الشهرة عند وجود مؤشرات انخفاض إذا كان لها عمر محدد وتخضع للإطفاء، أما إذا كان الأصل غير الملموس ليس له عمر محدد لا يخضع للإطفاء ويعالج بشكل مشابه لمعالجة الشهرة التي سبق ذكرها، حيث أن اختبار الانخفاض يجب أن يتم سنوياً وذلك بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول" (EY, 2008, P 7).

لعل الأمر الأكثر تعقيداً هو حساب انخفاض القيمة للأصول غير الملموسة؛ ذلك لأنها تعتمد على تقديرات كثيرة قد تتغير بين الحين والآخر (Austin, 2007, P68).

فمن خلال عمل الباحث في مجال التدقيق الخارجي، قام بتدقيق البيانات المالية لإحدى الشركات الصناعية في مدينة دمشق خلال الأعوام من 2015 ولغاية 2019، وقد تبين بأن تلك الشركة كانت قد اشترت في عام 2008 ماركة تجارية بمبلغ قدره / 8 / مليون دولار أمريكي وبما يعادل / 400 / مليون ليرة سورية. هذه الماركة لم يكن لها عمر إنتاجي محدد.

خلال تدقيق البيانات المالية للشركة وتحليل مبيعات الشركة وحجم أرباحها وأنشطتها لوحظ الانخفاض الحاد في نتائج الشركة وأنشطتها انطلاقاً من عام 2011 ذلك لأسباب كثيرة، لعل أبرزها:

1. تراجع مبيعات الشركة بسبب تراجع جودة المنتج وحصته السوقية.

2. تعرض أجزاء من المصنع للدمار في عام 2013 نتيجة ظروف الحرب التي مرت بها سورية.
 3. فقدان عملاء وزبائن كثيرين وخاصة في المحافظات الأخرى بسبب ظروف الحرب في سورية.
 4. استخدام آلات شبه يدوية بعد تعرض المصنع للدمار والتي أثرت بدورها على حجم الإنتاج وجودته.
 5. تراكم الديون على الشركة بسبب القروض المصرفية التي كانت قد سحبتها من البنوك لغرض إعادة تجهيز المصنع وهذا الأمر لم يتم لعدة أسباب.
 6. مغادرة وترك معظم الفنيين والكفاءات للشركة بسبب تراجعها أولاً وبسبب الظروف التي مرت بها سورية منذ عام 2011.
 7. ارتفاع تكاليف الإنتاج واستيراد المواد الأولية بشكل كبير وصعوبة الحصول على القطع الأجنبي لتمويل قيمة المواد الأولية.
 8. ارتفاع معدلات التضخم والفوائد على القروض المصرفية.
- كل هذه الأسباب وغيرها كانت كفيلة بتراجع نشاط الشركة وحجم مبيعاتها بشكل كبير مقارنة بالفترات قبل عام 2010، وكانت من أهم التحفظات في تقرير مدقق الحسابات ابتداءً من عام 2015 هو عدم تقييم الماركة التجارية والاحتفاظ بالتكلفة التاريخية، وبقي التحفظ يتكرر لغاية آخر تقرير تدقيق كان الباحث على اطلاع عليه وهو نهاية عام 2019. إن تكرار التحفظ كان بسبب عدم تطبيق اختبار انخفاض القيمة للماركة التجارية ذلك على الرغم من المحاولات الكبيرة التي بذلتها إدارة الشركة في تطبيق اختبار انخفاض قيمة الماركة التجارية، إلا أن الكثير من المعوقات كانت تحول دون تطبيق اختبار انخفاض القيمة للماركة التجارية، ومنها:

1. صعوبة تحديد القيمة السوقية للماركة التجارية بسبب عدم توفر المشتريين وكذلك عدم القدرة على تحديد سعر مبيع للماركة في ظل التذبذب وعدم الاستقرار في السوق السورية.

2. صعوبة تقدير السنوات الإنتاجية للماركة التجارية.

3. صعوبة تقدير العائدات السنوية للماركة التجارية بمعزل عن الأصول الثابتة والآلات

المستخدمة في عملية الإنتاج. ثم أن الشركة كانت تنتج أكثر من صنف من المنتجات.

4. صعوبة تحديد التكاليف السنوية التي تخص الماركة التجارية وتحملها على العائدات المقدرة للماركة.

5. مؤشرات التضخم التي ينبغي قياسها سنوياً عند قياس القيمة القابلة للاسترداد للماركة التجارية.

كل ذلك وغيرها من المعوقات والأسباب كانت كفيلة باستمرار الشركة بالاحتفاظ بالقيمة الدفترية (التاريخية) للماركة التجارية وعدم تطبيق انخفاض القيمة.

3.1.2. تحديد الأصل الذي تنخفض قيمته ومؤشرات ذلك بحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36:

أ- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك، على المنشأة تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل.

ب- يجب على المنشأة اختبار انخفاض القيمة سنوياً للبنود التالية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات انخفاض القيمة (التدني):

- الأصل غير الملموس والذي ليس له عمر إنتاجي محدد.
- الأصل غير الملموس غير متاح للاستخدام.
- قيمة الشهرة المشتراة (الناجمة) عن عملية اندماج الأعمال.

ت- حدّد المعيار المؤشرات التي تشير إلى وجود الانخفاض في قيمة الأصول وهي كما يلي:

أولاً: المصادر الخارجية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل أكثر من المتوقع نتيجة الاهتلاك أو التقادم.
- الآثار السلبية للتغيرات في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة.

- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق، الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الاستعمال للأصل - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.
- تقييم المبلغ المسجل (الدفترى) لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية.

ثانياً: المصادر الداخلية لمؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول:

- تلف الأصل نتيجة أضرار مادية أو عدم صلاحيته للاستخدام.
- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل.
- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع، وبالتالي انخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو المتوقع تولدها من الأصل (IAS 36, P 1206, 2018).

وعند وجود مؤشرات على الانخفاض فإن هناك حاجة لتعديل العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية المقدرة (EY, 2011, P11).

4.1.2. وحدة توليد النقد:

نظراً لصعوبة حساب القيمة القابلة للاسترداد (Recoverable Value) (القيمة السوقية أو القيمة الاستعمالية) لكل أصل طويل الأجل بمفرده، ذلك لأن الأصل بمفرده قد لا يُباع في السوق وقد لا يولد تدفقات نقدية من استخدامه، وإنما قد يُباع أو يولد تدفقات نقدية فيما إذا استخدم مع مجموعة آلات أو أصول أخرى.

لذلك حدّد المعيار الأصل الذي يتم اختبار انخفاض قيمته بوحدة توليد النقد (Cash Generating Unit) والتي عرّفها بأصغر مجموعة من الأصول التي تولد لوحدها تدفقات

نقدية منفصلة عن الأصول الأخرى والتي من الممكن بيعها في السوق بشكل منفصل عن الأصول الأخرى (Domingues, 2012, P333).

على الرغم من تحديد المعيار لوحدة توليد النقد وتعريفها بأنها أصغر مجموعة أصول تولّد مع بعضها التدفقات النقدية بشكل منفصل عن الأصول الأخرى، إلا أن الأمر لم يخلو من التعقيد في الواقع العملي، ذلك للأسباب التالية:

1. في خط إنتاجي واحد يتكون الخط من عدد من الآلات المنفصلة عن بعضها ولكنها غير منفصلة عن الخط الإنتاجي، ثم أن الآلات لوحدها قد تقوم بإنتاج صنف واحد ولكن عند تركيبها مع آلات أخرى قد تقوم بصنع أكثر من منتج.
2. قد تُباع الآلة الواحدة لوحدها ولكن بسعر يختلف فيما إذا تم بيع خط الإنتاج بشكل كامل مع بعضه.
3. قد تتعطل آلة ولا يتعطل خط الإنتاج وإنما يحل محله العمل اليدوي.
4. ثم أن عدد من الآلات في خط الإنتاج قد تكون مخصصة لإنتاج صنف واحد من الإنتاج بينما آلات أخرى في نفس خط الإنتاج قد تستقبل مواد أولية لصناعة أصناف مختلفة من المنتجات.
5. في تحديد عائدات خط الإنتاج، من الصعوبة تحديد عمر خط الإنتاج ذلك لأن عدد من الآلات قد يتم تلفها وتغييرها في الوقت الذي تبقى فيه الآلات الأخرى صالحة وتعمل بشكل جيد.
6. في توزيع الشهرة أو الأصول غير الملموسة على الأصول الملموسة، قد تهتك الأصول المادية ويتراجع نشاطها وحجم إنتاجها ولكن شهرة الشركة تكون قوية وتحافظ على سمعة إنتاجها، وحالما يتم تركيب آلات جديدة فإن إنتاجها يعود ليزداد. فهنا كيف من الممكن حسب انخفاض القيمة للشهرة بمعزل عن الأصول المادية ومن ثم كيف يمكن حساب الانخفاض طالما أن سمعة الشركة وشهرتها لم تتبدل ومن السهل تبديل عدد من الآلات التي تعرضت للاهلاك أو التقادم.

أمور أخرى كثيرة تفرض نفسها في تحديد وحدة توليد النقد وفي تحديد عائدات الأصول بشكل منفصل (SFAS 144, 2001, P14).

5.1.2. محاسبة انخفاض القيمة في صناعة إنتاج النفط والغاز:

إن معيار إعداد التقارير المالية الدولية رقم IFRS6 "استكشاف وتقييم المصادر المعدنية (الطبيعية)" قد طالب بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم IAS36 في صناعة النفط والغاز، ذلك على الرغم من أن المعيار IAS36 ليس مرتبطاً بصناعة النفط والغاز بصورة مباشرة، إلا أن الشركات النفطية التي تنظم حساباتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي عليها أن تلتزم بتطبيق ذلك المعيار الخاص بالانخفاض (IAS36)، سواء أكانت تتبع طريقة المجهودات الناجحة أو طريقة التكلفة الكلية، بما في ذلك التكاليف المرسمة الخاصة بالافتناء والاستكشاف والتطوير والإزالة والتسوية للمواقع بعد انتهاء حياة المورد الإنتاجية (حجر، 2008، ص421).

من أجل قياس الانخفاض في قيمة المناطق المبرهنة، فإن الأمر يتطلب معرفة التالي:

- وحدة توليد النقد.
- المؤشرات التي تدل على الانخفاض في قيمة المناطق.
- كيفية قياس الانخفاض في قيمة المناطق (حجر، 2008، ص423).

أولاً: وحدة توليد النقد في صناعة النفط:

ينص المعيار رقم (121) أنه يجب تجميع الأصول وفق أقل مستوى توجد فيه تدفقات نقدية قابلة للتعريف ومستقلة بشكل كافٍ عن التدفقات النقدية للمجموعات الأخرى من الأصول (SFAS 121, 1995, P30).

وعليه فإن وحدة توليد النقدية في صناعة النفط والغاز عادة ما تكون الحقل النفطي / أو الغازي، وذلك في ظل كل من طريقة المجهودات الناجحة وطريقة التكلفة الكلية.

بالرغم من أن البعض يرى أن تكون وحدة توليد النقدية على مستوى البئر، إلا أن الرد على مؤيدي هذا الرأي هو أن التدفقات النقدية بالنسبة للبئر ليست مستقلة عن التدفقات النقدية للآبار الأخرى في الحقل الواحد، كما أن المؤيدين (خاصة المعيار المالي الأمريكي رقم 121) لم يقدموا تفاصيل عن طريقة توزيع التكاليف المشتركة بين الآبار.

وبالتالي فإن اعتبار أن تكون وحدة توليد النقدية هي الحقل تعتبر أكثر قبولاً لاستقلالية التدفقات النقدية الخاصة بحقل معين عن غيره، مع العلم بأنه يقصد بالحقل الآبار والمعدات والتجهيزات.

ومع هذا قد يختلف الوضع إذا كان حقل معين مربوط بتجهيزات وخزانات تخدم أكثر من عقد، خاصة إذا كانت مرتبطة أيضاً بأنشطة المصافي وتجهيزات الأنابيب الخاصة بالتوزيع والتسويق downstream. الأمر الذي يتطلب تجميع الحقول وغيرها من التجهيزات كمجموعة أو وحدة واحدة لأغراض اختبارات الانخفاض. ومن أمثلة الأصل الذي لا يمكن أن يخضع بمفرده لاختبارات الانخفاض محطة ضغط الغاز، كونها مرتبطة بتجهيزات أخرى كثيرة.

وبصورة عامة، فإن الممارسة الشائعة هي اعتبار الحقل الوحدة المناسبة لتوليد النقدية للأسباب التي سبقت الإشارة إليها، حتى في ظل إتباع طريقة التكلفة الكلية، إذ أن استخدام مركز تكلفة واسع على مستوى الدولة، على سبيل المثال، يعتبر بمثابة تجميع للعديد من وحدات الأصول التي يكون بالإمكان قياس تدفقاتها النقدية بصورة منفصلة (حجر، 2008، ص 424 - 425).

ثانياً: المؤشرات التي تدل على الانخفاض في قيمة الأصول في صناعة النفط والغاز:

أ- المؤشرات التي ترتبط بالمناطق المبرهنة: ويقصد بالمناطق المبرهنة تلك المناطق التي

تم الإنتاج منها وتم اكتشاف كميات تجارية فيها (Charlotte, 2008, P141):

- مرور الوقت الذي يؤدي إلى نضوب الاحتياطيات النفطية.
- ارتفاع تكاليف التطوير الفعلية أو المستقبلية بصورة كبيرة عما كان متوقعاً.
- انخفاض كبير في تقديرات الاحتياطيات عما كان عليه الأمر سابقاً.
- تغييرات قانونية، أو غيرها، غير متوقعة تؤدي إلى ارتفاع معدلات الضرائب التي ستفرض على الشركة.

- انخفاض تقديرات أسعار النفط والغاز المستقبلية (المهاني وآخرون، 2018، ص152).
- صدور إجراءات حكومية معينة مثل التعليمات الخاصة بحماية البيئة.
- انخفاض الإنتاج من مركز تكلفة معين.
- رسملة مبالغ كبيرة لمحاولات غير ناجحة في مركز تكلفة معين.
- أن تكون القيمة الدفترية لصافي الأصول تزيد عن القيمة السوقية للمنشأة من خلال إجراءات التحليل والأرقام التقديرية البسيطة.
- تغيرات كبيرة في البيئة، تكنولوجياً أو تسويقياً أو اقتصادياً أو قانونياً، بما يحدث انخفاضاً في الأصول المستخدمة في التشغيل.
- مؤشرات من واقع التقارير الداخلية تظهر أن الأداء في المستقبل سيكون غير مبشر (حجر، 2008، ص426).

ب- المؤشرات التي ترتبط بالمناطق غير المبرهنة:

- على عكس المناطق المبرهنة فإن المناطق غير المبرهنة هي تلك المناطق التي لم يتم الإنتاج منها ولم يثبت وجود كميات تجارية فيها بعد (Charlotte, 2008, P93).
- وقد تكون أهم المؤشرات على انخفاض قيمتها هي:
- إذا كانت هناك دلائل كافية بأن قيمة المخزون المتوقع استخراجه أقل من تكلفة التقيب والاستكشاف المرسملة كأصل (حميدات، 2019، ص584).
- انتهاء المدة المسموح للشركة عمل الاستكشاف خلالها أو قرب انتهاء تلك المدة وليس من المتوقع تجديدها.
- عدم وجود خطة أو موازنة للتكاليف المستقبلية الضخمة اللازمة لعمل الاستكشاف والتقييم للمكمن.
- عدم التوصل إلى كميات تجارية، والبدء بإجراءات التخلي عن العقد.
- توافر بيانات كافية تشير إلى أنه من المتوقع بأن القيمة الدفترية لأصول الاستكشاف غير قابلة للاسترداد بالكامل، مما يتم التوصل إليه من اكتشافات ناجحة أو من البيع، حتى وإن كانت أعمال التطوير في منطقة معينة مستمرة.

- وفي مختلف الحالات يتم تنفيذ اختبارات انخفاض القيمة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36، ويجب الاعتراف بأي انخفاض كمصروف مع زيادة القيمة الدفترية للأصل.
- ولتحديد مبلغ الانخفاض تتم مقارنة التكاليف المرسلة مع تكاليف الأعمال التي تقوم بها منشآت أخرى إذا كان ذلك ممكناً. وفي حالة وجود تفاوض في المنطقة على عقد مشابه، فإن التكلفة التي يتم التوصل إليها بالتفاوض تعتبر مؤشراً على القيمة السوقية للعقد.

ثالثاً: قياس الانخفاض في العقود المبرهنة:

تتمثل خطوات احتساب الانخفاض في العقود المبرهنة على مستوى كل عقد على حدة، في التالي:

أولاً- تحديد صافي القيمة الدفترية، وذلك كما يلي:

صافي القيمة الدفترية للعقود المبرهنة = التكلفة المرسلة للعقود المبرهنة - مجمع الإهلاك / النفاذ المتراكم.

إن القيمة الدفترية عموماً تختلف باختلاف المعالجات المحاسبية المطبقة فيما بين طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة، ثم أن القيمة الدفترية تتحدد بحسب وحدة توليد النقدية (مركز التكلفة) فقد يكون الحقل أو العقد أو الدولة (Brock, 2005, P433).

ثانياً - تحديد القيمة القابلة للاسترداد، وذلك كما يلي:

1) تحديد القيمة (السوقية) العادلة:

ينص البيان رقم (121) على أن القيمة السوقية للأصل تتحدد بشكل أفضل بأسعار السوق المعروضة في الأسواق النشطة إذا كان ذلك متاحاً. وخلافاً لذلك فالقيمة العادلة هي على أساس المعلومات الأفضل المتاحة حسب الظروف مثل أسعار الأصول المشابهة ونتائج تقنيات التقييم.

إلا أنه من الصعب الحصول على أسعار السوق لمناطق النفط والغاز؛ ذلك لأن القيمة السوقية تختلف باختلاف التدفق النقدي المستقبلي المتوقع من المناطق.

وبالتالي فإن الشركات تقدّر عمومًا الأسعار المعروضة وأسعار البيع والشراء النهائية لمناطق النفط والغاز باستخدام تحليل التدفق النقدي المخصوم (القيمة الاستعمالية) (المهاني وآخرون، 2018، ص157).

(2) تحديد القيمة الاستعمالية:

تحدد القيمة الاستعمالية من خلال حساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة للعقد (لوحة توليد النقد) خلال فترة الاستثمار (EY, 2009, P3)

إن صيغة حساب القيمة الاستعمالية هي ببساطة على الشكل التالي:

1- حساب صافي التدفقات النقدية السنوية، من خلال:

(الإنتاج السنوي المستقبلي × سعر مبيع النفط / أو الغاز المستقبلي) -
تكاليف الإنتاج السنوية المتوقعة.

2- حساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية السنوية باستخدام سعر الخصم المناسب (Brock, 2005, P79).

ينص المعيار الأمريكي رقم (121) على أن تقدير القيمة الاستعمالية يجب أن يكون على أساس المعلومات الأفضل المتاحة حسب الظروف. وبالتالي فإن تقنيات التقييم التي هي مجرد طرق صارمة باستخدام المعادلات الرياضية والنماذج القائمة على الاحتمالات إنما غير مطلوبة إذا كان بالإمكان وبتقدير معقول تحديد التدفقات النقدية السنوية وخصمها باستخدام معدل خصم مناسب (SFAS 121, 1995, P26).

هذا ولتحديد المتغيرات أو مكونات صيغة حساب القيمة الاستعمالية المعروضة أعلاه لا بدّ من أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار.

أولاً: تقدير الإنتاج السنوي المستقبلي:

ينص البيان رقم 121 على أن تقديرات الإنتاج السنوي المستقبلية هي المبنية على ظروف الإنتاج والتطوير الحالية والتي من الممكن تقديرها اعتماداً على أحجام الاحتياطيات المبرهنة (SFAS 121, 1995, P87).

إلا أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية والمعياري رقم (144) قد طالبا فيما بعد أن تُؤخذ الاحتياطيات الممكنة والمحتملة أيضاً إضافة للمبرهنة بعين الاعتبار في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة. ذلك على الرغم من أن تأثير الاحتياطيات الممكنة على التدفق النقدي المستقبلي المتوقع قد يكون اسمي (SEC, 2001, P2).

إن البعض يرى أخذ الاحتياطيات المبرهنة والممكنة في الاعتبار، مع مراعاة المخاطر التي قد تحدث وأثرها في احتساب التدفقات. في حين أن الآخرين يرون الاعتماد على الاحتياطيات المبرهنة فقط (حجر، 2008، ص 428).

هذا وإنجاز سريع وملئم لاختبار انخفاض القيمة قد يكون مناسباً للشركة استخدام الاحتياطيات المبرهنة فقط لحذف سريع لعدة مناطق من قائمة المناطق المنخفضة القيمة بشكل احتمالي. وبالنسبة للمناطق المتبقية الأخرى قد يكون من الأفضل تقدير تدفقاتها النقدية المستقبلية باستخدام الاحتياطيات المبرهنة، الممكنة والمحتملة (PwC, 2017, P88).

ثانياً: تقدير الأسعار المستقبلية:

يتم تقدير الأسعار المستقبلية عادة بالدولار الأمريكي الاسمي أي المعادل بالتضخم المتوقع، ويجب أن يكون التقدير الأفضل للإدارة. مثل هذه الأسعار يجب أن يكون لها ارتباط عالٍ مع افتراضات التسعير المستقبلية التي تستعملها الإدارة في عمليات وضع موازناتها طويلة المدى والحصول على المناطق. ويجب أن تكون تقديرات أسعار الإدارة يمكن الاعتماد عليها من خلال العقود الفعلية أو التكهّنات العامة المستقلة. ومع ذلك فالعقود المستقبلية المتاحة في تاريخ التقييم يمكن أن تستخدم لوضع أو عكس الأسعار المتوقعة قصيرة الأجل المعدلة بالنسبة للتفاضلات الأساسية. ويجب أن تعكس الأسعار قيمة المواد الهيدروكربونية عند مستوى الأصل كنقيض

للسعر المحقق النهائي. وبالتالي فالأرباح أو الخسائر الإضافية المتولدة من نشاطات التكرير اللاحقة سوف تستثنى من تحديد أسعار المواد الهيدروكربونية المستقبلية بالنسبة لمجموعة الأصل المنخفض القيمة.

ثالثاً: تقدير التكاليف السنوية:

يجب أن تضع الإدارة تصورات معقولة للنفقات الرأسمالية وتكاليف التشغيل وتكاليف السد والهجر المستقبلية المتعلقة مباشرة بمجموعة الأصل المنخفض القيمة، وهذه التكاليف يجب أن يكون لها أيضاً ارتباط عالٍ مع افتراضات النفقات الرأسمالية والتشغيلية المستقبلية التي تستخدمها الإدارة في عملية وضع موازناتها طويلة المدى. وفي تقدير التكاليف المستقبلية من المناسب زيادة حدة التكاليف الحالية من خلال عوامل التضخم المتوقعة المتلائمة مع استخدام أسعار مبيعات النفط والغاز بالدولار الأمريكي الاسمي. ويجب أن تتضمن التكاليف المستقبلية تكاليف التشغيل والنفقات المتعلقة بالتكاليف المستقبلية الصافية من النفاية والخاصة بالتطوير والإخلاء والبيئة وإعادة الموقع لما كان عليه.

هذا ويجب أخذ التكاليف غير المباشرة بالاعتبار إلى الدرجة التي تتعلق مثل هذه التكاليف مباشرةً بتشغيل مجموعة الأصول المعاد تقديرها (أي أشخاص التشغيل وموظفي مساندة المشروع المقيمين في مكاتب المقاطعة). فالمصاريف غير المباشرة للمكتب التي لا تتعلق مباشرةً بنشاطات الأصل المنخفض القيمة لا يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في تصورات التكلفة المستقبلية للأصل (المهاني وآخرون، 2018، ص156).

رابعاً: معدلات الخصم:

ينص البيان رقم (121) أن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة يجب أن يتم خصمها باستخدام معدل متطابق مع الأخطار ذات العلاقة. وينص البيان رقم (121) أيضاً أن "المجلس لا يعتقد بأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المخصومة باستخدام معدل الدين هي قياس مناسب لتحديد قيمة تلك الأصول". وبالتالي فإن معدل الخصم المحدد لكل مجموعة أصل منخفض القيمة يجب أن يكون على أساس معدل الإيراد الذي يتوقعه السوق للأنماط المشابهة من الأصول. إن

عوامل مثل معدل العائد الداخلي للشركة بالنسبة للإيراد على النفقات الرأسمالية يجب أن يُؤخذ بالاعتبار في تحديد معدلات الخصم.

وقد يكون من الملائم تعديل الخطر بشكل منفصل لبعض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة على أساس احتمال إمكانيتها بدلاً من التسوية غير المباشرة للخطر من خلال تكييف (تعديل) معدل أو معدلات الخصم. فعلى سبيل المثال إذا كان الاحتمال المتعلق بشكل فعلي بالدافع من أجل تكاليف التطوير والفك والبيئة وإعادة الموقع لما كان عليه مختلف بشكل جوهري عن الاحتمال الذي سيحدث به إنتاج المواد الهيدروكربونية، أو الذي سوف يتم الاعتراف به بأسعار البيع المستقبلية فإن كل جدول تدفق نقدي يمكن أن يكون بشكل ملائم خطر محدد (المهاني وآخرون، 2018، ص158).

يجب أن يعكس سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية معدل الخصم ما قبل الضريبة الذي يمثل تقييمات السوق السائدة للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر المتعلقة بالأصل والتي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها (حميدات، 2019، ص251).

ولمواجهة مشكلة تحديد الخصم المناسب، يتم الاستناد إلى المعدل السائد في السوق، وتعديله على ضوء المخاطر المرتبطة بالأصل. وقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي أنه تتم الاستعانة، لتحديد معدل الخصم، بذلك المعدل المستخدم في عقود التأجير، أو من خلال إيجاد متوسط تكلفة رأس المال للشركات العاملة في الصناعة نفسها، وكذا الاستناد إلى معدل الفائدة على قروض المنشأة التي تمت مؤخراً، من أجل شراء أصول ثابتة، وعلى أن يعكس معدل الخصم ذلك المعدل في تاريخ الميزانية (حجر، 2008، ص430).

يتم استخدام معدل خصم 10% في احتساب القيمة الحالية الصافية (إجمالي الإيرادات المتوقعة مطروحاً منها تكاليف التطوير والإنتاج المتوقعة) وذلك للحصول على القيمة الحالية الصافية للاحتياطي المؤكد (المهاني وآخرون، 2018، ص161).

6.1.2. المعالجة المحاسبية لاسترداد خسائر انخفاض القيمة:

ينبغي على المنشأة أن تعمل اختبارات انخفاض قيمة في نهاية كل سنة مالية لمعرفة ما إذا انخفضت خسائر الانخفاض التي حدثت في الفترات السابقة أم انتهت تماماً وعلى أن تستند إلى المؤشرات نفسها التي استخدمت عند تحديد الانخفاض خلال الفترة أو الفترات السابقة. ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي فإنه يتم إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة نحو خسائر الانخفاض أو الانخفاض التي سبق تسجيلها، وذلك متى ما تم تحديد قيمة خسارة الانخفاض الممكن استردادها. ويجب أن تكون القيمة الدفترية للأصل الذي سيتم زيادته بمبلغ خسارة الانخفاض المستردة لا تتجاوز القيمة الدفترية (مطروحاً منها الإهلاك أو الإطفاء) قبل تسجيل خسارة الانخفاض التي تمت في الفترات السابقة، أي كما لو أنه لم يتم إدراك خسائر الانخفاض في الفترة أو الفترات السابقة.

ويتم إدراك قيمة خسارة الانخفاض المستردة كإيراد، مباشرة في قائمة الدخل، مع زيادة القيمة الدفترية للأصل بمقدار خسارة الانخفاض المستردة. وتصبح القيمة الدفترية، بعد إجراء هذا التعديل، هي القيمة التي يستند إليها عند احتساب الإطفاء في الفترات القادمة. أي أن التعديل لا يسرى بأثر رجعي، باعتبار هذا بمثابة تغيير في التقديرات.

والمناقشة السابقة خاصة بتعديل الانخفاض على مستوى كل أصل. أما في حالة ما يكون مبلغ خسارة الانخفاض، التي سبق تسجيلها، على مستوى وحدة توليد النقدية، فإنه يتم إن أمكن توزيع مبلغ الانخفاض المسترد على مختلف الأصول الموجودة في وحدة توليد النقدية، وذلك بنسبة وتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل. ويجب بعد إجراء التسوية أن لا تزيد قيمة كل أصل عن القيمة الممكن استردادها للأصل أو قيمته الدفترية (بعد استبعاد الإهلاك) قبل تسجيل الانخفاض، وذلك أيهما أقل.

وتمثل المعالجة المحاسبية السابقة الوضع في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 36، مع العلم بأن المعيار المحاسبي الأمريكي لا يسمح بإدراك خسارة الانخفاض المستردة.

إن معيار المحاسبة الدولي قد سمح بعكس خسارة انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل باستثناء بند الشهرة، ففي حال تخفيض قيمة الشهرة نتيجة الانخفاض في قيمتها، لا يتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة نتيجة توقع الزيادة في قيمتها. فعلى سبيل المثال إذا كان رصيد الشهرة لدى إحدى الشركات 400,000 ليرة وانخفضت قيمتها في العام 2017 إلى 300,000 ليرة، فيتوجب هنا تخفيض قيمة الشهرة إلى 300,000 ليرة والاعتراف بخسارة انخفاض تبلغ 100,000 ليرة. وفي حالة أن قيمة الشهرة أصبحت في العام 2018 مبلغ 450,000 ليرة، على سبيل المثال، فلا يتم هنا إعادة تقييم الشهرة وزيادة قيمتها إلى 450,000 ليرة بل تبقى مثبتة بمبلغ 300,000 ليرة. لعدم القدرة على تحديد كون الارتفاع في قيمة الشهرة هي استعادة للتخفيض السابق أو شهرة تولدت داخلياً نتيجة ممارسات إدارية أو تنظيمية جديدة والتي لا يتم الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة رقم (38) (حجر، 2008، ص 440).

7.1.2. الإفصاح عن خسائر انخفاض القيمة:

بحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36 يجب الإفصاح لكل فئة من الأصول عما يلي:

- خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل.
- أرباح (دخل) استعادة خسارة الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل.
- مبلغ أية خسائر انخفاض معترف بها مباشرة في حقوق الملكية (للأصول المعاد تقييمها) وأية قيمة لعكس الخسارة.

يجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في قيمة أصول القطاعات المعترف بها في قائمة الدخل أو حقوق الملكية وأية عكس (استعادة) لخسارة انخفاض في قيمة أصول القطاعات.

عند وجود خسائر انخفاض هامة في قيمة الأصول أو استعادة جوهرية لخسارة الانخفاض، يجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول.
- مبلغ خسارة الانخفاض واستعادة خسارة الانخفاض.

- إذا كان الانخفاض في قيمة أصل مفرد، الإفصاح عن طبيعة الأصل والقطاع الذي ينتمي له الأصل.
- أما إذا كان الانخفاض في وحدة توليد النقد، فيتم وصف وحدة توليد النقد والإفصاح عن مبلغ خسائر الانخفاض واستعادة خسائر الانخفاض.
- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد تلك القيمة مثل هي القيمة محددة من خلال سوق نشط أم غير ذلك.
- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة قيد الاستخدام، يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في خصم التدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

يجب الإفصاح عن إجمالي خسائر انخفاض قيمة الموجودات، وإجمالي استعادة خسائر الانخفاض المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالقوائم المالية ككل والتي لم يتم الإفصاح عنها وفق متطلبات المعيار، مع الإفصاح عن الأصول المتأثرة والأحداث المؤدية للاعتراف بتلك الخسائر، والإفصاح عن المعلومات التي استخدمت لوضع التقديرات التي تم استخدامها لتحديد القيمة القابلة للاسترداد (حميدات، 2019، ص264).

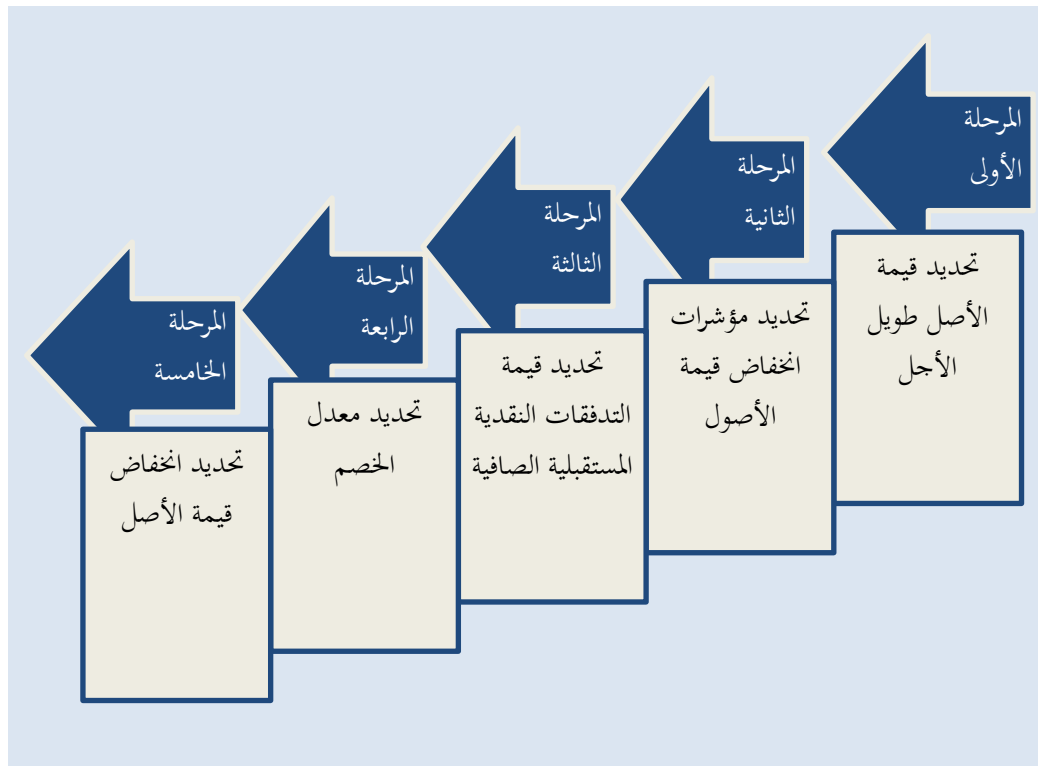
كما حدد البيان رقم (121) الإفصاحات التالية في القوائم المالية لكل فترة يجري فيها الاعتراف بانخفاض القيمة:

- شرح عن الأصول المنخفضة القيمة (مثل نمط الأصول وموقعها والحقول) والحقائق والظروف التي أدت إلى انخفاض القيمة.
- طريقة تحديد القيمة العادلة.
- مبلغ خسارة انخفاض القيمة المفصح عنها سواء على صفحة قائمة الدخل أو في ملاحظة على القوائم المالية يوضع فيها عنوان على قائمة الدخل بأنه تم تجميع خسارة انخفاض القيمة.
- قطاع الأعمال المتأثر بخسارة انخفاض القيمة إذا كان ذلك مناسباً (Andrews, 2012, P266).

المبحث الثاني: النموذج المقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز

تم إعداد هذا النموذج اعتماداً على المصادر والمراجع المتعلقة بمحاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز، وبما يتوافق مع الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج في سورية. يشكل هذا النموذج مرجعاً للاسترشاد به وتطبيقه في شركات النفط والغاز في سورية عند قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

تم إعداد النموذج في خمس مراحل، كما هو مبين في الشكل رقم (1):



الشكل رقم (1) : النموذج المقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز

المصدر : من إعداد الباحث.

❖ فيما يلي توضيح لهذه المراحل الرئيسية وخطواتها الفرعية:

المرحلة الأولى: تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل:

في هذه المرحلة يجب تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل وتعريفها بشكل واضح لإخضاعها لاختبار انخفاض القيمة بشكل صحيح.

إن الأصول طويلة الأجل هي مجموع التكاليف المرسلة خلال عملية الاستحواذ على المكنم النفطي أو الغازي والتكاليف الاستكشافية (في حال إتباع طريقة التكلفة الكلية) وتكاليف التطوير (Brock, 2005, P71).

مع أخذ الشروط التالية بعين الاعتبار عند تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل:

الجدول رقم (1): شروط تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل

1 إن العديد من شركات إنتاج النفط والغاز في سورية تستخدم الأساس النقدي في الاعتراف بنفقاتها وتكاليفها وذلك لتتوافق تسجيل النفقة أو التكلفة مع طريقة إدراجها في بيانات استرداد التكاليف (بيانات الأنشطة الربعية)، وهذا الأمر يخالف معايير إعداد التقارير المالية الدولية والمعايير المتعارفة في صناعة النفط والغاز، وبهذه الحالة يجب تعديل قيمة الأصول طويلة الأجل لتتوافق مع أساس الاستحقاق في المحاسبة (Accrual Basis).

2 إن العديد من شركات إنتاج النفط والغاز في سورية تقوم بإضافة قيمة المواد والمعدات المشتراة والتي ما تزال في مستودعاتها إلى قيمة الأصول طويلة الأجل (وذلك من مبدأ بأن الأصل يسترد قيمته من لحظة شرائه وبذلك وحتى لو لم يتم استخدام الأصل بعد في العمليات الإنتاجية، وهذا يخالف المعايير المحاسبية والقواعد المتعارفة، حيث يجب إضافة قيمة المواد إلى الأصول طويلة الأجل عند تركيبها والبدء باستخدامها.

4 إن العديد من شركات إنتاج النفط والغاز في سورية تقوم برسملة جميع تكاليفها (حتى تكاليف الإنتاج والمصاريف الإدارية)، حيث يتم تجميع جميع التكاليف بغض النظر عن طبيعتها (ذات طبيعة رأسمالية أم إيرادية) في بند واحد تحت مسمى تكاليف الاستثمار ويتم إطفاء تلك التكاليف الإجمالية من خلال قيمة إيرادات نفط استرداد التكلفة.

إن هذه المعالجة مخالفة لمعايير المحاسبة ولقواعد الممارسة المحاسبية في صناعة النفط. حيث ينبغي فصل التكاليف ذات الطبيعة الرأسمالية عن تلك ذات الطبيعة الإيرادية واستخدام طريقة وحدة الإنتاج في إطفاء الأصول طويلة الأجل، مع استخدام طرق الاستهلاك المتعارفة في إطفاء الأصول المتحركة (التي لا ترتبط بالآبار).

المرحلة الثانية: مؤشرات انخفاض قيمة الأصول:

اعتماداً على معيار المحاسبة الدولي رقم 36 ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم 144 و121، إضافة إلى المعايير والقواعد الصادرة عن منظمات مهنية أخرى مثل مجمع المحاسبين القانونيين في كندا، تم تحديد عدد من المؤشرات التي يمكن استخدامها للتنبؤ بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز. تم تقسيم المؤشرات إلى مؤشرات داخلية ترتبط بالشركة محل الاختبار ومؤشرات خارجية لا علاقة للشركة بها: وفي الجدول أدناه تم عرض أهم المؤشرات الداخلية والخارجية لانخفاض قيمة أصول الشركة:

الجدول رقم (2): المؤشرات الداخلية لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل

مؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل		
البند #	البيان	نعم / أو لا
1	مرور زمن يتجاوز الثلاث سنوات على آخر تقدير لأحجام الاحتياطيات	
2	مرور زمن يتجاوز الثلاث سنوات على آخر تقييم للجدوى الاقتصادية والمالية للمكمن النفطي	
3	ظهور تغير في حجم الإنتاج سببه تغيرات في بنية المكمن النفطي المكتشف	
4	ظهور كميات مياه أو غاز مرافق أكبر من المتوقع في المكمن النفطي	
5	حدوث تصدعات أو انفجارات في المكمن النفطي سببه طبيعي أو غير طبيعي	
6	ضعف الخبرات والكفاءات في تقييم وتقدير كميات الاحتياطيات	
7	ضعف الكفاءات المالية المستخدمة في تسجيل وإثبات جميع التكاليف والنفقات	
8	استخدام أشخاص غير مختصين في إجراء تقديرات الاحتياطيات	
9	أزدياد تكاليف الإنتاج والتطوير بشكل أكثر من المتوقع	
10	حدوث مشاكل أثناء الحفر أو الإنتاج مما يربط على الشركة تكاليف إضافية غير متوقعة	
11	عدم إمكانية الاستمرار في استخدام التكنولوجيا الحالية مما يربط على الشركة تكاليف إضافية لشراء تكنولوجيا جديدة	
12	وجود خطط لإيقاف عمليات التشغيل والتطوير أو الاندماج والبيع	
13	تحقيق نتائج مالية سلبية وخسائر تشغيلية لأكثر من عام	
النسبة الإجمالية للمؤشرات الداخلية		
%		

الجدول رقم (3): المؤشرات الخارجية لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل

مؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل		
البند #	البيان	نعم / أو لا
1	الأنخفاض في أسعار النفط والغاز العالمية بشكل غير متوقع	
2	الأنخفاض في أسعار النفط والغاز السوري بشكل غير متوقع	
3	ظهور التكنولوجيا الجديدة وعدم جدوى الاستثمار بالتكنولوجيا الحالية في الأنشطة التشغيلية	
4	ظهور مشاكل اقتصادية وأرتفاع معدلات التضخم أو أسعار الفائدة بشكل غير متوقع	
5	العقوبات الاقتصادية على البلد وقيود على الحوالات والاستيراد والتصدير	
6	تغيير العقد الناطم للاستكشاف والتنقيب والإنتاج وفرض شروط جديدة وتغيير في عمر العقد	
7	تغيير في قوانين البيئة أو القوانين المتعلقة باستخراج الثروة المعدنية	
8	تغيير في قوانين الضرائب والرسوم وفرض ضرائب أو رسوم جديدة على أرباح شركة النفط أو الغاز أو على رواتب الموظفين والخبراء	
9	التعدي على حقول النفط وحوادث الدمار والأضرار في الحقول وأصول الشركة	
10	حدوث ظروف أمنية أو حروب في البلاد والتأثير على عمليات الشركة	
11	حدوث انفجارات أو أضرار طبيعية أو غير طبيعية مما يؤدي إلى تسريب الإنتاج وهدره	
12	ظهور دعاوي قضائية بمبالغ هامة تؤثر على الشركة أو على ترخيصها	
13	قيود قانونية على عمل الشركة وأنشطتها	
14	تغيير سياسة تسويق الإنتاج وفرض شروط جديدة	
النسبة الإجمالية للمؤشرات الخارجية		
		%

عند تحقق واحد أو أكثر من المؤشرات الداخلية أو الخارجية المذكورة أعلاه قد يكون هناك حاجة ضرورية لإجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل، وكلما زادت نسبة تحقق المؤشرات كلما كانت هناك حاجة أكبر في اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

المرحلة الثالثة: تحديد قيمة التدفقات النقدية السنوية المستقبلية الصافية:

لتحديد قيمة التدفقات النقدية السنوية المستقبلية الصافية نحتاج إلى إجراء الخطوات الآتية:



الشكل رقم (2): خطوات تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية

المصدر: من إعداد الباحث.

❖ وفيما يلي توضيحاً لهذه الخطوات الرئيسية وتفصيلها:

الخطوة الأولى: تحديد حجم الاحتياطيات المبرهنة والمحتملة والممكنة (Proved, Probable and Possible Reserves):

اعتماداً على المعايير المتعارفة في صناعة النفط والغاز درجت العادة على حساب انخفاض قيمة الأصول اعتماداً على حجم الاحتياطيات المبرهنة لوحدها، ولكن لوحظ إضافة معلومات وإفصاحات حول حجم الاحتياطيات الممكنة والمحتملة (التي تشير تقديرات مهندسي البترول والمخزون إلى إمكانية استخراجهم بتأكيد معقول وذلك بعد أخذ المخاطر المرتبطة بعين الاعتبار) (SEC, 2001, P2).

في هذه الخطوة يقوم مهندسو المخزون والبترول بالقيام بدراسات سائزمية وجيولوجية وجيوفيزيائية وهندسية معمقة لتحديد أحجام الاحتياطيات المبرهنة التي يمكن وبتقديرات معقولة التنبؤ بإمكانية إنتاجها. بعد تقدير الاحتياطيات المبرهنة (Proved Reserves) يقوم المختصون بتحديد حجم الاحتياطيات الممكنة (Probable) والمحتملة (Possible) التي يحتمل استخراجها وإنتاجها من المكن النفطي. لا بدّ لهذه الدراسات أن تكون ذات مصداقية عالية وأن يكون قد تم إجراؤها من قبل اختصاصيين معروفين أو شركات عالمية مختصة في مجال المخزون. وفي أغلب الأحيان يتم الاستعانة بشركات عالمية مختصة لإجراء هذه الدراسات وتقدير أحجام الاحتياطيات بكامل تصنيفاتها. في هذه الخطوة يتم تحديد حجم الاحتياطيات التي من الممكن إنتاجها في السنوات القادمة، وبذلك يتحدد سقف الإنتاج المتوقع والذي لن يتجاوزه بأي وجه من الوجوه، وبانتهاء استخراج الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة يكون العقد قد انتهى وبذلك يكون الاستثمار في هذا المكن أو المكمن قد انتهى ولا بد من هجره. يتم تقديم تقرير تفصيلي إلى القسم المالي يبين فيه أحجام الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة.

الخطوة الثانية: تحديد عمر الاستثمار (Investment Period):

في هذه الخطوة يجب تحديد فترة الاستثمار المتبقية من عمر عقد تقاسم الإنتاج، فقد يكون ما يزال هناك حجم كبير من الاحتياطيات المبرهنة، إلا أن سنوات الاستثمار المتبقية لن تسمح بالاستفادة من كامل تلك الاحتياطيات. وعليه وعند تحديد أحجام الإنتاج السنوية المستقبلية لا بد من أخذ عمر المشروع (أو العقد) بعين الاعتبار.

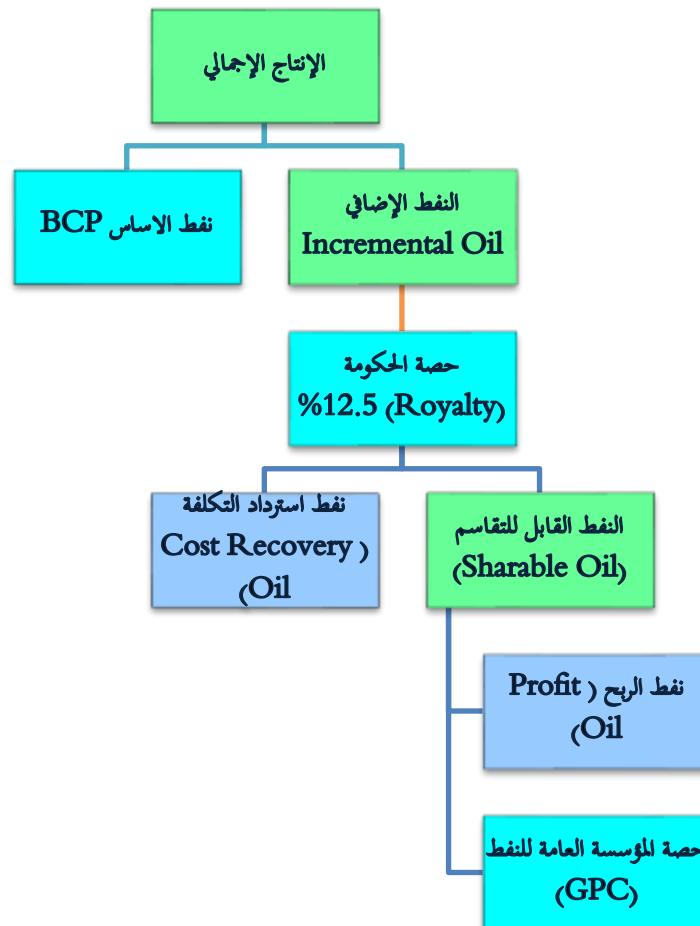
حيث يتراوح فترة عقود تقاسم الإنتاج في سورية بين 20 إلى 25 عاماً بالمتوسط.

الخطوة الثالثة: تحديد حجم الإنتاج السنوي المقدّر (Estimated Production):

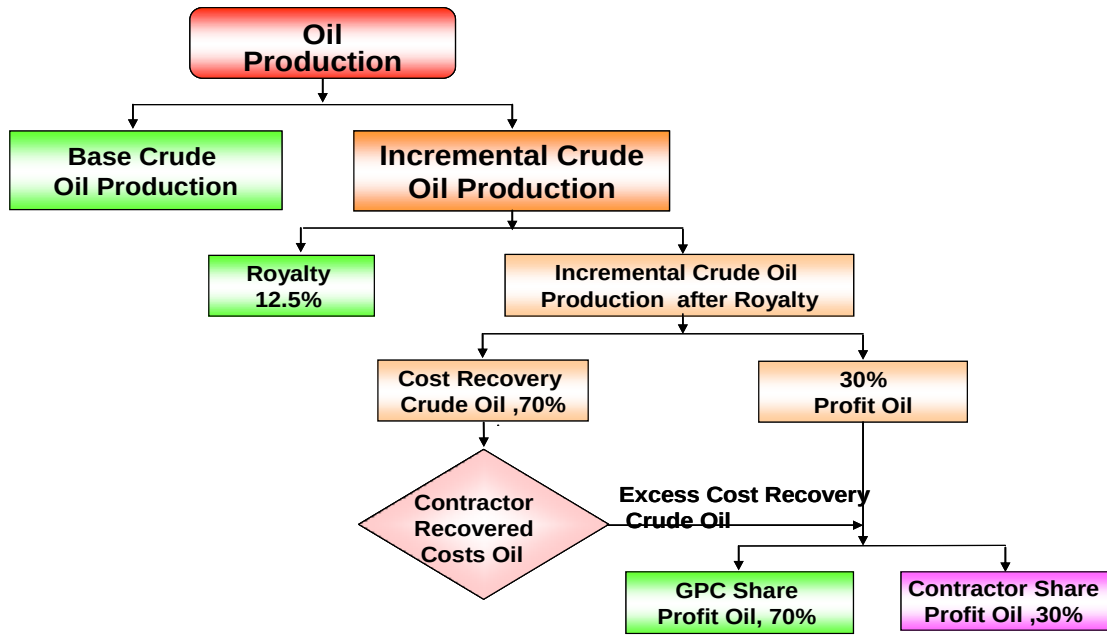
اعتماداً على تقارير مهندسي الإنتاج والعمليات تُحدّد الطاقات الإنتاجية القصوى والممكنة سنوياً، وذلك اعتماداً على خطط الإنتاج المستقبلية وخطط التطوير والحفر والتكاليف المستقبلية المخططة.

ويتم تزويد القسم المالي بتقارير تفصيلية تبين تقديرات الإنتاج المستقبلية (بالبرميل أو بالمتري المكعب للغاز).

لكن لا بدّ من أخذ شروط عقد تقاسم الإنتاج ونسب توزيع الإنتاج بين الحكومة والشركة المستثمرة والمؤسسة العامة للنفط بعين الاعتبار عند حساب حصة الشركة المستثمرة في الإنتاج السنوي المقدّر، حيث في أغلب عقود تقاسم الإنتاج في سورية يتم توزيع الإنتاج بين الشركة المستثمرة والطرف الحكومي على الشكل التالي:



الشكل رقم (3): توزيع الإنتاج بين الشركة المستثمرة والطرف الحكومي بحسب عقود تقاسم الإنتاج
المصدر: من إعداد الباحث.



المصدر: عقد تقاسم الإنتاج بين شركة دبلن الكندية للنفط والمؤسسة العامة للنفط.

الخطوة الرابعة: تحديد أسعار النفط والغاز (Oil & Gas Prices):

عند تقدير أسعار النفط والغاز للإنتاج المقدّر في السنوات القادمة، فإن الأمر يجب أن يكون مبني على افتراضات كثيرة، وذلك من خلال دراسة تغير الأسعار في الماضي والتنبؤ بالظروف الاقتصادية التي قد تؤثر في أسعار النفط والغاز مستقبلاً.

وقد تم عرض العوامل المؤثرة في أسعار النفط والغاز عالمياً في الفصل الرابع.

يجب أن يكون التقدير الأفضل للإدارة، ومثل هذه الأسعار يجب أن يكون لها ارتباط عالٍ مع افتراضات التسعير المستقبلية التي تستعملها الإدارة في عمليات وضع موازناتها طويلة المدى والحصول على المناطق، ويجب أن تكون تقديرات الإدارة من الممكن الاعتماد عليها من خلال العقود الفعلية أو التكهّنات العامة المستقلة. ومع ذلك فالعقود المستقبلية المتاحة في تاريخ التقييم يمكن أن تستخدم لوضع أو عكس الأسعار المتوقعة قصيرة الأجل المعدلة بالنسبة للتفاضلات الأساسية (القاضي وآخرون، 2010 ص277).

هذا وتقوم معظم الشركات بالاستفادة من توقعات الأسعار الصادرة عن المنظمات المهنية المختصة الدولية، مثل الوكالة الدولية للطاقة (IEA)، إدارة معلومات الطاقة

الأمريكية (EIA)، منظمة أوبك (OPEC)، شركات النفط والغاز العالمية مثل إيكسون موبيل (Exxon Mobil) وبريتش بتروليوم (BP) وغيرها.

هذا وينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار نتائج تحليل مستوى الكبريت وكثافة النفط المنتج من الممكن؛ وذلك لأن الإنتاج الذي يحتوي شوائب كثيرة من الكبريت تكون أسعاره أقل من الأسعار العالمية. ويحدد أسعار مبيع النفط مكتب تسويق النفط السوري الذي يقوم باختبار عينات من النفط المنتج وبناءً عليه يتم تحديد سعر المبيع.

في الغالب يتم الاستعانة بشركات أو مخابر عالمية مختصة لتحليل عينات من النفط المنتج وتحديد نسبة الشوائب فيه ومقارنته مع مواصفات خام برنت (Brent) أو خام تكساس (Texas).

الخطوة الخامسة: تحديد حجم التكاليف السنوية المقدرة (Cost and Expenditures Expectations):

بعد تحديد حجم الإنتاج السنوي المقدّر وخطط الحفر والتطوير المستقبلية وكذلك بعد أخذ العمر المتبقي للاستثمار في عقد تقاسم الإنتاج، ينبغي أن تقوم الشركة بتحديد حجم تكاليفها السنوية المقدرة خلال سنوات الإنتاج وذلك بالتفصيل الممكن (مشمولة حجم التكاليف الإنتاجية (التشغيلية)، التكاليف الرأسمالية، المصاريف الإدارية).

يتم تحديد تلك التكاليف بناءً على الظروف والمعلومات المتوفرة في الوقت الحالي وكذلك تقديرات الظروف والأوضاع الاقتصادية أو التكنولوجية أو التسويقية التي قد تفرض نفسها في السنوات القادمة.

كما في حالة أسعار النفط والغاز، فإن التكاليف يجب أن يكون لها أيضاً ارتباط عالٍ مع افتراضات النفقات الرأسمالية والتشغيلية المستقبلية التي تستخدمها الإدارة في عملية وضع موازناتها طويلة المدى.

على الرغم من استفادة الشركة من المعلومات الاقتصادية المتوفرة التي قد تفرض ظروف اقتصادية معينة (مؤشرات تضخم أو أسعار فائدة) في المستقبل، والمعلومات المتعلقة بالتكنولوجيا، إلا أن تقدير التكاليف يرتبط بشكل أكثر ببنية الممكن النفطي

وسهولة الوصول إلى الاحتماليات المبرهنة أو العكس الصعوبات الفنية والجيوفيزيائية التي تفرض نفسها للوصول إلى الاحتماليات.

الخطوة السادسة: تحديد تكاليف الهجر وإعادة الموقع إلى ما كان عليه (Abandonment Cost):

إن تكاليف الهجر وإعادة الموقع إلى ما كان عليه تشكل في أغلب الأحيان قيمة كبيرة تتحملها شركات النفط والغاز عند انتهاء العقد. وبذلك ينبغي إجراء التقديرات المعقولة المبنية على افتراضات وظروف منطقية لتكاليف الهجر وترك المكنم وإعادة الموقع إلى الوضع الذي كان عليه أو الوضع الذي تم الاتفاق عليه في صيغة عقد تقاسم الإنتاج. في معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية، لم يتم الإشارة إلى تكاليف الهجر وإعادة الموقع إلى ما كان عليه، وإنما تم التأكيد على تسليم الحقل بما يحتويه من أصول للطرف الحكومي الممثل بالمؤسسة العامة للنفط (GPC).

❖ في نهاية الخطوة السادسة يصبح بالإمكان تحديد صافي التدفقات النقدية السنوية المستقبلية خلال عمر الاستثمار وذلك من خلال طرح التكاليف المقدرة (الرأسمالية والتشغيلية) من العائدات السنوية المقدرة.

وبذلك يصبح جدول حساب صافي التدفقات النقدية المستقبلية على الشكل التالي:

الجدول رقم (4): نموذج حساب صافي التدفقات النقدية المستقبلية

الفصل الثاني: محاسبة انخفاض القيمة، مفهوماً، مؤشراتهما، والنموذج المقترح لقياس انخفاض القيمة

20X6	20X5	20X4	20X3	20X2	20X1	البيان
						حجم الإنتاج السنوي المقدّر (الإجمالي)
						يطرح منه:
						حصة الطرف الحكومي 12.5%
						كميات نفط الأساس (BCP)
						حجم الإنتاج القابل للتقاسم
						حصة المقاول (نفط استرداد التكلفة)
						حصة المقاول (نفط الربح)
						إجمالي حصة المقاول من الإنتاج السنوي المقدّر
						أسعار مبيع النفط المقدّرة
						إجمالي عائدات النفط (حصة المقاول)
						يطرح منه:
						التكاليف التشغيلية السنوية (OPEX)
						التكاليف الرأسمالية السنوية (CAPEX)
						صافي التدفقات النقدية السنوية (FCF)*

المصدر: من إعداد الباحث.

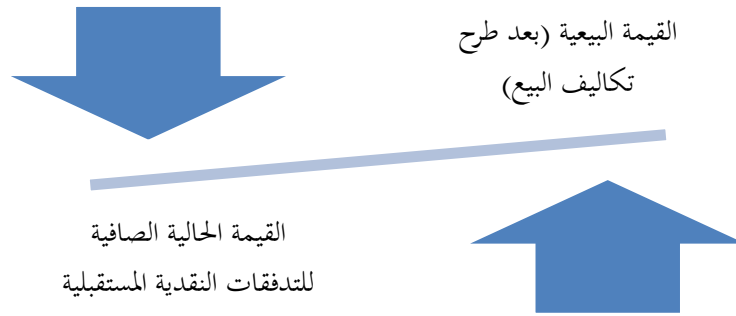
*صافي التدفقات النقدية السنوية (Free Cash Flow): لقد تم حساب صافي التدفقات النقدية الصافية وذلك دون طرح أي ضرائب دخل من عائدات المقاول، ذلك لأن عقود تقاسم الإنتاج في سورية قد أعفت المقاول (الشركة المستثمرة) من ضرائب الدخل في سورية.

المرحلة الرابعة: تحديد معدل خصم التدفقات النقدية (Discounted Rate):

معدل الخصم يستخدم لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية السنوية الصافية، ويؤثر سعر (أو معدل) الخصم المستخدم كثيراً في القيمة الحالية للتدفقات النقدية السنوية الصافية. لذلك لا بد من الاهتمام كثيراً في سعر الخصم الذي سيتم استخدامه. فقد اختلفت المراجع والممارسة العملية في شركات النفط والغاز بين استخدام معدل ثابت وهو 10% كما هو الحال في معظم شركات النفط العالمية وبين استخدام أكثر من سعر خصم مثل (5% و 10% و 15%) معاً كما هو معتمد في المعايير الكندية، وهناك من استخدم (WACC) "وسطي كلفة رأس المال المرجح". وعموماً ترك الأمر للشركة لاختيار سعر الخصم الذي تراه عادلاً والذي يمثل تكلفة رأسمالها المستثمر في المشروع. يرى الباحث استخدام أكثر من معدل خصم (5% و 10% و 15%) بما يتوافق مع النشرة رقم (51 - 101 NI) الكندية قد يكون أقرب للدقة في حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ذلك لمعرفة حساسية قيمة الأصول طويلة الأجل للانخفاض عند كل سعر خصم.

المرحلة الخامسة: تحديد انخفاض قيمة الأصل:

في هذه المرحلة يتم مقارنة القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل (بعد خصم مخصص النفاذ والإطفاء "Depletion and Amortization" وبعد خصم خسائر انخفاض القيمة السابقة (Impairment Loss)، مع القيمة القابلة للاسترداد. يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد من خلال الاختيار بين سعر البيع (مطروحاً منه تكاليف البيع) والقيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية) أيهما أكبر. ونظراً لصعوبة تحديد أسعار البيع للمكامن النفطية التي تمتلك طبيعة خاصة بذاتها وبشروطها العقدية الخاضعة لعقود تقاسم الإنتاج فإنه في أغلب الأحيان يتم اللجوء للقيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية.



الشكل رقم (4): المقارنة بين القيمة البيعية والقيمة الاستعمالية لاختيار إيهما أكبر
المصدر: من إعداد الباحث.

❖ لا بد من الإشارة إلى أن الإطار المقترح هدف إلى قياس الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل عند تجاوز القيمة الدفترية للقيمة القابلة للاسترداد، لكن من الممكن أيضاً استخدام الإطار في قياس عكس خسارة انخفاض القيمة (Impairment Reverse) ذلك عند ظهور مؤشرات تعاكس مؤشرات انخفاض قيمة الأصول المذكورة في النموذج المقترح، وبتطبيق نفس المراحل الخمسة يمكن حساب عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل بما يتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

الفصل الثالث

التدقيق الخارجي ومسؤولياته في تدقيق التقديرات المحاسبية
External Audit and Its Responsibilities in Audit the
Accounting Estimations

❖ تمهيد:

يتناول هذا الفصل مسؤوليات مدقق الحسابات بحسب معايير التدقيق الدولية، مفهوم معايير التدقيق الدولية، نشأتها والمنظمات المعنية بإصدارها، كما عرض الفصل تلخيص لأرقام وعناوين معايير التدقيق الدولية الصادرة.

في المبحث الثاني جرى استعراض واقع تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز، ومن ثم استعراض ملخص عن معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتدقيق التقديرات المحاسبية.

وقد قُسم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية.

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية

1.1.3. المقدمة:

إن التدقيق واحد من الأساليب الفعالة في تعزيز حوكمة الشركات منذ القدم، نظراً لما تحققه الحوكمة من شفافية وعدالة ومحاسبة تنعكس على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على مرّ العصور (القاضي، 2017، ص33).

بالرجوع إلى نشأة التدقيق نجد بأن التدقيق رافق الحضارة الإنسانية منذ نشوئها. وكان التدقيق معنياً بالبحث عن الغش أو الخطأ في العصور الوسطى وبداية عصر الرأسمالية، إذ كانت المشروعات بسيطة تغلب عليها المشروعات الفردية أو شركات التضامن.

إلا أن الثورة الصناعية وما أنتجته من تكنولوجيا حديثة أدت إلى الاعتماد على الشركات المساهمة التي تمكنت من استقطاب رؤوس الأموال من أعداد كبيرة من المساهمين اللذين لا يعرف بعضهم بعضاً، ولا يتمكنون من إدارة الشركة مباشرة، مما يضطرهم إلى انتخاب إدارة متخصصة تتولى تسيير الشركة المساهمة بالنيابة عن المساهمين، مما جعل الشك يزحف إلى نفوس المساهمين حول نزاهة الإدارة وعدم تلاعبها بأموالهم وخروجها عن القرارات التي يتخذونها في اجتماعاتهم السنوية.

مما أدى إلى ضرورة تكليف مدقق مؤهل ومستقلّ لتدقيق القوائم المالية التي تعدّها الإدارة وتقديم تقرير بذلك إلى المساهمين وغيرهم من المستفيدين من القوائم المالية. وقد أدى هذا الوضع إلى توسع المنظمات المهنية لينضم إليها معظم المحاسبين القانونيين رغبة في تحسين ثقافتهم من جهة وحرصاً على قيام المنظمات المهنية بالدفاع عن أعضائها قبل جماعات الضغط الأخرى في المجتمع الرأسمالي من جهة أخرى.

وقد حرصت المنظمات المهنية على وضع أدبيات السلوك المهني للمدققين ومعايير مهنية ليمارس التدقيق على أساسها من جهة أخرى ضمن إطار القوانين والأنظمة التي كانت تحرص على ضرورة تعيين مدقق مستقل لحسابات الشركات المساهمة لحماية المساهمين وغيرهم من المهتمين في القوائم المالية، كما وضعت هيئات الأوراق المالية معايير للإفصاح

بهدف حماية المستثمرين ونشر جو من الشفافية والاستقرار في الأسواق المالية (القاضي، 2017، ص7-9).

في عام 1977 قامت المنظمات المهنية وجمعيات المحاسبين القانونيين بتأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي هدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير مؤسسات وأسواق مالية واقتصادات قوية متطورة، ذلك من خلال إصدار تقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة والمساءلة، تساعد في تطوير مهنة المحاسبة وإيصال المعلومات الهامة ذات القيمة للمؤسسات المالية في أنحاء العالم (IFAC, Introduction, 2018, P3). ولغاية تاريخه أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عدداً كبيراً من معايير التدقيق والتأكيد الدولية بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني والأخلاقي. (IFAC, Introduction 2018, P9). الغاية من هذه المعايير الدولية تقديم إرشادات وتوجيهات لمدققي الحسابات للعمل بها في تكوين الرأي حول عدالة البيانات المالية، وقد تطورت معايير التدقيق الدولية تبعاً لتطور الشركات الخاضعة للتدقيق وتعقيد إجراءات العمل فيها (القاضي، 2017، ص117). على الرغم من أن معايير التدقيق الدولية قد جاءت عامة وتخص جميع الشركات من كافة القطاعات إلا أن المدقق قد تحمّل مسؤولية التأكد من التزام الشركات بالإطار المحاسبي أو القانوني الذي تعمل به تلك الشركات، وبالتالي أصبح المدقق مسؤولاً عن التأكد من تطبيق الشركة لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية أو أي معايير أخرى ملزمة بموجب القوانين والتشريعات (أرينز وآخرون، 2002، ص63).

اعتماداً على ذلك، فإن مسؤوليات مدقق الحسابات في تدقيق محاسبة انخفاض القيمة يمكن عرضها في معايير التدقيق الدولية، من خلال الجوانب التالية:

- أ- التأكد من عدالة البيانات المالية بحسب الإطار التمهيدي لمعايير التدقيق الدولية.
- ب- التأكد من سلامة تطبيق الإطار المحاسبي أو المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية بحسب الإطار التمهيدي لمعايير التدقيق الدولية.
- ت- التأكد من سلامة تقديرات الإدارة الحالية والمستقبلية بحسب معيار التدقيق رقم (540).
- ث- التأكد من سلامة تقديرات الإدارة في استمرارية المنشأة بحسب معيار التدقيق رقم (570).

- ج- التأكد من قياس وإفصاحات القيمة العادلة بحسب معيار التدقيق رقم (545).
- ح- التقرير عن التحفظات والأمر التي تلفت انتباه المدقق بحسب معيار التدقيق رقم (705).

2.1.3. معايير التدقيق الدولية:

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى (IFAC, Introduction, 2018, p78). ويتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية. كذلك يتم تطبيقها، بعد تكييفها حسب الضرورة، عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة.

إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة (IFAC, Introduction, 2018, P78).

عرّف أليفين أرينز وجيمس لوبك معايير التدقيق الدولية على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق (أرينز وآخرون، 2002، ص40).

كما عرّفها أبو غزالة بأنها قواعد وأصول مكتوبة لممارسة مهنة التدقيق يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعد وأصول ممارستها حيثما لزم (معايير التدقيق الدولية، 2008، ص5).

عرّفها عبدالوهاب على أنها مطالب أساسية ملزمة التطبيق لضمان جودة أداء مقبول ومطلوب لتحقيق الأهداف المحددة (الصبان وآخرون، 2002، ص20).

و عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية

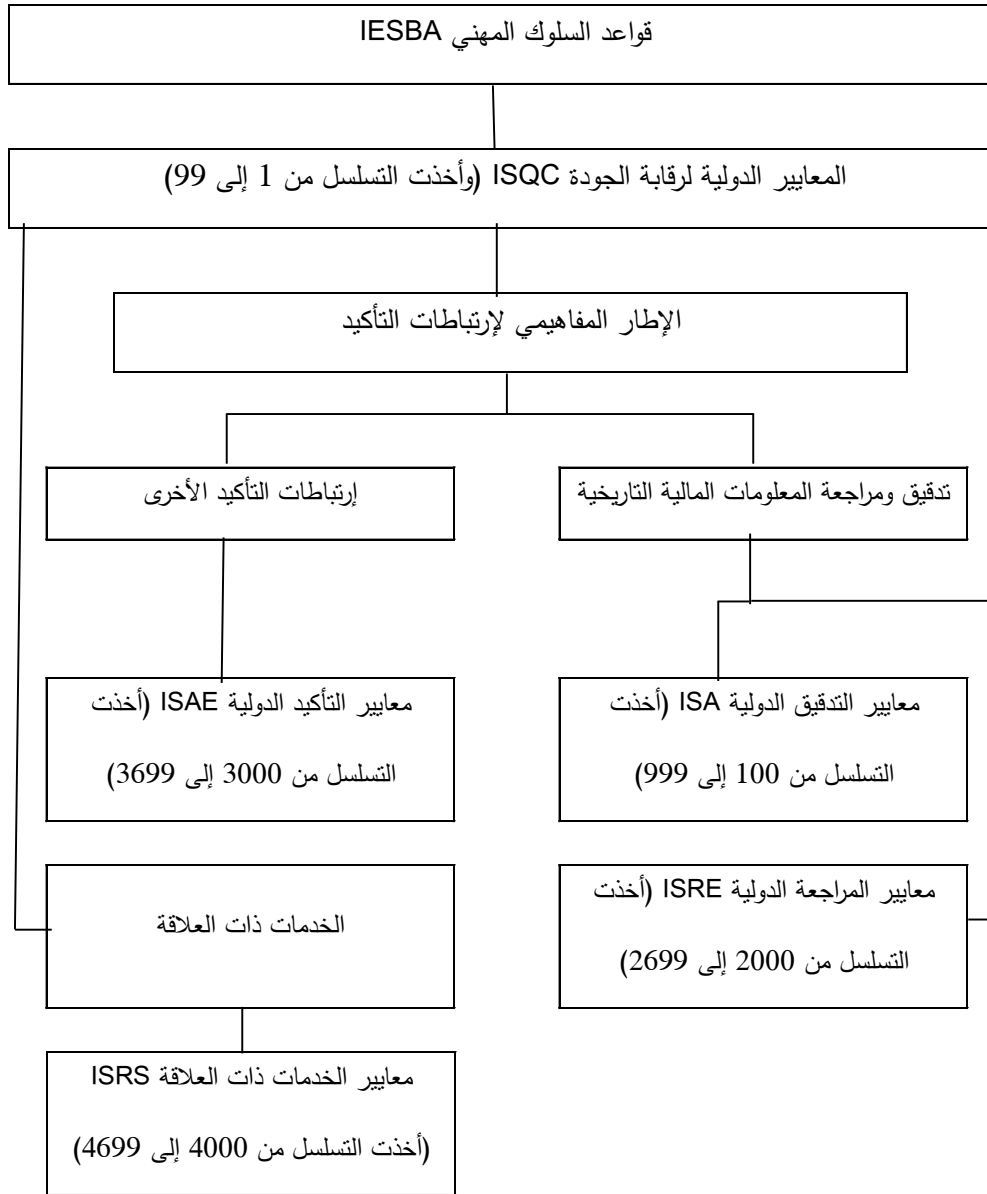
التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي" (القاضي وآخرون، 2014، ص 25).

إن التطور في مفاهيم وإجراءات المحاسبة وخاصة الانطلاق من استخدام التكلفة التاريخية إلى أسس قياس أخرى مثل القيمة القابلة للاسترداد أو القيمة العادلة أو القيمة الجارية / الحالية أو السوقية وغيرها، كان له الأثر الواضح في تطور معايير التدقيق الدولية، والتركيز على مفاهيم التقدير ومخاطر التقدير وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وقياس استمرارية المنشأة في ضوء تقديرات الإدارة، والتمييز بين التقديرات المعقولة والتقديرات غير المعقولة وبذل الجهود في التأكد من سلامة إجراءات الإدارة والالتزام بالإطار المحاسبي المعتمد.

تصدر معايير التدقيق الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) والتي كانت تعرف سابقاً باسم لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) (القاضي وآخرون، 2014، ص 58).

يمكن عرض هيكل معايير التدقيق والتأكيد الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على الشكل التالي:

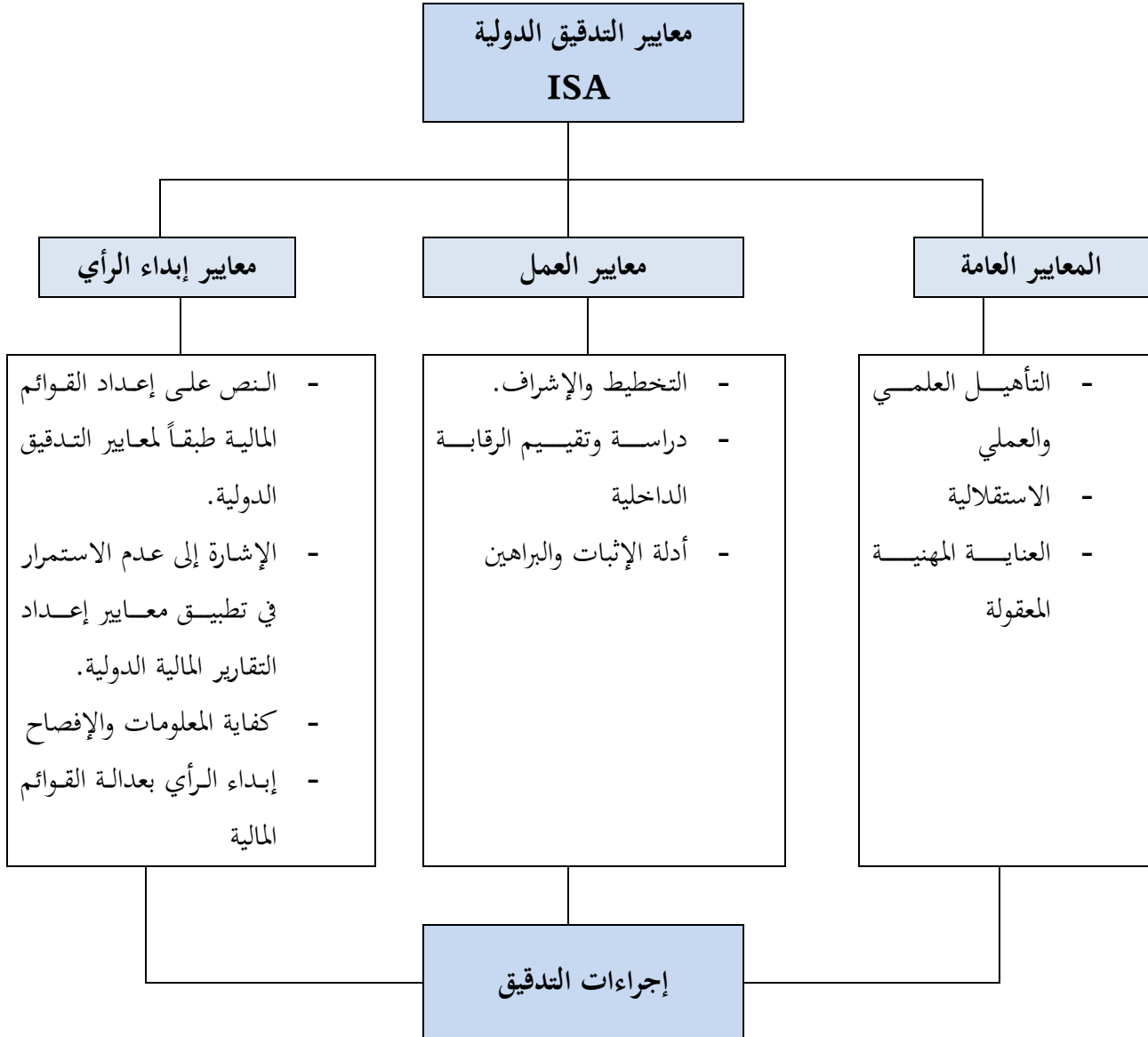
الشكل رقم (5): هيكل معايير التدقيق والتأكيد الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين



المصدر: IFAC, 2018, P9.

لقد قُسمت معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي على النحو التالي (القاضي وآخرون 2014، ص 25):

الشكل رقم (6): تقسيم معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي



المصدر: أصول المراجعة 1، منشورات جامعة دمشق، 2014.

إن معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير يمكن عرضها في شكل إطار بحيث يتم تقسيمها إلى مجموعات، كل مجموعة تختص بأمور معينة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (5): معايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199)	100	مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
	110	إطار المصطلحات.
	120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)	200	الأهداف العامة لعمل المدقق الخارجي المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.
	210	الاتفاق على شروط التعيين.
	220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
	230	توثيق التدقيق.
	240	مسؤولية المدقق الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.
		النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.
	250	الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).
	260	الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
	265	
المجموعة الثالثة: تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة (300-499)	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
	315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
		الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
	320	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.
	330	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشآت أخرى.
	402	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.

	450	
أدلة التدقيق.	500	المجموعة الرابعة: أدلة
أدلة التدقيق (اعتبارات محددة لبنود مختارة).	501	التدقيق
المصادقات الخارجية.	505	(500- 599)
التدقيق أول مرة (الأرصدة الافتتاحية).	510	
الإجراءات التحليلية.	520	
العينات الإحصائية في التدقيق.	530	
التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.	540	
الأطراف ذات العلاقة.	550	
الأحداث اللاحقة.	560	
استمرارية المؤسسة.	570	
التأكيدات الكتابية.	580	
اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدقي عناصر تلك البيانات)	600	المجموعة الخامسة:
استخدام عمل المدقق الداخلي.	610	الاستفادة من عمل
استخدام عمل الخبير.	620	الآخرين
		(600- 699)
تكوين الرأي وتقديم تقرير المدقق الخارجي.	700	المجموعة السادسة: نتائج
الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	701	التدقيق والتقرير
تعديلات الرأي في تقرير المدقق الخارجي المستقل.	705	(700- 799)
الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرة الأمور الأخرى في تقرير المدقق الخارجي المستقل.	706	
المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).	710	
مسؤولية المدقق الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في	720	

البيانات المالية المدققة.		
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقاً لأطر عمل للأغراض الخاصة.	800	المجموعة السابعة : اعتبارات خاصة بتدقيق
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالية.	805	عناصر وبنود محددة (800- 899)
تقرير المراجع الخارجي عن ملخص البيانات المالية.	810	
إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك.	1000	المجموعة الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1000- 1100)
مهام مراجعة (الاطلاع) على البيانات المالية.	2400	المجموعة التاسعة : المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2000- 2699)
مهام تأكيدية أخرى غير الاطلاع وتدقيق البيانات.	3000	المجموعة العاشرة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3000- 3699)
فحص المعلومات المالية المستقبلية.	3400	
التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.	4400	المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4000- 4699)
التكليف لتحضير البيانات المالية.	4410	

المصدر: IFAC, 2018, P4.

المبحث الثاني: مسؤوليات مدقق الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية:

1.2.3. تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز:

إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة، في جميع الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدفعاته النقدية (القاضي وآخرون، 2014، ص 129).

طالما أن معيار المحاسبة الدولي رقم 36 يختص بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، فلا شك بأن التأكد من تطبيق المعيار يقع على عاتق مدقق الحسابات. وفي الأمور الفنية التي لا يملك المدقق الخبرة الفنية فيها ينبغي عليه الاستعانة بالخبراء والمختصين بما يتفق مع معيار التدقيق الدولي رقم (620).

نظراً لأهمية قياس انخفاض القيمة والإفصاح عنها في شركات إنتاج النفط والغاز فقد اهتم مدققو الحسابات بإدراج فقرة مستقلة عن مسؤولياتهم في تدقيق انخفاض قيمة الأصول في تقارير التدقيق الخارجي ضمن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في معظم شركات إنتاج النفط والغاز العالمية. فيما يلي نعرض نماذج عن فقرة تدقيق انخفاض قيمة الأصول في تقارير التدقيق الخارجي للشركات العالمية:

أولاً: تقرير EY الصادر عن تدقيق شركة بريتيش بتروليوم (BP) عن عام 2015:

الجدول رقم (6): فقرة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة BP عن عام 2015

الخطر	الاستجابة للخطر	ما توصل إليه التدقيق
الانخفاض الحاد في الأسعار الحالية والمستقبلية للنفط والغاز خلال عام 2015، وأثارها على القيمة القابلة للاسترداد للأصول	لقد قمنا بتوسيع إجراءات عملنا المخططة، مستخدمين خبراء التقييم في شركة EY بشكل أكثر لتقييم الافتراضات المستخدمة في اختبار انخفاض القيمة، من أهم هذه الافتراضات كانت تقديرات أسعار النفط والغاز المستقبلية ومعدلات الخصم. كما تم التركيز على تقديرات الاحتياطات والموارد التي تم الإفصاح عنها.	إن تقديرات أسعار النفط المستخدمة في شركة BP هي متوافقة مع تلك الموجودة في الصناعة في هذا الوقت. إن الانخفاض في سعر الخصم قبل الضريبة من 12% إلى 11% وكذلك انخفاض سعر الخصم بعد الضريبة من 8% إلى 7% كان متوافقاً مع تقديراتنا.
	للاستجابة لهذا الخطر، فقد قمنا ومن خلال تخصيص فريق مختص في 14 موقع تقييم اختبار انخفاض قيمة الأصول والقيام بما يلي:	اعتماداً على إجراءاتنا فإننا نعتقد بأن مصروف انخفاض القيمة الذي تم الاعتراف به هو ملائم.
	1. قمنا باختبار الرقابة الداخلية المصممة في تقييم القيمة القابلة للاسترداد للأصول الملموسة وغير الملموسة.	اعتماداً على إجراءاتنا فإننا نعتقد بأن الانخفاض في قيمة المناطق قد سجل بشكل ملائم والقيم الباقية القابلة للاسترداد هي معقولة وملائمة.
	2. قمنا بفحص المنهجية المستخدمة من قبل الإدارة في قياس القيمة القابلة للاسترداد وتحديد وحدات توليد النقد ومدى تطابق إجراءات ومنهجية الإدارة مع معايير المحاسبة الدولية.	
	3. قمنا باختبار معقولة تقديرات الإدارة المستخدمة في ضوء تقديرات الأسعار المستقبلية، وموزانات التكاليف التخطيطية. وقمنا بإجراء تحليل الحساسية لنموذج التدفقات النقدية المستخدم.	
	4. بالتعاون مع خبراء EY في التقييم، قمنا باختبار تقديرات الإدارة المستخدمة ومدى معقولة سعر الخصم في حساب القيمة الحالية، أخذين بالاعتبار معدل الخصم الخالي من المخاطر وكذلك معدلات الفائدة في البلد، مع مراعاة معدلات الخطر في الأسواق العالمية.	
	5. قمنا بالتأكد من اكتمال الاعتراف بمصروف انخفاض القيمة في البيانات المالية الختامية، وفيما إذا كانت متطابقة مع اختبارات انخفاض القيمة التي تم إجراؤها.	

المصدر: التقرير السنوي لشركة BP، 2015، ص 97.

وقد جرى تكرار نفس الفقرة مع إضافات بسيطة في تقرير التدقيق لشركة BP عن عام 2016.

ثانياً: تقرير BDO الصادر عن تدقيق شركة (JKX) الروسية في عام 2018:

الجدول رقم (7): فترة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة JKX عن عام 2018

الخطر	الاستجابة للخطر	ما توصل إليه التدقيق
القيمة القابلة للاسترداد لأصول النفط والغاز	قمنا بفحص أوراق الإدارة بخصوص مؤشرات انخفاض القيمة، وقمنا بمراجعة اختبار انخفاض القيمة الذي قامت به الإدارة. وقمنا بتقييم ملائمة وحدات توليد النقد المحددة من الإدارة مع المعايير المحاسبية ذات العلاقة.	إن عدم تحميل المجموعة أي مصاريف انخفاض قيمة في عام 2018 هي مدعومة بالنماذج المستخدمة.
	قمنا بتقييم نموذج التدفقات النقدية المخصومة وإجراء عدد من المعالجات الفنية التي تختبر دقة واكتمال النموذج المستخدم من الإدارة. قمنا بتقييم أسس الاعتراف المستخدمة في نموذج اختبار انخفاض القيمة مع المعايير المحاسبية، مع التوقعات ومنهجية التقييم.	وإن تقديرات واحكام الإدارة المستخدمة في بناء التوقعات هي معقولة، ذلك على الرغم من أن القيمة القابلة للاسترداد تبقى حساسة للتغيرات في المدخلات الرئيسية وخاصة أسعار النفط والغاز، معدلات اسعار الصرف، واسعار الخصم.
	قمنا بمقارنة الأداء الفعلي لوحداث توليد النقد مع الموازنات المخططة. بشكل حذر قمنا باختبار نموذج القيمة الحالية المستخدم (NPV)، مركزين على ملائمة التقديرات المستخدمة ومصدر هذه البيانات والأدلة، وخاصة تقديرات أسعار النفط والغاز، معدلات أسعار الصرف، معدلات الإنتاج، تكاليف التشغيل والتطوير، وأسعار الخصم.	
	قمنا بمقارنة تقديرات أسعار النفط والغاز في أوكرانيا مع الأسعار الحالية، البيانات المتوفرة، وتوقعات الأسواق في روسيا. وتم أخذ توقعات أسعار التضخم على الأسعار التعاقدية.	
	قمنا بمقارنة تقديرات الاحتياطيات المستخدمة في النموذج مع قوائم الاحتياطيات المعدة من قبل مهندسي الاحتياطيات المستقلين. قمنا بالاجتماع مع مهندسي الاحتياطيات الداخليين ومناقشة افتراضاتهم الرئيسية ومعدلات الخطر المترتبة على كل افتراض وأسس تغيير تلك الافتراضات عند تقدير كميات الاحتياطيات.	
	قمنا بمراجعة تحليل الحساسية الذي استخدمته الإدارة، وتقييم مدى معقولية مدخلات تحليل الحساسية.	
	قمنا باستخدام مختصي تقييم لمراجعة منهجية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة.	
	قمنا بمراجعة الإفصاح في القوائم المالية وخاصة ما يتعلق بالافتراضات الرئيسية المستخدمة في تقييم القيمة القابلة للاسترداد. وتغيير تلك الافتراضات عند الضرورة لتصبح متوافقة مع المعايير المحاسبية المطبقة.	

المصدر: التقرير السنوي لشركة JKX الروسية، 2018، (ص73).

ثالثاً: تقرير EY الصادر عن تدقيق شركة (Eni) الإيطالية في عام 2018:

الجدول رقم (8): فقرة تدقيق انخفاض القيمة في تقرير التدقيق لشركة Eni عن عام 2018

تم اعتبار القيمة القابلة للاسترداد للأصول الملموسة وغير الملموسة من الأمور الرئيسية في التدقيق بسبب حجم التقدير المستخدم في حساب التدفقات النقدية المستقبلية. إن الافتراضات المستخدمة في تقدير أسعار النفط والغاز، الإنتاج، تكاليف التشغيل والاستثمارات هي الأكثر حساسية من وجهة نظر التدقيق.	الخطر
استجابة للخطر أعلاه، فقد قمنا بإجراءات التدقيق التالية: 1. فهم الإجراءات المتبعة في تقييم القيمة القابلة للاسترداد للأصول. 2. تقييم تصميم وفعالية الرقابة الداخلية. 3. تقييم الافتراضات المستخدمة في النموذج. وكذلك تقييم منهجية التقييم المستخدمة، وخاصة المنهجية المستخدمة في المجموعة عند تقدير أسعار النفط والغاز على المدى الطويل والمتوسط. ومقارنة تلك الأسعار مع الأسعار المتوفرة في السوق ومع تحليلات المختصين. 4. تقييم افتراضات الإدارة عند تقييم القيمة القابلة للاسترداد للأصول الملموسة وغير الملموسة ومدى مطابقة تلك الافتراضات مع تقديرات احتياطات النفط والغاز. 5. لأن تقديرات القيمة الحالية تتأثر بالظروف البيئية للبلدان التي تتواجد فيها الاستثمارات، فقد قمنا بالحصول على معلومات اقتصادية ومالية حول تلك البلدان، وتقييم الوضع الحالي والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ومقارنتها مع التقديرات المستخدمة من قبل الإدارة، وكذلك مع تلك التي كانت عليها في السنوات السابقة.	الاستجابة للخطر

المصدر: التقرير السنوي لشركة Eni الإيطالية، 2018، (ص 253).

ومن أهم الأمور الرئيسية في تقارير تدقيق مجموعة شل (توتش رويال) الهولندية هي:

1. تقدير احتياطات النفط والغاز.
2. تقدير القيمة القابلة للاسترداد لأصول الاستكشاف والإنتاج، الشهرة، والمناطق المشتركة.
3. تقدير تكاليف الهجر والإزالة.
4. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وتقييمها (Shell, Annual Report, 2016, P105).

ولأهمية محاسبة انخفاض القيمة وقياس خسائر انخفاض القيمة تكاد لا تجد تقرير تدقيق يخص شركة نفطية (في الدول التي تطبق معايير التدقيق الدولية) من فقرة رئيسية عن تدقيق تطبيق محاسبة انخفاض القيمة. أما الدول التي لا تطبق معايير التدقيق الدولية وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية فقد ورد الإفصاح عن تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في متن إيضاحات القوائم المالية دون أن ترد ك فقرات تدقيق رئيسية في تقارير التدقيق الخارجي.

إن الصعوبة الرئيسية في تدقيق محاسبة انخفاض القيمة هو اعتماد محاسبة انخفاض القيمة على التقديرات بشكل كبير، وقد تكون تلك التقديرات صادرة عن الإدارة في الشركة أو تقديرات منظمات مهنية أو هيئات حكومية (PwC, 2017, P89). ويمكن تلخيص أهم تلك التقديرات على الشكل التالي:

- 1- تقدير حجم الاحتياطيات النفطية المبرهنة والممكن إنتاجها.
 - 2- تقدير أسعار النفط والغاز المستقبلية.
 - 3- تقدير التكاليف المتوقعة (طيلة مدة العقد) لاستخراج الاحتياطيات المبرهنة والممكن إنتاجها والتي قد تأخذ فترات لا تقل عن عشرين عاماً.
 - 4- تقدير حصة الشريك الأجنبي في عقود تقاسم الإنتاج وذلك بعد طرح حق الحكومة وحصة الطرف المحلي.
 - 5- تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول طويلة الأجل الملموسة التي يقل عمرها الإنتاجي عن عمر العقد.
 - 6- تقدير الظروف الاقتصادية ومعدلات الفائدة والتضخم وأسعار الخصم.
- ولا شك أن هذه التقديرات إنما تخضع للكثير من الجهد والافتراضات الجيولوجية والجيوفيزيائية والاقتصادية والتكنولوجية التي قد تتغير بين الحين والآخر بسبب التبدلات السياسية والاقتصادية أو التغيرات في أسعار النفط والغاز. كما أن تقدير التكاليف المتوقعة لاستخراج الاحتياطيات المبرهنة إنما تتغير بتغير تكاليف الإنتاج وأسعار المعدات والتكنولوجيا وتطورها (Brock, 2005, p151).

ثم إنه وعلى الرغم من ظهور صيغ عقود تقاسم الإنتاج منذ عقود، إلا أنه ما تزال هذه العقود في الدول النامية غير مكتملة وكثيراً ما تكون ناقصة في بنودها الأمر الذي يتطلب إدخال تعديلات عليها (عمر، 2019، ص13).

وفي ظل جميع هذه المتغيرات والتحديات لا شك أن المدقق الخارجي سوف يعاني من تحديات جمة عند تدقيقه لشركات إنتاج النفط والغاز. وبذلك يحتاج المدقق إلى الحكم الشخصي المبني على الخبرة وتقدير الخطر المتأصل في كل حساب وزيادة تقديره للخطر المتأصل لتلك الحسابات المعتمدة على التقديرات، واستخدام المختصين والخبراء في الجوانب الفنية (Arens, 2014, p265).

حيث لوحظ في عام 2016 أن شركة بريتش بتروليوم (BP) قد قامت بعكس خسارة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بمقدار 2.2 مليار دولار أمريكي/ وذلك بعد اعترافها بخسائر انخفاض قيمة بلغت 6.3 مليار دولار أمريكي/ في عام 2014 بسبب الانخفاض الحاد في أسعار النفط والغاز (BP, 2016, P26). وقد غيرت بريتش بتروليوم من استخدام معدل خصم 11% في حساب التدفقات النقدية الصافية في عام 2015 إلى 9% في عام 2016 (BP, 2016, p115).

2.2.3. مسؤولية مدققي الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية بحسب معايير التدقيق الدولية:

حدّد معيار التدقيق الدولي رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" مسؤوليات مدقق الحسابات في تدقيق التقديرات المحاسبية على الشكل التالي:

1- التأكد فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية هي معقولة.

2- التأكد من الإفصاح الكافي في القوائم المالية حول تلك التقديرات المحاسبية.

وقد حدد المعيار 540 بعض الإجراءات التي ينبغي على مدقق الحسابات القيام بها في تقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية في التقديرات المحاسبية:

(1) إن التقديرات المحاسبية متوافقة مع متطلبات إطار إعداد القوائم المالية المعتمد في المنشأة.
(2) كيفية تقييم الإدارة للعمليات والأحداث والظروف التي تتطلب التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية. ومن خلال فهم هذه الظروف والأحداث ينبغي على المدقق الاستفسار من الإدارة عن التغيرات في الظروف التي أدت إلى تعديل التقديرات المحاسبية.

(3) كيفية قيام الإدارة بقياس التقديرات المحاسبية والبيانات التي تم الاعتماد عليها، والتي تتضمن:

- أ- الطريقة والنماذج (المعادلات) التي تم أخذها بالاعتبار عند قياس التقديرات المحاسبية.
- ب- الرقابة الداخلية على عملية التقديرات المحاسبية.
- ت- فيما إذا لجأت الشركة إلى خبير في المجال.
- ث- الافتراضات التي قامت عليها التقديرات المحاسبية.
- ج- فيما إذا كان هناك أي تعديلات في طريقة التقدير عن الفترات السابقة، والاستفسار عن السبب في ذلك.

ح- الاستفسار عن طريقة تقييم الإدارة لآثار التقديرات غير المؤكدة
(ISA No. 540, 2018, P499).

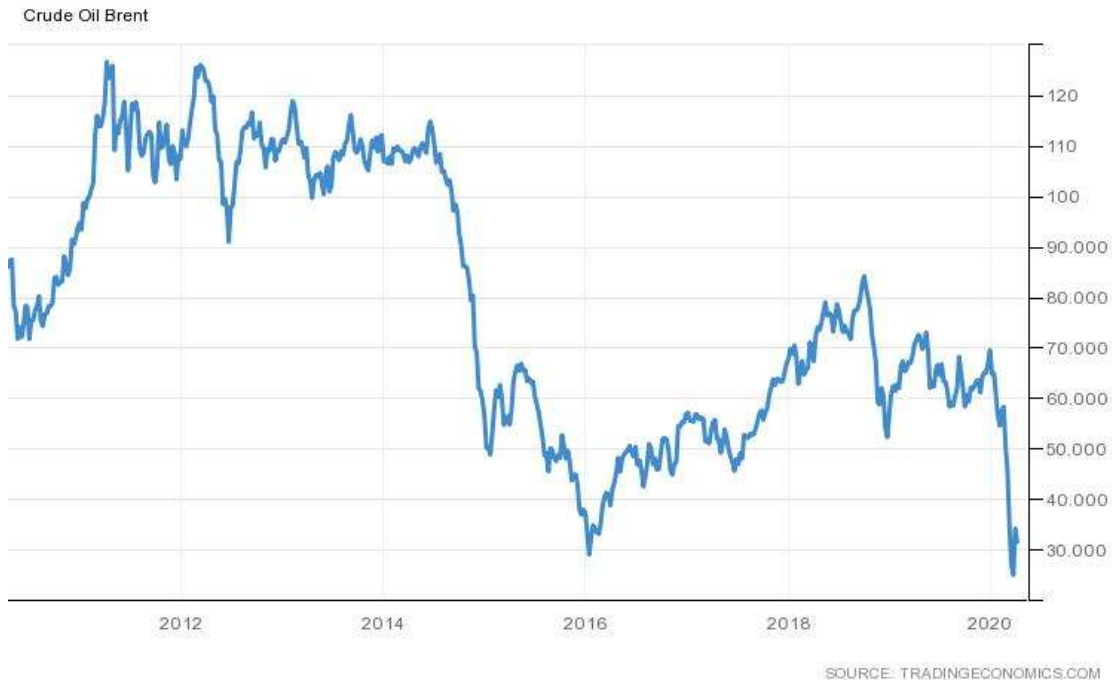
وقد طالب معيار التدقيق الدولي 540 الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 315 في فهم المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها. وقد أكد المعيار 315 على ضرورة أن يشمل فهم المدقق للأمور التالية:

1. الصناعة والقوانين التي تنظم عمل تلك الصناعة بالإضافة الى العوامل الخارجية الأخرى وخاصة إطار إعداد القوائم المالية المعتمد لتلك الصناعة.
2. طبيعة المنشأة، والتي تتضمن:

- أ- عمليات المنشأة.
- ب- هيكل الملكية والحوكمة.
- ت- أنواع الاستثمارات في المنشأة، بما في ذلك الاستثمارات في منشآت أخرى لأغراض معينة.
- ث- طريقة عمل الشركة وتمويلها، وذلك لإمكانية المدقق على فهم تصنيفات الحسابات وأرصدة الحسابات والإيضاحات المتوقعة في القوائم المالية.
- ج- السياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة في الشركة، بما فيها أسباب تغيير تلك السياسات. وينبغي على المدقق تقييم ملاءمة السياسات والإجراءات المطبقة وفيما إذا كانت متوافقة مع أعمال الشركة وإطار معايير المحاسبة المطبق في تلك الصناعات.
- ح- أهداف المنشأة واستراتيجياتها وتقييم مخاطر الأعمال التي قد تؤدي إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- خ- قياس ومراجعة نتائج الشركة وأداء عملياتها (ISA No. 315, 2018, P285).
- هذا وعلى الرغم من أن معايير السلوك الأخلاقي للمدققين قد منع قبول أي مهام لا يملك المدقق الخبرة الكافية حولها، إلا أنه لا يخفى ما للصناعة وطبيعتها وطبيعة العمليات فيها من تحدٍّ كبير على المدقق لفهمها، وقد طالبت معايير السلوك الأخلاقي باللجوء إلى التدريب المهني الكافي حول المهمات التي يقوم المدقق بتدقيقها أو اللجوء إلى الخبرات والمستشارين عند الحاجة (IFAC, 2017, P541).
- إن التقديرات المحاسبية لا تكون دائماً على شكل بنود في القوائم المالية، وإنما قد تكون تقديرات إدارية تخص استمرارية المنشأة أو سيولة المنشأة وتطورها. وقد حددت معايير التدقيق الدولي في المعيار 570 مسؤوليات مدقق الحسابات في التأكد من استمرارية المنشأة (ISA No. 570, 2018, 581).
- وبالرغم من سياسات الحيطة والحذر المعتمدة في قياس التقديرات إلا أنه في كثير من الأحيان قد يقف المدقق عاجزاً عن تقييم معقولية تقديرات الإدارة بصورة معقولة (جربوع، 2005، ص8)، فمثلاً:

1. من الصعوبة تقييم تقديرات أسعار النفط والغاز في الفترات القادمة، ففي المخطط أدناه يمكننا بيان التغيرات الكبيرة في أسعار النفط والغاز.

الشكل رقم (7): متوسط سعر برميل خام برنت خلال السنوات العشر الأخيرة



المصدر: <https://tradingeconomics.com/commodity/brent-crude-oil>

يلاحظ التذبذب الواضح في أسعار النفط عالمياً خلال السنوات العشر الأخيرة، وخاصة في عام 2020 حيث انخفض سعر برمي النفط من 67 دولار أمريكي في بداية العام إلى 26 دولار أمريكي في 20 آذار 2020. والذي يعود بالدرجة الأولى إلى انتشار وباء فيروس كورونا المستجد في معظم بلدان العالم مما خفف الطلب على النفط في الوقت الذي أعلنت فيه كل من روسيا الاتحادية والمملكة العربية السعودية عن زيادة حجم إنتاجهم اليومي (

<https://www.wsj.com/articles/oil-prices-set-for-large-weekly-decline-11584719743>

2. الصعوبة في تقدير احتياطات النفط المبرهنة والممكنة والمحتملة بسبب صعوبة العمليات الجيولوجية والجيوفيزيائية والتي تتطلب دراسات وتكاليف ضخمة.
 3. من الصعوبة التنبؤ بالتطور في التكنولوجيا وتكاليف إنتاج النفط والغاز في الفترات الطويلة القادمة.
 4. من الصعوبة التنبؤ بالتبدلات الاقتصادية والتغير في أسعار الفوائد وكلفة رأس المال في الفترات القادمة (Brock, 2005, P328).
 5. في ظل غياب الأسواق المالية قد يكون من الصعب تقييم أصول الشركة ومعرفة أسعار مبيعها في أي وقت (الريشاني، 2007، ص 8).
 6. من الصعوبة التنبؤ بالضرائب المتوقع دفعها في ظل التعامل مع دول لا تمتلك قاعدة تشريعية قوية في مجال الضرائب والرسوم ويترك الأمر في كثير من الأحيان إلى تقديرات مراقب الدخل الذي قد لا يملك أي تصور حول الصناعة وطبيعتها (القاضي، 2011، ص 23).
 7. صعوبة التنبؤ دائماً بممارسات الإدارة غير النزيهة (IIA, 2009, P3)، ففي إحدى شركات النفط والغاز - وعلى الرغم من تدقيق حساباتها من إحدى الشركات الكبيرة المعتمدة في تدقيق الحسابات - لوحظ بأن شركة المعدات والحفر كانت قد دفعت الرشاوي لمدراء العمليات والتشغيل في شركة النفط والغاز وذلك لإطالة فترة الاستكشاف والتتقيب، في الوقت الذي تأكد فيه عدم جدوى الحقول النفطية.
- وفي ظل هذه التقديرات المحاسبية المعقدة في كثير من الأحيان قد يقف المدقق عاجزاً عن إبداء رأيه بسبب قلة الخبرة والدراية الفنية بالعمليات في مجال النفط والغاز. فبحسب حمادة أن أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة هو زيادة الاحتياطات (حمادة، 2010، ص 21). على الرغم من أن قصدها كان على الاحتياطات المحاسبية بما يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي 37 "الاحتياطات والمخصصات" إلا أن الأمر ينطبق أيضاً على الاحتياطات النفطية التي تشكل مصدر لأهم ممارسات المحاسبة الإبداعية بحسب الكثيرين في مجال النفط والغاز.

واعتماداً على ذلك قد يكتفي مدقق الحسابات في كثير من الأحيان بالحصول على الإقرارات المكتوبة من الإدارة، واعتبارها دليلاً كافياً وصريحاً من الإدارة على تحملها مسؤولية سلامة تقديراتها المحاسبية وإفصاحاتها (Lee, 1994, P46).

أمام هذه التحديات والتقديرات الضخمة التي تستخدمها شركات إنتاج النفط والغاز، كان لا بدّ من اهتمام مدققي الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق والتأكيد التي تختص بتدقيق التقديرات. ومن أهم هذه المعايير:

1.1 معيار التدقيق الدولي (540): "مسؤوليات مدقق الحسابات عن تقييم معقولية تقديرات الإدارة"

تناول المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات ذات العلاقة عند تدقيق القوائم المالية.

بسبب حالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإن بعض بنود القوائم المالية يمكن فقط تقديرها. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الخصائص المحددة لأصل أو التزام أو مكوّن حق ملكية، أو أساس القياس أو طريقته المنصوص عليها في إطار التقرير المالي، قد تؤدي إلى الحاجة إلى تقدير بند في قائمة مالية. وتتص بعض أطر التقرير المالي على طرق معينة للقياس والإفصاح المطلوب إجراؤها في القوائم المالية، بينما تكون أطر للتقرير المالي أقل تحديداً.

وتختلف درجة عدم تأكد التقدير استناداً إلى طبيعة التقدير المحاسبي، والمدى الذي يوجد فيه نموذج أو طريقة مقبولة قبولاً عاماً تستخدم لإجراء التقدير المحاسبي، وعدم موضوعية الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي. وفي بعض الحالات قد يكون عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي كبيراً جداً، بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات في إطار التقرير المالي المعمول به، ولا يمكن إجراء التقدير المحاسبي.

ويتضمن التقدير اجتهادات تستند إلى معلومات متاحة عند إعداد القوائم المالية. بالنسبة للعديد من التقديرات المحاسبية، فإنها تتضمن وضع افتراضات بشأن أمور يشوبها عدم تأكد وقت إجراء التقدير. ولا يعدّ المدقق مسؤولاً عن التنبؤ بالأوضاع أو المعاملات أو الأحداث المستقبلية التي

– إذا كانت معروفة وقت التدقيق – قد تؤثر بشكل مهم على تصرفات الإدارة أو الافتراضات التي تستخدمها.

وقد حدّد المعيار مسؤوليات مدقق الحسابات على الشكل الآتي:

أولاً: الحصول على فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المعمول به:

ثانياً: الحصول على فهم لكيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية:

وطالما أن التقديرات قائمة على افتراضات قد تتحقق وقد لا تتحقق فإن المعيار حدّد مسؤولية المدقق في فهم الأمور التالية عند تدقيق الافتراضات:

- طبيعة الافتراضات، بما في ذلك أي من تلك الافتراضات التي من المرجح أن تكون مهمة.
 - كيف تقدر الإدارة ما إذا كانت تلك الافتراضات تعد ملائمة ومكتملة (أي، تم الأخذ في الحسبان جميع المتغيرات ذات الصلة).
 - كيف تحدد الإدارة أن الافتراضات المستخدمة متسقة داخلياً، حيثما يكون ذلك ممكناً.
 - ما إذا كانت الافتراضات تتعلق بأمور تقع في نطاق تحكم الإدارة (على سبيل المثال الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل معين)، وكيف تتوافق مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية لها، أو ما إذا كانت مرتبطة بأمور تقع خارج تحكم الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول أسعار الفائدة أو معدلات الوفاة أو الإجراءات القضائية أو التنظيمية المحتملة أو تقلب التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها).
 - طبيعة ومدى الوثائق – إن وجدت – التي تدعم الافتراضات.
- قد يتم إعداد أو تحديدًا لافتراضات من قبل خبير لمساعدة الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، وعند استخدامها من طرف الإدارة، تصبح تلك الافتراضات بمثابة افتراضات الإدارة.

1. في بعض الحالات، قد يشار إلى الافتراضات على أنها مدخلات، على سبيل المثال عندما تستخدم الإدارة نموذجاً لإجراء تقدير محاسبي، رغم أن مصطلح "مدخلات" قد يستخدم أيضاً للإشارة إلى البيانات الأساس التي تطبق عليها افتراضات محددة.
2. قد تدعم الإدارة افتراضات بأنواع مختلفة من المعلومات مستقاة من مصادر داخلية وخارجية، تتفاوت في مدى ملاءمتها وموثوقيتها. وفي بعض الحالات، قد يكون الافتراض موثق به استناداً إلى معلومات معمول بها إما من مصادر خارجية (مثل سعر الفائدة المعلن عنه أو بيانات إحصائية أخرى)، أو من مصادر داخلية (على سبيل المثال معلومات تاريخية أو ظروف سابقة تعرضت لها المنشأة). أما في الحالات الأخرى، قد يكون الافتراض أكثر عدم موضوعية، على سبيل المثال عندما لا تملك المنشأة خبرة أو مصادر خارجية تستخلصها منها.
3. في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تعكس - أو تتسق مع - ما يستخدمه الأطراف المطلعون والراغبون في معاملة على أساس متكافئ (المشار إليهم أحياناً بـ "المشاركين في السوق" أو ما يعادلها (في تحديد القيمة العادلة عند تبادل أصل أو تسوية التزام. كما ستنابين أيضاً افتراضات محددة طبقاً لخصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم تقويمه، وطريقة التقويم المستخدمة (على سبيل المثال، مدخل السوق أو مدخل الدخل) ومتطلبات إطار التقرير المالي المعمول به.
4. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، تختلف الافتراضات أو المدخلات من حيث مصدرها وأسسها كما يلي:
 - أ- تلك التي تعكس ما سيستخدمه المتعاملون في السوق في تسعير أصل أو التزام تم تطويره استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة التي تم التقرير عنها (أحياناً يُشار إليها بـ "المدخلات الممكنة ملاحظتها" أو ما يعادلها).
 - ب- تلك التي تعكس الأحكام الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المتعاملون في السوق في تسعير أصل أو التزام تم تطويره استناداً إلى أفضل

المعلومات المتاحة في تلك الظروف (يشار إليها أحياناً بـ "المدخلات الممكنة ملاحظتها" أو ما يعادلها).

ومع ذلك، في الواقع العملي فإن التمييز بين (أ) و (ب) لا يكون في الغالب الأعم واضحاً. وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المتعاملين في السوق.

5. يؤثر مدى عدم الموضوعية - مثل ما إذا كانت الافتراضات أو المدخلات يمكن ملاحظتها - على درجة عدم تأكد التقدير، ومن ثم على تقدير المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية لتقدير محاسبي معين (IFAC, ISA No. 540, 2018, P2-9,) (P495-500).

2.1 معيار التأكيد الدولي رقم 3400: "فحص المعلومات المالية المستقبلية":

إن معيار التأكيد الدولي رقم 3400 قد حدّد مسؤوليات المدقق في تدقيق تقديرات الإدارة المستقبلية على الشكل التالي:

○ يجب على المدقق أن يحصل، عند قبوله لمهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت:

أ- الافتراضات التي وضعتها الإدارة، في تقدير المعلومات المالية المستقبلية هي معقولة، وفي حالة الافتراضات الظنية (المتوقعة)، إن هذه الافتراضات متماشية مع هدف المعلومات.

ب- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات.

ت- المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم، وأن جميع الافتراضات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب، ومن ضمنها إشارة واضحة فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل، أو كانت افتراضات ظنية، و
ث- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية مناسبة.

المعلومات المالية المستقبلية: تعني المعلومات المالية المستندة على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة للمنشأة. وهي ذات طبيعة غير موضوعية وأن إعدادها يتطلب بذل اجتهادات كثيرة ويمكن أن تكون المعلومات المالية المستقبلية إما على شكل تنبؤ، أو توقع أو مزيج من الاثنين، مثلاً تنبؤ لسنة واحدة مع توقع لخمس سنوات.

○ على المدقق أن يحصل على مستوى معرفة كافٍ لطبيعة العمل ليستطيع تقييم فيما إذا كانت كافة الافتراضات المهمة والمطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.

○ كذلك يحتاج المدقق لأن يكون حسن الاطلاع على إجراءات المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بدراسة، على سبيل المثال ما يلي:

- ✓ الضوابط الداخلية للنظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية،
- ✓ خبرة ومعرفة الأشخاص القائمين على إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
- ✓ طبيعة التوثيق المعد من قبل المنشأة لهدف دعم افتراضات الإدارة.
- ✓ مدى استعمال التقنيات الإحصائية والرياضية والأساليب المساندة للحاسوب.
- ✓ الطرق المستعملة لتطوير وتطبيق الافتراضات.
- ✓ دقة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب أية انحرافات مهمة.

○ على المدقق أن يراعي مدى كون الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مبرراً. ويتطلب من المدقق معرفة بالمعلومات المالية التاريخية للمنشأة لتقدير فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تمت تهيئتها على أسس منسجمة مع المعلومات المالية التاريخية، وتوفير مقياس تاريخي لدراسة افتراضات الإدارة. وسوف يحتاج المدقق إلى أن يقتنع، مثلاً، فيما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم تدقيقها أو الاطلاع عليها، وفيما إذا تم استعمال مبادئ محاسبية مقبولة عند إعدادها.

- على المدقق مراعاة الفترة الزمنية التي تشملها المعلومات المالية المستقبلية. حيث أن الافتراضات تصبح أكثر تضارباً كلما امتدت الفترة الزمنية المشمولة، وذلك لأن قابلية الإدارة لعمل افتراضات التقدير الأفضل تقل كلما طالت الفترة.
- تتضمن الاعتبارات التي يراعيها المدقق، عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص، ما يلي:

- أ. احتمال وجود معلومات خاطئة جوهرية.
 - ب. المعرفة التي تم الحصول عليها خلال المهمات السابقة.
 - ت. كفاءة الإدارة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
 - ث. مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة، و
 - ج. كفاية وموثوقية المعلومات الجوهرية.
- على المدقق أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة تتعلق بالاستخدام المنوي للمعلومات المالية المستقبلية، وكمال الافتراضات المهمة للإدارة، وقبول الإدارة لمسؤوليتها حول المعلومات المالية المستقبلية. (IFAC, ISA No. 3400,)
- 2018, P2-26, P207-213.

3.1 معيار التدقيق الدولي 570: مسؤوليات مدقق الحسابات عن تقييم استمرارية المنشأة:

تتمثل مسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يتعلق بمدى - وبشأن استنتاج - مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار التدقيق (200)، فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية، التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المدقق أن

يتنبأ بتلك الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبالتالي لا يمكن النظر إلى انعدام وجود أية إشارة في تقرير المدقق إلى عدم التأكد من الاستمرارية، كضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وقد حدّد المعيار أهداف المدقق:

- أ) بالحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يتعلق - وبشأن استنتاج - بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.
- ب) استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذي علاقة بأحداث أو ظروف، قد تلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

ت) إعداد تقرير طبقاً لهذا المعيار (IFAC, ISA No. 570, 2018, P2-7, P581-584).

4.1 معيار التدقيق الدولي 620: "استخدام عمل الخبير"

تناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة أو التدقيق، عندما يُستخدم هذا العمل لمساعدة المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.

فقد لا يملك المدقق المهارات أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يكون الأمر المعني يقع في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق. وقد يحتاج الحصول عليها من مدقق خبير. ويضع معيار المراجعة (620) المتطلبات ويوفر إرشادات بشأن تحديد الحاجة لتوظيف أو إشراك مدقق خبير، ومسؤوليات المدقق عند استخدام عمل المدقق الخبير.

إلا أن المعيار أشار إلى أنه يتحمل المدقق وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي تم ابدائه، ولا تتخفف هذه المسؤولية باستخدام المدقق لعمل مدقق خبير.

ويمكن أن يكون المدقق الخبير خبيراً داخلياً (يمكن أن يكون شريكاً، أو موظفاً، بما في ذلك، الموظفون المؤقتون في مكتب المدقق، أو مكتب في شبكة)، أو خبير خارجي (IFAC, ISA No. 620, 2018, P1-3, P705).

استعرضت دراسة لمعهد المحاسبين القانونيين في كندا (CAS 500, 2017, P12) أهم المخاطر والتحديات التي قد تتطلب الاستعانة أو استخدام مدقق خبير، وهذه المخاطر هي:

- تحديد القيمة الحالية للمنافع والالتزامات المستقبلية. - الالتزامات الاكتوارية الناتجة عن عقود التأمين على الحياة أو للمشاريع والممتلكات. - مخصصات والتزامات التأمين الذاتي (الشخصي).	1. الحسابات الاكتوارية
- تحديد القيمة العادلة للأصول المشتراة والالتزامات المحولة عند دمج الأعمال. - تحديد القيمة العادلة للممتلكات الاستثمارية. - تقييم الأصول غير الملموسة. - تحديد القيمة القابلة للتحقق للمخزون. - تقييم الأدوات المالية (الديون والمشتقات). - تحديد انخفاض قيمة الأصول.	2. التقييم
- تحديد القيمة العادلة للممتلكات التعدينية وتقييم أصول الاستكشاف والتطوير. - تحديد الالتزامات البيئية وتكاليف إعادة تأهيل وتنظيف الموقع. - تقديرات الاحتياطات التي سوف تستخدم في اختبار انخفاض القيمة، وفي حساب نفاذ قيمة الأصول المرسلة.	3. التعدين، الهندسة والجيولوجيا
- الالتزامات العقدية والاتفاقات والعقود والقوانين والأنظمة. - القضايا الضريبية المعقدة والرأي الضريبي.	4. القوانين والأنظمة

وينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأغراض المدقق. وفي حال العمل مع مدقق خارجي خبير، فينبغي أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً على موضوعية ذلك الخبير.

ويجب على المدقق الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير وتقييم مدى ملائمة خبرة المدقق الخبير لأغراض المدقق. هذا وينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي، حيث يكون ذلك مناسباً، مع المدقق الخبير على المسائل التالية: (IFAC, ISA No. 620,) (2018, P703).

- أ- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير.
 - ب- الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير.
 - ت- طبيعة وتوقيت ونطاق الاتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير.
 - ث- الحاجة إلى التزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية.
- كما يجب أن يقيّم المدقق مدى ارتباط ومعقولة نتائج واستنتاجات المدقق الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى. وأن يقيّم مدى ارتباط ومعقولة الافتراضات والأساليب التي استخدمها المدقق الخبير في ظل الظروف القائمة.

هذا وأشار معيار التدقيق الدولي 620 إلى أنه ينبغي ألا يشير المدقق إلى عمل المدقق الخبير في تقرير يحتوي على رأي غير معدّل (رأي نظيف) إلا في حال اقتضى القانون أو النظام ذلك. وفي حال اقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، ينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير لا تحدّ من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه (IFAC, ISA No. 620,) (2018, P705).

الفصل الرابع

صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية

Oil and Gas Industry in Syria

❖ تمهيد:

يتناول هذا الفصل وبشكل موسّع الفترات التاريخية لتطور صناعة إنتاج النفط والغاز في سورية، وثم عرض لمفهوم عقود تقاسم الإنتاج ونمط هذه العقود وصيغة عقد تقاسم الإنتاج.

بعد ذلك جرى تعريف لمفهوم الشركة المشتركة (التشغيلية) التي يتم تأسيسها في ظل عقود تقاسم الإنتاج، لينتقل الباحث بعد ذلك إلى عرض ملخص عن مدة عقود تقاسم الإنتاج السائدة وعملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج وآلية تنظيم عملية استرداد التكاليف.

وفي المبحث الثاني جرى استعراض المعالجات المحاسبية المطبقة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية وذلك من خلال عرض مراحل الاعتراف بالإيرادات والمعالجات المحاسبية للاعتراف بالتكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج ومن ثم كيفية إطفاء ونفاذ هذه التكاليف.

وأخيراً تم تسليط الضوء على موقف المعايير الدولية من محاسبة عقود تقاسم الإنتاج.

وقد قسم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: عقود تقاسم الإنتاج في سورية، نشأتها، صيغتها، الشركة المشتركة، استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج

المبحث الأول: عقود تقاسم الإنتاج في سورية، نشأتها، صيغتها، الشركة المشتركة، استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج

1.1.4. المقدمة:

إن تطبيق مبدأ السيادة على المصادر النفطية كان يعني أخذ الدولة على عاتقها أعمال التنقيب والحفر والتنمية والإنتاج والنقل والتكرير والتصدير في السوق الدولية، هذه الأعمال أوكلت إلى الشركة الوطنية، لكن حجم العمل هذا كان بالغ الوطأة، ووجود الشركة الوطنية لم يكن كافياً لتطوير الإنتاج النفطي. إن نقص التكنولوجيا، ورؤوس الأموال والخبرة بالشؤون النفطية، مترافقاً مع عدم القدرة على استكشاف أكثر من 8% من المناطق المفتوحة للتنقيب، قاد الحكومة السورية إلى المشاركة مع الشركات الأجنبية في عام 1974. لذلك ارتأى القيمين على القطاع النفطي آنذاك التفكير في مرحلة إعادة النظر في السياسة النفطية في سورية، والتي يمكن وصفها بسياسة الانفتاح، حيث تُعطى الشركات الأجنبية الحق في الوصول إلى المصادر النفطية، حسب مبدأ عقود تقاسم الإنتاج، مقابل أن تأخذ الشركة الأجنبية على عاتقها أخطار التنقيب ونفقات التنمية والإنتاج مقابل حصة من الخام عيناً أو نقداً تعويضاً لخدماتها.

ولضرورة الإسراع في بناء القاعدة الاقتصادية وما يقتضيه ذلك من السير الحثيث في استثمار الموارد النفطية، وبما أن الشركة السورية للنفط، بإمكانياتها المالية والفنية كما تم تقييمها لا تستطيع القيام بعمليات البحث والتنقيب عن النفط في جميع أنحاء القطر بالسرعة المطلوبة، فقد تبين أنه من الأنسب الاستعانة بشركات أجنبية عن طريق توقيع عقود مشاركة بالإنتاج (وهو ما سمي لاحقاً عقود الخدمة).

وتنفيذاً لذلك تم تقييم أراضي الجمهورية العربية السورية من الناحية الجيولوجية ومن ناحية درجة الاحتمالات النفطية وصنفت هذه المناطق كدرجة أولى وثانية وثالثة. وتركت مناطق الاحتمالات الأولى للشركة السورية للنفط، لتقوم بنفسها بإجراء البحث والتنقيب والحفر في هذه المناطق كونها الأسهل من الناحية الفنية والأكثر مأمولية، أما الجزء الآخر فقد قسم إلى مناطق من أجل منحها للشركات الأجنبية، وتم الإعلان عن استدراج عروض بموجب الإعلان رقم (1/ن) تاريخ 1973/12/31 الصادر عن وزارة النفط والكهرباء والثروة المعدنية، كما تم تشكيل لجنة مهمتها

تحديد المناطق المشمولة بهذا الإعلان، ولجنة أخرى لإعطاء المعلومات اللازمة والضرورية والإجابة عن التساؤلات التي ترد من الشركات أو من مندوبيها.

كانت أولى الشركات التي استجابت للإعلان المذكور أعلاه، هي شركة توتال الفرنسية، وقد تقدمت هذه الشركة بعرض تفصيلي شمل منطقتين مساحتهما الإجمالية حوالي 21 ألف كم². بعد ذلك بدأت الشركات من مختلف الجنسيات بالتقدم بعروض مختلفة أمكن التوصل مع معظمها إلى توقيع اتفاقيات، وهذه الشركات كانت كالتالي:

1974	عقد شركة روم بترول الرومانية
1975	اتفاقية شركة تريكو سورية للنفط
1977	عقد الشركة السورية الأمريكية للنفط
1977	عقد شركتي شل - بيكتن للنفط
1979	عقد شركة شاد أويل
1979	عقد شركة ماراثون سورية للنفط
1987	عقد شركة ترايسنترول - نورسك هيدرو
1987	عقد شركة توتال
1988	عقد شركة دمشق للنفط
1988	عقد شركة إنرون أويل
1988	عقد شركة ماراثون (تدمر)
1988	عقد شركة بريتش بترول يوم
1989	عقد شركة يونيكال
1989	عقد شركة نيسته أويل
1989	عقد شركة ريبسول (الأندلس)
1990	عقد شركة دمشق للنفط (منطقة النبك)
1992	عقد شركة تولو (الخابور)
1992	عقد شركة يونيكال (عقد تل ابيض)
1994	عقد شركة شل - ديمينكس

ومنذ السماح لهذه الشركات بالعمل في سورية أصبح الإنتاج النفطي خاضعاً لنمط جديد من ناحية التشغيل والإدارة بوجود الشريك الأجنبي، وبالتالي فإن عمليات التنقيب والاستكشاف وإنتاج النفط السوري أصبحت تنفذ من خلال قناتين:

- الشركة السورية للنفط ممثلة بمديرتي الحسكة والرميلان.
 - الشركات العاملة متمثلة بالشركات التي أنتجت النفط بوجود شريك أجنبي، والتي تتبع إدارياً وإشرافياً لمديرية عقود الخدمة، ولاحقاً للمؤسسة العامة للنفط عموماً، وتبقى مديرية عقود الخدمة كجزء وإحدى المديريات التابعة للمؤسسة.
- وتتميز هذه المرحلة بالاكشافات النفطية الهامة عن طريق الشريك الأجنبي في منطقة دير الزور في حقول شركة الفرات للنفط منذ عام 1985، حيث وصل الإنتاج الأعظمي لهذه الشركة إلى حوالي (400) ألف برميل يومياً، ووصل إنتاج شركة دير الزور للنفط إلى (45) ألف برميل يومياً، وذلك بحلول عام 1994 لكلا الشركتين (عثمان، 2015، ص).

اتسمت الفترة اللاحقة من عام 1996 إلى عام 2000 بعدم وجود استثمارات نفطية ضخمة، حيث لم يوقع خلالها إلا عقد غاز كونوكو (معمل الغاز بقيمة 430 مليون دولار) لتحصل بعدها كل من الشركة البلغارية مول (Mol) والكرواتية إينا (INA) على عقود التنقيب والتنمية والإنتاج، لتتالي لاحقاً عودة اهتمام الشركات بالسوق النفطية السورية بعد عام 2000 (عريش، 2009، ص5).

نظراً لقلة الإقبال الذي شهدته مناطق الاستكشاف في الفترة السابقة، وعدم توقيع عقود تطوير وتنمية، فقد انطلقت في الفترة من عام 2001 إلى عام 2010 حركة نشطة في مجال الإعلان عن العديد من مناطق التنقيب والاستكشاف والتطوير والتنمية وتم توقيع عدد من العقود نتيجة هذه الإعلانات لعل من أهمها:

- عقد حقل كبيبة مع شركة CNPC الصينية في عام 2003.
- عقد حقل تشرين مع شركة دبلن الكندية في عام 2005.
- عقد حقل عودة مع شركة دبلن الكندية في عام 2003.
- عقد القامشلي للمنطقة (2) مع شركة بتروكندا في عام 2003.

- عقد أفاميا للمنطقة (10) مع شركة إينا الكرواتية في عام 2004.
 - عقد شركة أوشن انيرجي (غالف ساندز) - المنطقة (26) في عام 2003.
 - عقد شركة (IPR) (عقد الرشيد) - المنطقة 24 في عام 2004.
 - عقد شركة HBS (عقد الرقة) المنطقة 22 في عام 2004. تخلت الشركة عن العقد فيما بعد بسبب عدم حصولها على نتائج إيجابية.
 - عقد شركة ستراتيك (عقد ماري) المنطقة 17 في عام 2005. تخلت الشركة عن العقد لاحقاً، بعد قيامها بحفر بئر الطير 101 - عام 2009 والذي كانت نتائجه سلبية.
 - عقد شركة تات نفث (12 عقد البوكمال) المنطقة 27 في عام 2005.
 - عقد شركة دوف إنيرجي (عقد عفرين) المنطقة 6 في عام 2004. تخلت الشركة عن العقد لاحقاً، بعد حفر بئر مارع 1 عام 2006 وكانت نتائجه سلبية.
 - عقد شركة سيوزنفتيغاز (عقد الحماد) المنطقة 12 في عام 2006. تخلت الشركة عن العقد بسبب عدم حصولها على نتائج إيجابية.
 - عقد شركة شل المناطق (13 و 15) في عام 2006.
 - عقد شركة موريل وبروم المنطقة (11) في عام 2006.
 - عقد شركة لون انيرجي المنطقة (9) في عام 2007.
- في 2011/03/24 أعلنت وزارة النفط والثروة المعدنية عن ثلاث مناطق بحرية ضمن المياه الإقليمية السورية والمنطقة الاقتصادية الخالصة للتقيب عن البترول واستكشافه وتنميته، وحددت تاريخ الإغلاق في 2011/10/05.
- تم التوقيع على عقد عمريت البحري بتاريخ 2013/12/25 مع شركة (سيوز نفثغاز إيست ميد إس أي)، واعتبر نافذاً بتاريخ 2014/05/22 بمرحلة تتقيب أولية مدتها خمس سنوات (عثمان، 2015، ص 11-26).

2.1.4. صيغة عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

نشأة صيغة عقود تقاسم الإنتاج في العالم بداية في إندونيسيا في عام 1966، وأصبحت واحدة من أكثر الصيغ انتشاراً في العالم في الوقت الراهن (حجر، 2008، ص130). وقد انتشرت في العالم العربي بدءاً من عام 1973، وبدأت سورية باعتماد هذه الصيغة منذ عام 1975 حيث أبرمت الكثير من العقود وأسفرت عدد منها عن اكتشافات تجارية، أدت إلى تأسيس شركات مشتركة (شركات عاملة) (القاضي، وآخرون، 2010، ص370)، منها شركة الفرات للنفط وشركة عودة للنفط وشركة حيان للنفط وشركة إيبلا للنفط وشركة الكوكب للنفط وشركة دير الزور للنفط.

وبظل صيغة عقود تقاسم الإنتاج يتم الاتفاق بين الشركة الأجنبية والشركة المحلية على الاشتراك في استغلال مناطق معينة على أن تتحمل الشركة الأجنبية كافة التكاليف في مرحلة البحث والاستكشاف، فإذا ما توصلت الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية في المنطقة يتم تطويرها وتنميتها واستخراج النفط منها ومقاسمة الإنتاج، أما التكاليف فيتم استردادها من قيمة الإنتاج وفق جدول زمني وضمن سقف نفط التكلفة، أما إذا لم تتوصل الشركة الأجنبية إلى اكتشافات نفطية أو غازية تجارية تحملت التكاليف منفردة دون أي تعويضات (Brock, et al., 2005, p613-614).

وتنص عقود تقاسم الإنتاج على تأسيس شركة مشتركة (عاملة أو تشغيلية) عند اكتشاف النفط بكميات تجارية يكون كلٌّ من الشركة الأجنبية والشركة المحلية شريكاً فيها على أن تمارس إدارة الشركة المشتركة أعمال التنقيب والتنمية والتطوير والإنتاج بالنيابة عن الشركتين المحلية والأجنبية (القاضي، وآخرون، 2010، ص371).

وأهم ما ميز عقود تقاسم الإنتاج عن غيرها من العقود هو:

1- أن الإنتاج يقسم كمياً ووفق نسب محددة متفق عليها في عقد تقاسم الإنتاج فيما بين الجانب المحلي والشركة الأجنبية.

2- أن أرباح الماويل الأجنبي في عقود تقاسم الإنتاج معفاة من الضرائب وذلك طالما تُسلم نسبة محددة من الانتاج للحكومة المحلية تحت مسمى حق الحكومة (Royalty).

3- أن المقاول (الشركة الأجنبية) يتحمل وحده كافة التكاليف المالية ومخاطر البحث والاستكشاف، فإذا لم يظهر النفط القابل للاستثمار التجاري، تحملت الشركة الأجنبية وحدها الخسائر الناتجة عن ذلك (القاضي، 1992، ص 64).

4- ملكية الموارد الطبيعية تبقى للدولة المضيفة، مع حق المقاول في الاستفادة من جزء متفق عليه في العقد (عبدالعال، 2008، ص 11).

5- تكاليف المقاول قابلة للاسترداد عن طريق نسبة معينة من النفط المنتج تسمى نفط التكلفة أو النفط الخام المخصص لاسترداد التكاليف (Tordo, 2007, P18).

في معظم صيغ عقود تقاسم الإنتاج يتم تقاسم الإنتاج بين الحكومة المضيفة والشركة الأجنبية كما يلي:

• **نفط الأساس "BCP" Base Crude Production:**

تعرف نفط الأساس بأنها النسبة الأولية التي تقتطع من الإنتاج الإجمالي القابل للبيع ويخصص مباشرة للجانب المحلي (GPC)، وذلك من مبدأ أن الجانب المحلي كان في إمكانه وحده دون مساعدة الطرف الأجنبي إنتاج هذه الكمية، ولكنه فضل التعاقد مع الطرف الأجنبي وذلك لاستخراج كميات أكبر أو كما يسمى الإنتاج الإضافي (incremental production).

إن أول نسبة اقتطاع من الإنتاج الإجمالي تكون تحت مسمى نفط الأساس الذي يخصص مباشرة للجانب المحلي، تتراوح بين 5% - 10% حسب شروط العقد، وتختلف النسبة باختلاف كمية الإنتاج.

ومن الجدير ذكره أن نسبة نفط الأساس هي موجودة فقط في بعض العقود في سورية وخاصة العقود مع الشركات التي استثمرت في حقول كانت موجودة ومستكشفة سابقاً من قبل الشركة السورية للنفط SPC.

وفيما يلي نموذج لإحدى تقارير كميات نفط الأساس المتفق عليها بين المؤسسة العامة للنفط وإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في سورية:

الشكل رقم (8): نموذج لتقرير كميات نفط الأساس بين الطرف المحلي والمقاول الأجنبي

(X) International Petroleum (Syria) Ltd.

X Field

Monthly Base Crude Production (BCP)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
January		32,013	30,452	28,966	27,554	26,210	24,932	23,716	22,559	21,469	20,412
February		31,880	30,325	28,846	27,439	26,101	24,828	23,617	22,465	21,370	20,327
March		31,747	30,199	28,726	27,325	25,992	24,725	23,519	22,372	21,281	20,243
April		31,615	30,073	28,607	27,212	25,884	24,622	23,421	22,279	21,192	20,159
May		31,484	29,948	28,488	27,098	25,777	24,520	23,324	22,186	21,104	20,075
June		31,353	29,824	28,369	26,986	25,670	24,418	23,227	22,094	21,016	19,991
July		31,223	29,700	28,251	26,873	25,563	24,316	23,130	22,002	20,929	19,908
August		31,093	29,576	28,134	26,762	25,457	24,215	23,034	21,911	20,842	19,826
September		30,963	29,453	28,017	26,650	25,351	24,114	22,938	21,820	20,755	19,743
October		30,835	29,331	27,900	26,540	25,245	24,014	22,843	21,729	20,669	19,661
November	32,281	30,706	29,209	27,784	26,429	25,140	23,914	22,748	21,638	20,583	19,579
December	32,147	30,579	29,087	27,669	26,319	25,036	23,815	22,653	21,549	20,498	19,498
Sub Total	64,427	375,490	357,178	339,758	323,188	307,426	292,432	278,170	264,604	251,699	239,423

Approved for GPC

Name

Signature

Date

Approved for (X)

Name

Signature

Date

المصدر: تم إعداد الشكل اعتماداً على تقرير كميات نفط الأساس الذي تم الحصول عليه من الشركة الأجنبية (المقاول).

ملاحظة: الكميات المذكورة بالتقرير هي بالبراميل النفطية.

• حق الحكومة Royalty:

إن الفائض من الإنتاج بعد طرح نفط الأساس يسمى الإنتاج الإضافي القابل للتقاسم Sharable Production، يقتطع من هذا الإنتاج الإضافي نسبة تخصص للدولة المضيفة وهي في الغالب 12.5% في سورية.

• نفط التكلفة Cost Oil:

إن الباقي من الإنتاج الإضافي بعد طرح حق الحكومة من الإنتاج الإضافي القابل للتقاسم هو ما نسبته 87.5%، يخصص نسبة معينة منه لاسترداد تكاليف المقاول

القابلة للاسترداد التي تكبدها سواء في مرحلة المسح والتنقيب أو في مرحلة الاستثمار التجاري، وهذه النسبة تختلف من عقد لآخر وقد تتراوح بين 40% - 70%.

• **نפט الربح Profit Oil:**

بعد اقتطاع نسبة نفط التكلفة تخصص نسبة من قيمة النفط الإضافي كربح للمقاول الأجنبي نتيجة استثماره في تطوير الثروة المعدنية في سورية، تختلف النسبة من عقد لآخر وقد تتراوح بين 10% - 40%.

• الباقي بعد نسبة نفط الربح يتفق عليه بين المقاول والجانب المحلي فإما أن يخصص للجانب المحلي أو يتم توزيعه بنسب معينة يتفق عليها بين الطرفين.

3.1.4. مفهوم الشركة المشتركة في عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

في سورية تم تأسيس عدد من الشركات المشتركة، ومنها شركة الفرات للنفط، شركة عودة للنفط، شركة إيبلا للنفط، شركة حيان للنفط، شركة الرشيد للنفط، شركة دجلة للنفط، شركة كوكب للنفط، وشركة ديرالزور للنفط. وتسمى هذه الشركات بالشركات المشتركة أو العاملة ذلك لأنها تؤسس بالشراكة بين الطرف المحلي (المؤسسة العامة للنفط) والشركة الأجنبية المستثمرة (المقاول).

حيث تم تأسيس شركة الفرات للنفط بالشراكة بين شركة Shell الهولندية والمؤسسة العامة للنفط، وشركة عودة للنفط بالشراكة بين شركة دبلن الكندية والمؤسسة العامة للنفط، وشركة إيبلا للنفط بالشراكة بين شركة PETRO-CANDA الكندية والمؤسسة العامة للنفط، وشركة حيان للنفط بالشراكة بين شركة INA الكرواتية والمؤسسة العامة، وشركة الرشيد للنفط بالشراكة بين IPRMEL الأمريكية - الهندية والمؤسسة العامة للنفط، وكذلك الأمر بالنسبة لباقي الشركات المشتركة فهي ناتجة عن شراكة بين الطرف المحلي والمقاول الأجنبي.

وتسمى الشركات المشتركة بالشركات العاملة أيضاً، حيث يناط بها تسيير العمليات اللازمة أثناء مرحلة الاستثمار التجاري، وينتدب للعمل في تلك الشركة موظفين مفرزين مناصفة أو حسب الاتفاق من الطرفين الأجنبي والمحلي.

عرف المرسوم التشريعي رقم /15/ لعام 2009 الشركة العاملة بأنها: " أي شركة تعمل في مجال النفط والغاز ومحدثة بموجب عقد خدمة مصدق بنص تشريعي". (المرسوم رقم 15 لعام 2009).

تخضع الشركة العاملة للقوانين والأنظمة السارية في "ج.ع.س." بالقدر الذي لا تتعارض فيه هذه القوانين مع نصوص عقد تأسيس الشركة العاملة. وتمارس الشركة العاملة أعمالها بموجب عقد تأسيسها ولصالح الجانب المحلي (GPC) والمقاول الأجنبي وبالنيابة عنهما. ويتم تمويل الشركة العاملة من المقاول الأجنبي مباشرة وحسب الحاجة بالنقد لتسيير أعمالها. في نهاية كل عام تقوم الشركة العاملة بإعداد جدول إنتاج سنوي وبرنامج عمل مع النفقات المتوقعة للسنة التالية لتقديمها للجانب المحلي (المؤسسة العامة للنفط) والمقاول لإبداء ملاحظاتهم. وتقوم الشركة العاملة، في نهاية كل شهر بتزويد الجانب المحلي والمقاول ببيان عن النشاط (Activity Statement) يوضح فيه التكاليف التي تكبدتها الشركة العاملة أثناء الشهر المعني. وتوضع قيود الشركة العاملة والوثائق الداعمة اللازمة تحت تصرف الجانب المحلي والمقاول لتدقيقها في أي وقت. هذا وتمسك الشركة العاملة حساباً لجميع التكاليف والمصاريف والنفقات بمقتضى أحكام العقد وحسب النظام المحاسبي المتفق عليه ويجب على الشركة العاملة ألا تزاول أي عمل أو تقوم بأي نشاط يتجاوز تلك الأعمال التي تزاولها لصالح المؤسسة العامة و/أو المقاول ونيابة عنهما إلا إذا وافق الجانب المحلي والمقاول على خلاف ذلك.

إن الشركة المشتركة لا تملك أي حق ولا تنشأ لها أية ملكية ولا أية مصالح ولا أية حقوق عقارية لا في أي نفط أو غاز منتج ولا في أي من الأصول أو المعدات أو الممتلكات الأخرى التي تم الحصول عليها أو استعملت لأغراض تتعلق بالعقد، ولا يقع عليها كأصيل أي التزام بتمويل أو أداء أي واجب أو التزام يكون مفروضاً بمقتضى العقد على أي من المؤسسة العامة أو المقاول. ولا تحقق الشركة العاملة أي ربح من أي مصدر كان. ولذلك فهي غير خاضعة لضريبة الدخل في ج.ع.س.

في الغالب تكون كافة التكاليف والنفقات والمصروفات التي تتكبدها الشركة العاملة تكاليف قابلة للاسترداد. وطالما أن الشركة المشتركة (العاملة) تعمل لصالح المقاول والمؤسسة

العامّة للنفط وبالنيابة عنهما فإنه من المفهوم أن أيّ قرار تتخذه أو إجراء أو إبداء اقتراح أو ما شابه إنما يكون حكماً قد اتخذ من قبل المفاوض والمؤسسة العامة للنفط معاً.*

4.1.4. مدة عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

تقسم مدة عقود تقاسم الإنتاج في الغالب إلى مرحلتين هما:

أ- مرحلة أعمال المسح والتنقيب **Exploration Period**: وتتراوح مدتها بين سنتين

واثنتي عشرة سنة حسب شروط العقد، وفي بعض العقود تقسم مرحلة المسح والتنقيب أو التقييم الفني كما تسمى في بعض العقود إلى مراحل فرعية قد تمتد كل مرحلة فترة من الزمن ويكون لكل فترة مبلغ محدد يجب إنفاقه.

يتم تنفيذ المسح والتنقيب "التقييم الفني" تحت إشراف لجنة إدارة مشتركة من الطرفين المحلي والأجنبي.

في هذه المرحلة إذا توصل المفاوض إلى كميات تجارية من النفط والغاز يحق له الانتقال إلى مرحلة الاستثمار التجاري واسترداد تكاليفه القابلة للاسترداد من قيمة إنتاجه.

أما في حالة عدم التوصل إلى أيّ إنتاج تجاريّ يتحمل المفاوض وحده جميع تكاليف المرحلة وتعتبر تكاليف غير قابلة للاسترداد، ولا يحقّ للمفاوض الأجنبي المطالبة باستردادها وينتهي العقد بين الطرفين وذلك بعد إعادة المنطقة إلى وضعها الطبيعي قبل الاستكشاف والتنقيب.

ب- مرحلة الاستثمار التجاري للنفط والغاز **Commercial Investment Period**:

وتتراوح مدتها بين عشرة وثلاثين سنة. في عقد توتال الفرنسية مع المؤسسة العامة للنفط كانت مرحلة المسح والتنقيب محددة بأربع سنوات، ومن حقّ توتال أخذ فترتي تجديد لأعمال التنقيب الأولية مدة كل منها سنتان ونصف، أي أن فترة التنقيب الأولية الإجمالية تبلغ تسع سنوات. أما مرحلة الاستغلال فتبلغ عشرين سنة يمكن

* في معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية

تمديدتها لتصبح ثلاثين سنة باختيار شركة توتال، وذلك بدءاً من تاريخ الاكتشاف التجاري الخاص بمنطقة التنمية المعينة.

5.1.4. عملية استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج في سورية:

تتميز عقود تقاسم الإنتاج عن غيرها من الأنماط الأخرى للاتفاقيات التعاقدية في مجال إنتاج النفط والغاز بعملية استرداد التكاليف فيها، فعند اكتشاف الإنتاج التجاري يحق للمقاول الأجنبي استرداد جميع تكاليفه سواء التي تكبدها في مرحلة البحث والاستكشاف أو في مرحلة التطوير والإنتاج، وذلك من خلال عوائد نسبة محددة من الإنتاج تخصص لغايات استرداد تكاليف المقاول.

ويمكن تلخيص إجراءات استرداد التكاليف من قبل الشركات الأجنبية المقولة المستثمرة في سورية في ضوء عقود تقاسم الإنتاج في سورية على الشكل التالي:

1. إن كل من المقاول (الشركة الأجنبية) والشركة العاملة يعدان معاً أو منفصلاً تقريراً أو بياناً "يسمى بيان الأنشطة Activity Statement" يتضمن النفقات والتكاليف التي أنفقت شهرياً مؤيداً بالمستندات والثبوتيات اللازمة ويرسل للجانب المحلي للتدقيق والمصادقة وقبول التكاليف الموافقة لشروط العقد واعتبارها تكاليف قابلة للاسترداد ورفض التكاليف المخالفة لشروط العقد واعتبارها تكاليف غير قابلة للاسترداد، وقد يحدث في بعض الحالات أن تعتبر بعض التكاليف عالقة وذلك بأنها تحتاج إلى نقاش أكثر حولها بين الطرفين المحلي والأجنبي وبناءً على نتيجة المفاوضات والمحادثات يتم اعتبارها إما تكاليف مقبولة وقابلة للاسترداد أو رفضها واعتبارها تكاليف غير قابلة للاسترداد.

2. يتفق الطرفان الأجنبي والمحلي على شكل بيان التكاليف "بيان الأنشطة" وتصنف التكاليف فيه عادةً إلى التصنيفات الثلاثة نفقات التشغيل، التكاليف غير الملموسة والتكاليف الملموسة.

أ- نفقات التشغيل Operating Expenditures:

يتم استردادها غالباً بالكامل ابتداءً من الربع التقويمي الذي يلي تنفيذ الأعمال. وتعني جميع التكاليف والنفقات والمصاريف المباشرة وغير المباشرة

وهي تكاليف ونفقات لا تستهلك عادة ومنها على سبيل المثال لا الحصر، تكاليف تشغيل وعمره وصيانة وخدمة ونظافة الآبار وجميع أنواع التسهيلات والمعدات اللازمة للتنمية أو الإنتاج والإصلاحات، الإصلاحات بالتعاقد والإمدادات والوقود والماء والتشحيم والإشراف والتأمين، وتصريف الماء ونفقات المعالجة وأجور المعالجة وإيجار المعدات والسيارات ومنع التآكل وصيانة الطرق في المنطقة وخارجها ومواد الحقن الخاصة بالإنتاج العادي والمدعم وخدمات المنطقة، والنفقات الإدارية العامة والنقل والاتصالات والمرافق ورواتب وأجور ومزايا العاملين الدائمين والعمالة المؤقتة في الحقل والمركز الرئيسي وتكاليف السفر والإقامة وجميع التكاليف والنفقات والمصاريف التي أنفقت فيما يتعلق بإنتاج نفط الأساس تكون من نفقات التشغيل.

ب- التكاليف غير الملموسة **Intangible Costs**:

يتم استردادها غالباً بالكامل ابتداءً من الربع التقويمي الذي يلي تنفيذ الأعمال. وتعني جميع التكاليف والنفقات والمصاريف المتوجبة خلال عمليات التنمية والإنتاج وهي تكاليف ونفقات ومصاريف ليست لها في حد ذاتها قيمة استردادية أو متبقية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، تكاليف حفر وإكمال الآبار وأعمال التنقيب، واختبار التشكيلات الجيولوجية والتنشيط بالإسمنت ووضع السدادات الإسمنتية والقياسات البئرية وتغيير وضع الآبار والعمرات الكبيرة للمعدات والأصول والمركبات وأعمال هجر الآبار والاستعادة وتكاليف الحفر العمودي والمائل والأفقي والجانبية واستئثار الخزان والمبالغ المدفوعة للمقاولين مقابل خدمات أو لقاء مواد ومعدات استهلكت أو فقدت والدراسات الجيولوجية والخزانية والهندسية بأنواعها ومعالجة البيانات السائزمية.

ت- التكاليف الملموسة Tangible Costs:

وتعني جميع تكاليف ومصروفات عمليات التنمية باستثناء مصروفات التشغيل ونفقات الحفر غير المنظورة، ويتم استردادها غالباً خلال فترة قد تتراوح بين 4 سنوات إلى عشر سنوات حسب العقود. دون تمييز الآبار المنتجة عن الآبار الجافة، وذلك بعد إعلان الاكتشاف التجاري والشروع بالإنتاج ضمن سقف نفط التكلفة. ومنها على سبيل المثال لا الحصر الأنابيب بأنواعها ورؤوس الآبار وشجرات الميلاد على فوهة الآبار ومضخات أسفل البئر ومضخات سطح خزانات التخزين وأجهزة الفصل وخطوط الأنابيب ومضخات الترحيل والضواغط والصمامات ومحطات القياس والمعدات والمركبات والأثاث وأجهزة الحاسوب ومتمماتها.

3. يتفق الطرفان على أن جميع بيانات التكاليف المقدمة سواء من المقاول أو من الشركة العاملة للموافقة عليها واعتبارها تكاليف قابلة للاسترداد، سوف تدقق وبالتفصيل من قبل مدققين مهنيين، منتدبين من الجانب المحلي للتأكد من مدى مطابقة تلك التكاليف لشروط قبول التكلفة المذكورة في عقد تقاسم الإنتاج.

4. يتفق الطرفان على شروط قبول أو رفض تكاليف المقاول أو الشركة العاملة من قبل الجانب المحلي، وفي حال استيفاء شروط القبول تعتبر تكلفة قابلة للاسترداد، أو العكس وبالتالي تعتبر تكلفة غير قابلة للاسترداد، فقد ترفض التكلفة لأحد الأسباب التالية:

- أ- أن التكلفة المسجلة غير صحيحة، أو
- ب- أن تكلفة السلع والخدمات الموردة لا تتماشى مع أسعار السوق العالمية لسلع أو خدمات مماثلة من حيث الجودة. أو
- ت- أن حالة المواد التي وردها المقاول لا تتناسب مع أسعارها، أو
- ث- أن التكلفة التي أنفقت ليست لازمة بصفة معقولة للعمليات والأنشطة الأخرى المتعلقة بها.

ج- أن الفواتير المصدرة إلى المقاول والمستندات الثبوتية غير كاملة، أو غير متوفرة، أو أنها ليست أصلية فيما يتعلق بالفواتير المقدمة من قبل المقاولين الثانويين.

- ويمكن عرض نموذج تقرير وملخص لبيان الأنشطة لإحدى الشركات الأجنبية في سورية عن شهر نيسان من عام 2019 على الشكل التالي:
الشكل رقم (9): نموذج كتاب الشركة النفطية حول تقرير بيان الأنشطة

Ref: S LET DM FN 000361	الرقم: S LET DM FN 000361
Date: May 15 th , 2019	التاريخ: 15 أيار 2019
To: General Petroleum Corporation	إلى: المؤسسة العامة للنفط
Damascus- Syria	دمشق - سوريا
CC: Services Contracts Directorate	نسخة: مديرية عقود الخدمة
Attn: Eng. X - Services Contracts Directorate	اهتمام: المهندس س- مدير عقود الخدمة
Subject: Financial Activity Statement of (X) Limited (X field)	الموضوع: تقرير النشاط المالي لشركة (س) المحدودة (حقول س)
Dear Sir,	تحية طيبة،
Please find the attached Financial Activity Report of (X) limited (X field) for the month of April 2019.	نرجو الاطلاع على تقرير النشاط المالي لشركة (س) المحدودة (حقول س) وذلك عن شهر نيسان 2019.

Your Sincerely

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

General Manager

X

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

الشكل رقم (10): نموذج تقرير بيان الأنشطة

X Limited
Statement Of Activities (X Field)
For April 2019
(In US Dollars)

Item Description		Operating Expenses	Intangible Costs	Tangible Costs	Land acquisitions	Total
	Reference	6.2.1	6.2.1	6.2.2	6.2.3	
Surface Rights	1	0	0	0	0	0
Labor	2	1,341.32	0	0	0	1,341
Materials	3	0	0	0	0	0
Transportation	4	0	0	0	0	0
Services	5	0	0	0	0	0
Damage & Losses	6	0	0	0	0	0
Insurance and Claims	7	0	0	0	0	0
Indirect Expenses	8	20,183.11	0	0	0	20,183
Legal Expenses	9	0	0	0	0	0
Indirect Administrative Overhead and General Assistance Expenses	10	860.97	0	0	0	861
Taxes	11	0	0	0	0	0
Continuing Contractors Activities	12	0	0	0	0	0
Other Expenditures	13	0	0	0	0	0
Training Cost	14	-	0	0	0	0
Total		22,385.40	0	0	0	22,385

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

ث- وعند استلام الطرف المحلي بيان الأنشطة موضحاً طبيعة كل تكلفة مدرجة في البيان ومرفقة بجميع الثبوتيات اللازمة لتأكيد تحقق التكلفة وبالطريقة التي تتفق مع شروط قبول التكلفة حسب عقد التقاسم، يقوم الجانب المحلي ومن خلال لجنة مؤلفة من ذوي الخبرة المناسبة بتدقيق جميع النفقات والتكاليف المذكورة في البيان وذلك بالاستناد إلى شروط العقد والقوانين الأخرى المتعلقة بذلك، المتفق عليها بين الطرفين.

ج- وعند انتهاء عملية التدقيق المفصلة من قبل المدققين المنتدبين من الجانب المحلي، يقوم الجانب المحلي بإرسال كتاب أو تقرير مصادقة (Confirmation Letter)، إلى المكاول والشركة العاملة، يحتوي حجم التكاليف الواردة إليه من الشركة العاملة أو من الشركة المكاولة، ومن ثم تفصيل بحجم التكاليف المقبولة والتكاليف العالقة مع ذكر أسباب التعليق والتكاليف المرفوضة منها وأسباب الرفض.

- وفيما يلي عرض نموذج لإحدى تقارير المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيان الأنشطة لإحدى الشركات الأجنبية في سورية:

الشكل رقم (11): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول نتائج تدقيق بيانات الأنشطة.

الجمهورية العربية السورية

وزارة النفط والثروة المعدنية

المؤسسة العامة للنفط

الرقم: 283/ص.ع.و.ن

التاريخ: 2013/8/4.

سري

الموضوع: نتائج تدقيق نفقات الربع الأول للعام /2013/ (عقد س)

إلى شركة — للنفط

إشارة إلى كتبكم المسلمة لنا لبيان النشاط لأشهر الربع الأول وآخرها الكتاب رقم /000352-D1/ تاريخ 2013/5/15 والمسجل لدينا برقم وارد 936/م3 تاريخ 2013/5/22.

وبعد إتمام دراسة وتدقيق جميع النفقات الواردة في ببيانكم وفقاً لقواعد المراقبة المتعارف عليها والتي شملت المراجعة الشاملة للسجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي وجدناها مناسبة بهدف تمكيننا من إبداء الرأي حول مدى مطابقة بنود النفقات التي تضمنها بيان النشاط للاشهر المذكورة وفق النظام المحاسبي الوارد ضمن عقد الخدمة وحول كفاية الوثائق الثبوتية لتعزيز تلك النفقات في السجلات.

نبين لكم ما يلي: ⁽¹⁾

قيمة المبلغ الإجمالي / \$	المبلغ الموافق عليه / \$	المبلغ المعارض عليه / \$	المبلغ المعلق / \$
288,356.32	75,650.80	90,742.06	121,963.46

يرجى الاطلاع والعمل على سحب المبالغ المعارضة من أول بيان استرداد يلي تاريخ استلامكم هذه الرسالة.

نرفق لكم جدولاً توضيحياً بالبنود وأسباب الاعتراض للنفقات.

المدير العام

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

⁽¹⁾ ملاحظة: المبالغ المذكورة أعلاه هي تقديرية وليست حقيقية.

الشكل رقم (12): نموذج الجداول التفصيلية بنتائج تدقيق المؤسسة العامة للنفط للمبالغ الواردة في بيانات الأنشطة.

نفقات الربع الأول لعام 2013 - حقل س/ كانون الثاني

البند	البيان	المبلغ الإجمالي	الموافق عليه	المعارض عليه	المعلق	الملاحظات
البند 2	العمالة					
OPEX	ضرائب للمالية	3,336.62	3,336.62	-	-	ضرائب للمالية عن رواتب المتعاقدين لمدة سنة أشهر
OPEX	تأمينات اجتماعية	623.32	623.32	-	-	التأمينات الاجتماعية عن شهر 12/12/2012
البند 8	المصاريف غ المباشرة					
OPEX	مصاريف خبراء	155.36	-	155.36	-	فحوص طبية للفيزا لخبراء الشركة خلال عام 2008 - معترض لا تعكس الربع.
OPEX	مواد	105.88	-	105.88	-	قرطاسية خلال شهر 12/2009 - معترض لا تعكس الربع.
OPEX	خدمات التدقيق	2,093.61	2,093.61	-	-	أجور خدمات استشارية ضريبية من المحاسب القانوني س عن شهر 12/2012
OPEX	مصاريف خبراء	3,400.36	-	2,565.23	835.13	مصاريف إقامة ومواصلات واتصالات للخبراء - تعلق مصاريف السفر إلى س

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

ح- وبناءً على تلك المصادقة من الجانب المحلي فإنه تضاف التكاليف المقبولة إلى جدول خاص أو بيان يسمى بيان التكاليف القابلة للاسترداد الإجمالي (Total Recoverable Costs) الذي يحتوي إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد والتي سبق ووافق عليها الجانب المحلي وتصنف التكاليف في هذا البيان إلى التصنيفات السابقة المذكورة نفقات التشغيل والتكاليف غير الملموسة والتكاليف الملموسة وذلك على اعتبار أن لكل صنف نسبة إطفاء أو استرداد تختلف عن الأخرى.

وفي الغالب تستنفذ النفقات التشغيلية خلال نفس الفترة وكذلك التكاليف غير الملموسة أما التكاليف الملموسة فقد تستنفذ خلال فترة قد تتراوح بين 4 سنوات و 10 سنوات، ولكن يجدر الإشارة إلى أن نسب استنفاد أو إطفاء التكاليف تخضع لشروط العقد وهي في حالة العقود السورية تختلف من عقد لآخر.

- وفيما يلي تم عرض نموذج تقرير وملخص بيان التكاليف القابلة للاسترداد الإجمالي (Total Recoverable Costs) في إحدى الشركات النفطية الأجنبية في سورية:
- الشكل رقم (13): نموذج كتاب المؤسسة العامة للنفط حول تقرير إجمالي التكاليف القابلة للاسترداد

Ref: LTE-NF-MO-000514-D3	الرقم: 514
Date: 22 July 2012	التاريخ: 22 حزيران 2012
To: General Petroleum Corporation	إلى: المؤسسة العامة للنفط
Damascus Syria	دمشق - سوريا
Att: Eng. x	اهتمام: المهندس (س) المحترم
GPC General Manager	المدير العام للمؤسسة العامة للنفط
Gelolgist x	الجيولوجي (س) المحترم
Service Contracts Department	مدير عقود الخدمة
Subject: Statement of recovery till end of 31 آذار	الموضوع: بيانات استرداد التكاليف إلى نهاية 31 آذار
31 Mar 2012	2012
Dear Sir.	تحية طيبة.
Please find attached the statement of cost recovery covering the period since starting our operations till end of first quarter 2012.	نرفق لكم طياً بيان استرداد التكاليف لتغطي الفترة منذ بداية نشاط الشركة إلى نهاية الربع الأول 2012 تضمنت البيانات المرفقة المبالغ العائدة لبيانات نشاط كل من المقاول (س) والشركة العاملة (ع)
The attached schedules include the amounts related to both X and Y	
Yours Truly.	وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

خ- يتم اقتسام الإنتاج الفائض عن نفط التكلفة بين الشركة المحلية والشركة الأجنبية بنسب تختلف حسب طبيعة الإنتاج (غاز أو نفط)، وموقع الحقل (في البحر أو البر)، وعمق المياه في الحقول البحرية، ومستويات الإنتاج، والشروط التفاوضية. ففي عقد توتال مع سورية تم ربط نسبة اقتسام فائض نفط التكلفة بحجم الإنتاج السنوي (برميل/يوم) حيث تتراوح حصة الشركة المحلية بين 75% من فائض نفط التكلفة لحجم إنتاج يومي لا يزيد عن 25,000 برميل، ويصل إلى 87.5% لحجم إنتاج يزيد عن 200,000 برميل يومياً.

د- إن الأسعار في عقود تقاسم الإنتاج هي أسعار السوق أو أنها أسعار وضعت وفقاً لأسعار السوق بحسب نصوص العقد.

ذ- إن النفط المنتج يؤول عينياً إلى كل من الشركة الأجنبية والشركة المحلية. وتجدر الإشارة إلى أن بعض عقود تقاسم الإنتاج كما في دول الخليج العربي (قطر مثلاً) لا تنصّ على تأسيس شركة مشتركة عند اكتشاف النفط بكميات تجارية من قبل الشركة الأجنبية إنما يتم إنجاز أعمال التنمية والتطوير والإنتاج من قبل الشركة الأجنبية وباسمها، أو من قبل كل من الشركة الأجنبية والشركة المحلية دون الحاجة لوجود شركة مشتركة، ويتم استرداد التكاليف من قبل الشركة الأجنبية، وهذه الكشوف خاضعة لمراجعة إدارة الشركة المحلية التي تقرر الموافقة عليها. كما أن النفط يتم اقتسامه عينياً بين الطرفين بناءً على نصوص العقد (القاضي وآخرون، 2010، ص 374 - 375).

وتتألف إيرادات الشركة المستثمرة (الأجنبية) من نصيب هذه الشركة في الأرباح (نصيبها من نفط الربح) زائد نفط التكلفة المسترد الذي يمثل استهلاك النفقات الرأسمالية التي أنفقت في السابق على أعمال الاستكشاف والتنقيب وغيرها. وينزل منها مصروفات هذه الشركة غير المستردة أي المصروفات التي لا يعترف بها الشريك المحلي بحسب نصوص العقد ومنها مصروفات الاستنفاد المرتبطة بعمر الحقول المكتشفة أو فترة الاستثمار بحسب نصوص العقد.

وتسترد الضرائب المدفوعة على أرباح هذه الشركة من النفط المنتج أسوة بالنفقات الأخرى القابلة للاسترداد، وترحب الشركة المستثمرة بدفع الضريبة ثم استردادها، حيث تقتطع هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على أعمالها في موطنها الأصلي.

أما الشركة الوطنية فتدفع الضريبة عن حصتها من النفط المنتج بحسب الأسعار المعلنة بعد ترجيحها بالمعدلات المتفق عليها عقدياً بين الشريك الأجنبي والشريك المحلي، وذلك بعد حسم الإتاوة العينية المشار إليها في عقد المشاركة.

وفي حال وجود شركة مشتركة كما في سورية ومصر فإن هذه الشركة تقوم بعملها بالنيابة عن الشريكين المحلي والأجنبي وتسجل محاسبتها والنفقات المختلفة للتطوير والإنتاج والتتقيب أحياناً في حسابات متراكمة في جانبها المدينة، أما الجانب الدائن فهو تحويل مقدم في الأغلب من الشريك الأجنبي.

أما استرداد التكاليف فيتم في جميع الأحوال في حسابات الشركة المستثمرة، أما تمويل الشركة المشتركة فيصنف بحسب طبيعته ويستنفذ بحسب المبادئ المحاسبية الخاصة بإنتاج النفط والغاز.

ونظراً لأن الشريك الأجنبي يسترد النفقات من الجانب المحلي، فمن الطبيعي أن تؤول كافة أصول الشركة المشتركة (العاملة) إلى الجانب المحلي بعد انتهاء العقد (القاضي وآخرون، 2010، ص 374 - 375).

6.1.4. تقديرات إنتاج النفط والغاز في سورية:

اختلفت تقديرات إنتاج النفط والغاز في سورية وكذلك كميات الاحتياطيات النفطية والغازية في سورية بين تقديرات شبه رسمية صادرة عن مسؤولين في المؤسسة العامة للنفط أو وزارة النفط والثروة المعدنية في سورية وبين تلك الصادرة عن منظمات دولية، مثل منظمة الطاقة العالمية أو إدارة معلومات الطاقة الأمريكية.

بحسب التقديرات الصادرة عن المسؤولين في المؤسسة العامة للنفط في سورية فإن متوسط الإنتاج اليومي من النفط في سورية خلال السنوات من 2006 ولغاية 2013 كانت على الشكل التالي:

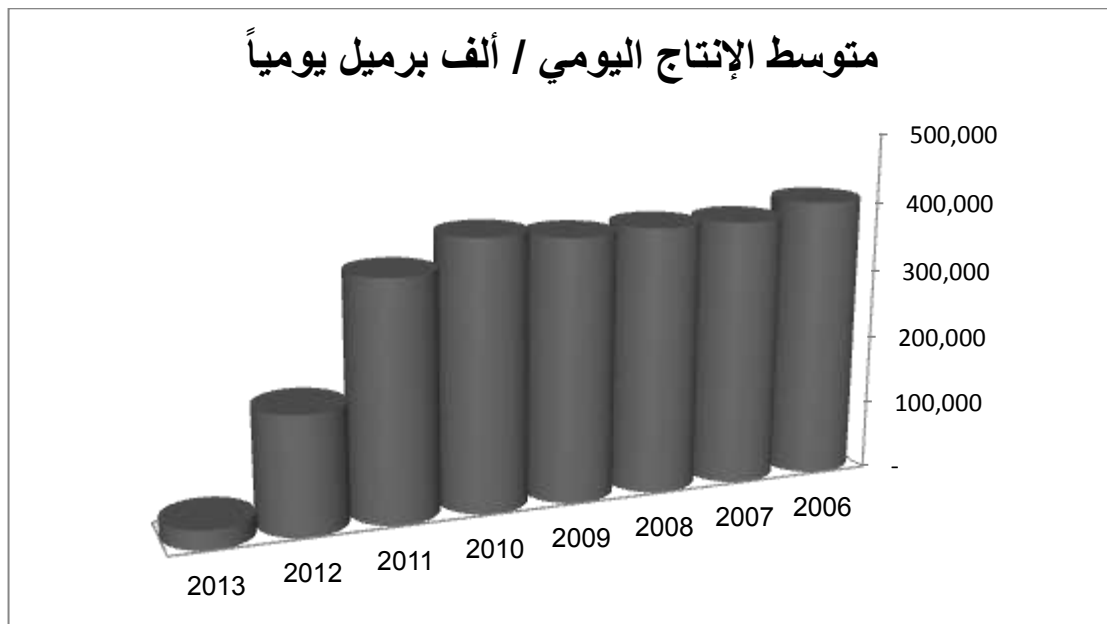
الجدول رقم (9): كميات الإنتاج السنوية من النفط في سورية

الأعوام	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
متوسط الإنتاج اليومي / ألف برميل يومياً	405,972	385,709	386,335	381,937	391,475	347,289	172,638	28,153

المصدر: (عثمان، 2015، ص64).

ويمكن عرض جدول متوسط الإنتاج اليومي المذكور أعلاه بشكل مخطط بياني كالتالي:

الشكل رقم (14): متوسط الإنتاج اليومي للنفط في سورية



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أرقام الجدول رقم (8) المذكور أعلاه.

هذا وقد تم تقدير كميات الاحتياطيات النفطية في سورية على الشكل التالي:

الجدول رقم (10): تقديرات احتياطيات النفط في سورية كما في نهاية عام 2010

الاحتياطي النفط	الكمية	الوحدة
الاحتياطي الجيولوجي المؤكد	24.80	مليار برميل
الاحتياطي القابل للإنتاج	7.10	مليار برميل
يطرح: الإنتاج التراكمي منذ بداية الإنتاج لغاية 2010	(4.74)	مليار برميل
الأحتياطي المتبقي والقابل للإنتاج	2.40	مليار برميل

المصدر: (عثمان، 2015، ص34)

أما تقديرات احتياطات الغاز في سورية كانت على الشكل التالي:

الجدول رقم (11): تقديرات احتياطات الغاز في سورية كما في نهاية عام 2010

الاحتياطي الغاز	الكمية	الوحدة
الاحتياطي الجيولوجي المؤكد	698	مليار م ³
الاحتياطي القابل للإنتاج	410	مليار م ³
يطرح: الإنتاج التراكمي منذ بداية الإنتاج لغاية 2010	(125)	مليار م ³
الأحتياطي المتبقي والقابل للإنتاج	285	مليار م ³

المصدر: (عثمان، 2015، ص39).

إن قطاع النفط والغاز في سورية قد تعرّض لخسائر كبيرة نتيجة العمليات الإرهابية والدمار والتخريب والاستمرار من الآبار، وبحسب تقديرات المؤسسة العامة للنفط في سورية فإن خسائر قطاع النفط والغاز في سورية قد تجاوزت (5) مليار دولار أمريكي حتى أوائل عام 2013، ثم إلى 1.2 تريليون ليرة سورية حتى الشهر السابع من عام 2013، وحوالي 23.4 مليار دولار أمريكي حتى النصف الأول من عام 2014 كخسائر مباشرة وغير مباشرة، إلى أن وصلت إلى حوالي 27 مليار دولار أمريكي تقريباً حتى شهر شباط من عام 2015 (عثمان، 2015، ص4).

إلا أنه وبسبب خروج معظم حقول النفط والغاز في سورية عن سيطرة الدولة، فإن تقديرات الخسائر والدمار تبقى تقديرات غير دقيقة وقد تختلف كثيراً عن الواقع، وبحسب التقديرات الصادرة عن المنظمات الدولية فإن حجم خسائر قطاع النفط والغاز في سورية يتجاوز 150 مليار دولار أمريكي.

المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج

1.2.4 سياسة الاعتراف بالإيرادات

إن سياسة الاعتراف بالإيرادات تكاد تكون موحدة فيما بين شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج، وتقسّم الإيرادات بشكل رئيسي إلى الإيرادات من نفط استرداد التكلفة والإيرادات من نفط الربح.

من خلال تدقيق الباحث لحسابات معظم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، فإنه ارتأى تلخيص إجراءات شركات النفط والغاز بالاعتراف بالإيرادات على الشكل التالي:

1. في نهاية كل شهر مالي يستلم القسم المالي في شركة النفط من القسم الفني والجيولوجي تقريراً بعدد براميل النفط الإجمالية المنتجة خلال الشهر التقويمي الفائت، ويحدد في هذا التقرير الحجم الإجمالي لعدد البراميل المنتجة يومياً خلال ذلك الشهر ويطرح منه الماء ورواسب قاع البئر فيبقى الحجم الإجمالي الصافي اليومي المباع (المسلم للمؤسسة العامة للنفط).

وبناءً على حجم الإنتاج المسلم والموقع من قبل عداوي الطرفين المداول والجانب المحلي يحدد القسم المالي حجم البراميل المباعة خلال ذلك الشهر التقويمي.

وفيما يلي عرض نموذج لإحدى تقارير الإنتاج عن شهر شباط في إحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في سورية.

الجدول رقم (12): نموذج التقرير الإنتاجي في الشركات النفطية

(1) Monthly Production February 2013

(1) نموذج التقرير الانتاجي الشهري لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في سورية.

Day	Gross Production	Net Oil Sold	API	API
	BFPD	BOPD		Weight Ave
1	820	847	28	23,436
2	755	857	28	23,807
3	946	850	28	23,715
4	1,434	875	28	24,133
5	1,750	851	26	22,279
6	1,944	938	26	24,454
7	1,160	879	26	23,074
8	1,055	855	26	22,367
9	974	857	22	18,477
10	855	848	23	19,869
11	767	855	23	19,862
12	552	857	25	21,742
13	1,150	857	31	26,293
14	908	854	30	25,799
15	1,183	847	31	26,062
16	1,242	848	31	25,932
17	1,298	847	30	25,283
18	1,806	851	29	24,934
19	2,009	880	31	26,910
20	2,252	919	28	26,090
21	1,851	956	28	26,778
22	1,677	1,327	28	37,076
23	1,544	1,226	28	34,267
24	920	971	28	26,868
25	1,011	972	26	25,000
26	793	974	30	28,889
27	1,028	978	30	29,545
28	925	975	30	29,455
Total monthly	34,609	25,651		28
BCP		2,328		
Total Monthly Production		25,651		
Sharable Production		23,323		
Non-Sharable Production		2,328		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على تقرير الشركة الأجنبية.

2. بعد تحديد حجم ونسب اقتسام الإنتاج يتم تقييم النفط الخام المنتج. فبحسب عقود تقاسم الإنتاج في سورية يتم تحديد قيمة السوق دوماص لمثل النفط المنتج.

ولأغراض تحديد قيمة السوق للنفط الخام المنتج فإنه يؤخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت نوعية النفط الخام المنتج بعد تنزيل كمية الماء ورواسب القاع المرافقة مختلفة عن نوعية مزيج النفط الخام السوري الثقيل الذي تبيعه الشركة السورية للنفط (SPC) في ميناء التصدير، عندئذ تحدد قيمة هذا النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة وفقاً لما يلي:

أ- تؤخذ عينات من النفط الخام المنتج بعد تنزيل كمية الماء ورواسب القاع المرافقة وعينات من مزيج النفط الخام السوري الثقيل المحتفظ به في خزانات الشركة السورية للنفط والمعروف بـ "النفط الخام المصدر" بميناء التصدير من قبل شركة مراقبة محايدة توافق عليها المؤسسة العامة للنفط والمقاول ومن ثم يتم تحليل هذه العينات من قبلها.

ب- ترسل نتائج التحليل المشار إليها أعلاه إلى شركة محايدة أخرى مقبولة لدى كل من المؤسسة العامة للنفط والمقاول وذلك لوضع معادلة تسعير يتم بموجبها تحديد الفرق بين قيمة النفط الخام المنتج وقيمة مزيج النفط الخام المصدر.

ج- تطبق معادلة التسعير المشار إليها لتحديد قيمة النفط الخام المنتج لمدة عامين أو إلى حين إصدار معادلة تسعير جديدة.

3. بعد تحديد قيمة النفط الخام المنتج، يقوم القسم المالي بإعداد فاتورة بحجم الإنتاج وقيمه وما يستحق للمقاول من قيمة النفط لاسترداد التكاليف وكريح على استثماره.

4. ولإيضاح نمط ومحتوى فاتورة المبيعات التي ترسلها الشركة النفطية المقابلة للمؤسسة العامة للنفط للمصادقة عليها وتسجيل قيمة مبيعات الشركة النفطية، فإنه تم عرض نموذج لإحدى فواتير المبيعات لإحدى الشركات الأجنبية خلال أحد الأشهر:

الشكل رقم (15): نموذج فاتورة المبيعات لإحدى الشركات النفطية

شركة _____ (سورية) المحدودة

Date: 15-May-13

Ref: S MET FN 0989

العقد المصدق بالمرسوم التشريعي رقم -		Contract ratified by the legislative decree No -	
عقد منطقة حقول -		(X) Contract	
إلى: مكتب السيد وزير النفط والثروة المعدنية		To: Minister of Petroleum and Mineral Resources' Office	
نسخة إلى: المهندس - المحترم رئيس مكتب تسويق النفط		Copy to: Eng. President of Sytrol	
نسخة إلى المهندس - المدير العام للمؤسسة العامة للنفط		Copy to: Eng. General Manager of GPC	
نقدم لكم الفاتورة التالية بقيمة النفط الخام للحقل المذكور		Please find our crude oil invoice for the mentioned field	
إنتاج شهر شباط - 2013 لحقل (برميل بدرجة حرارة 60 فهرنهايت)		X field Production for February-2013 (Barrel@ 60 Fahrenheit)	
درجة الكثافة (API)	27.77	(API) Degree	
سعر النفط الخام السوري (دولار أمريكي)/برميل	95.2823	Syrian Crude Oil Price (US\$/Barrel)	
فرق السعر (دراسة شركة بريفن آند غيرتس)	(0.824)	Price differential (Purvin and Gertz study)	
سعر منطقة العقد (PFM)	94.4583	Fair Market Price (PFM)	
سعر نقطة التوريد (PDP)	93.7083	Delivery Point Price (PDP)	
الإنتاج الكلي (برميل)	25,651	Total Production (Barrel)	
نفط الأساس (برميل)	2,328	Base Crude (Barrel)	
النفط الإضافي (برميل)	23,323	Incremental (Barrel)	
اقتطاع حق الحكومة (12.5%)	(2,915)	Royalty (12.5%)	
النفط الإضافي القابل للتوزيع (برميل)	20,408	Sharable Production (Barrel)	
نفط التكلفة (برميل)	14,286	Cost Oil (Barrel)	
نفط الربح (برميل)	1,837	Profit Oil (Barrel)	

Cost Oil (US Dollar)	1,338,717	نفط التكلفة (دولار أمريكي)
Profit Oil (US Dollar)	172,142	نفط الربح (دولار أمريكي)
Grand Total (US Dollar)	1,510,859	الإجمالي (دولار أمريكي)

الرجاء تحويل المعادل باليورو مستخدمين سعر صرف (اليورو/دولار) الصادر من المصرف المركزي الأوروبي (ECB) قبل يومين سابقين لتاريخ الاستحقاق وبحسب تسعيرة صرف الساعة الثانية والربع من بعد ظهر ذلك اليوم بالتوقيت المركزي الأوروبي (CET) وكما هو وارد في الموقع (WWW.ECB.int)

Please transfer to the following bank account

يرجى تحويل المبلغ المطلوب إلى الحساب التالي:

Bank Name:

General Manager

Address:

Account Name:

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

أ- وبناءً على فاتورة الشركة الأجنبية المقابلة تقوم المؤسسة العامة للنفط (GPC) وبعد التأكد من سلامة حجم الإنتاج الكلي ونسب اقتسام الإنتاج والتأكد من سلامة تقييم النفط المباع بإرسال كتاب مصادقة من طرفها مبينة الحصة الحقيقية المستحقة للمقاول عن إنتاج ذلك الشهر المعني.

ب- ولإيضاح شكل كتاب المصادقة الذي ترسله المؤسسة العامة للنفط تم عرض نموذج ذلك الكتاب عن أحد الأشهر في الشركة الأجنبية:

الشكل رقم (16): نموذج كتاب مصادقة المؤسسة العامة للنفط على فاتورة مبيعات الشركة النفطية

Syrian Arab Republic	الجمهورية العربية السورية
Ministry Of Petroleum and Mineral Resources	وزارة النفط والثروة المعدنية
General Petroleum Corporation	المؤسسة العامة للنفط
No.	الرقم:
Date:	التاريخ:

الموضوع: حصة شركة (س) من النفط المنتج
حقل (س) عن كانون الثاني / 2012
إلى شركة _____

إشارة إلى فاتورتكم عن شهر كانون الثاني رقم/156/ تاريخ 2012/2/21 والتي تمثل حصتكم من النفط الإضافي المخصص لاسترداد التكلفة والربح لحقل (س).
وبعد أن تمت دراسة الفاتورة وفق أسعار مكتب تسويق النفط تبين ما يلي:
عقد (س)

حصة المقابل من نفط استرداد التكلفة عن شهر كانون الثاني/ 2012	386,855 دولار
حصة المقابل من نفط الربح عن شهر كانون الثاني / 2012	<u>123,451</u> دولار
إجمالي المبلغ الواجب تحويله إلى شركة س عن عقد- لشهر كانون الثاني/ 2012	<u>510,306</u> دولار

نعلمكم بأن الشركة السورية للنفط ستقوم بتحويل مبلغ (510,306) دولار أمريكي فقط خمسمئة وعشرة آلاف وثلاثمئة وستة دولارات أمريكية لا غير باليورو ولحساب شركة س عن عقد —.
علماً أن تاريخ الاستحقاق هو 2012/3/12

المدير العام

المصدر: البيانات المالية لإحدى الشركات الأجنبية المستثمرة في عقود تقاسم الإنتاج.

ج- بعد اكتمال المعلومات السابق ذكرها في القسم المالي يتم الاعتراف بالإيرادات وتسجل في الدفاتر المالية للشركة الأجنبية، وننوه بأنه لتفادي مشكلة تأخير وصول تقرير الإنتاج ومن ثم حساب وإعداد الفاتورة وإرسالها عن إنتاج ومستحقات الشهر الفائت، يقوم القسم المالي وبناءً على تقديرات قريبة جداً للواقع لحجم الإنتاج وبالتالي حصة الشركة من الإيرادات في ذلك الشهر، وبعد حصول القسم المالي على تقرير حجم الإنتاج الفعلي وعلى حجم نفط الأساس

المتوقع وسعر النفط الخام المباع يقوم القسم المالي بإلغاء التقديرات السابقة وتسجيل الحجم الفعلي والحقيقي من الإيرادات.

د- وتسجل الشركة قيمة هذه الإيرادات كمستحقات في ميزانية الشركة في ذمة المؤسسة العامة للنفط وحسب نصوص العقد فإنه ينبغي على المؤسسة سداد قيمة فاتورة الشركة خلال فترة أقصاها 21 يوماً تلي تاريخ استلام الفاتورة.

2.2.4 المعالجات المحاسبية للتكاليف وإطفائها في ظل عقود تقاسم الإنتاج:

نتيجة لما تتميز به عقود تقاسم الإنتاج من مميزات خاصة تختلف عن غيرها من العقود في مجال صناعة إنتاج النفط والغاز، ظهر تضارب في الآراء حول المعالجات المحاسبية الملائمة (حجر، 2008، ص154).

حيث يرى فريق من المهنيين في محاسبة النفط والغاز أن تُرسل جميع تكاليف الشركة المستثمرة (بجانبها الرأسمالي والجاري) وأن تعالج كذمة مدينة (كحساب عملاء أو قرض نقدي) تطفئ (تخفض) من خلال عائدات نفط استرداد التكلفة Cost Oil Sales المخصصة للمقاول لاسترداد تكاليفه التي تكبدها خلال الفترات السابقة، ويضيف هذا الفريق أنه في حالة انّضح عدم إمكانية استرداد تلك التكاليف فإنه يتم استبعادها من حساب العملاء واعتبارها حسابات عملاء غير قابلة للاسترداد (PAGE, 2011, P67).

ويستند هذا الفريق في رأيه إلى الحقائق التالية:

1- إن ملكية جميع الأصول والممتلكات وكذلك الاحتياطيات النفطية المكتشفة إنما تعود للحكومة المضيفة.

2- جميع تكاليف الشركة المستثمرة هي قابلة للاسترداد من خلال نسبة من الإنتاج مخصصة لاسترداد التكاليف.

ولهذا ليس من حقّ الشركة المستثمرة الاعتراف بأية أصول قابلة للاستهلاك وإنما جميع تكاليفها ترسل وتعتبر كذمم مدينة (كحساب عملاء أو قرض) قابلة للاسترداد، تخفض (تطفئ) من خلال عائدات نفط التكلفة (حجر، 2008، ص154).

إلا أنه انتقدت هذه الرؤية في معالجة التكاليف وإطفائها، بأنه على الرغم من بساطتها، إلا أنها لا تتسجم مع الأصول العلمية، إذ أن تسديد القرض بحسب العقد لا يعني استهلاك النفقات الرأسمالية بنفس الأسلوب، بل أن طريقة النفقات الإيرادية، طريقة التكلفة الكلية، طريقة المجهودات الناجحة وطريقة الاعتراف بالاحتياطي، هي الطرق السائدة (القاضي، 1992، ص 66).

أما بخصوص ملكية الأصول وعائديتها للحكومة المضيفة يضيف أصحاب هذا الرأي بأن ملكية الأصول ليست شرطاً في الاعتراف بها بحسب المعايير المحاسبية الدولية فطالما أن الشركة المستثمرة تملك السيطرة على الأصول (الأصول والممتلكات والاحتياطيات المكتشفة) طيلة عمر عقد تقاسم الإنتاج وتحتفظ بحقوقها في الاستفادة منهم فمن حقها الاعتراف بتلك الأصول، ثم أن جميع الأصول التي تحقق شروط الاعتراف وفق كل من المعايير المحاسبية (IFRS6, IAS38, IAS16) يجب الاعتراف بها وبما يتناسب مع تلك المعايير.

1- حيث أن الشركة المستثمرة تتحمل غالبية المخاطر الاقتصادية وتملك الحق في الحصول على منافع مستقبلية محتملة من تلك الأصول.

2- أن فترة عقد تقاسم الإنتاج هي أطول من المدة المتوقعة للعمر الإنتاجي لمعظم الأصول.

3- إن الموارد الطبيعية المحتملة وفق الأسعار الحالية تعطي دليلاً كافياً على أن جميع التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية، التطويرية والأصول الثابتة سوف تسترد من خلال سياسة استرداد التكاليف في ظل عقود تقاسم الإنتاج (PAGE, 2011, P68).

4- ثم أن اعتبار تلك التكاليف كأصول قابلة للاستهلاك تجد مبرراً لها في الأدبيات المحاسبية، نظراً لما أسفرت عنه من حقول منتجة ومناطق واعدة، تتضمن من النفط، قيمة اقتصادية أكبر بكثير من تلك التكاليف، وعليه من الضروري إطفاء تلك التكاليف بنفس نسبة النفط المستخرج من الاحتياطيات المكتشفة (القاضي، 1992، ص 136 - 137).

وبناءً على ذلك فإن تكاليف المقاول تعتبر مصروفاً أو ترسمل حسب طبيعتها وإن رسملت فإنها تخضع للاستفاد والاستهلاك واختبار انخفاض القيمة بشكل اعتيادي، وأن جميع

الأصول تستهلك أو تطفئ باستخدام طريقة وحدة الإنتاج وخلال عمر العقد أو باستخدام طريقة القسط الثابت المحاسبية المعروفة للأصول التي يقلّ عمرها الإنتاجي عن عمر العقد (PAGE, 2011, P68).

وأن عائدات مبيعات النفط المخصص للشركة بجانبه نفط استرداد التكاليف ونفط الربح يجب أن تعالج كإيرادات من الإنتاج (PwC, 2011, P13).

3.2.4 موقف معايير المحاسبة الدولية من عقود تقاسم الإنتاج:

بعد استعراض القضايا المحاسبية التي فرضتها الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج، والآراء المختلفة لمعالجة التكاليف واستردادها في ظلّ عقود تقاسم الإنتاج، رأى الباحث من الأهمية توضيح رؤية المعايير المحاسبية الدولية من عقود تقاسم الإنتاج. في حقيقة الأمر لم تظهر في الأدبيات المحاسبية أية أدلة أو إرشادات للتعامل مع عقود تقاسم الإنتاج، حيث اعتمدت معظم شركات إنتاج النفط والغاز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي كانت قد طورت سابقاً في ظلّ عقود الإيجار والامتياز (Conaway, 2005, P19).

فرغم مرور أكثر من ربع قرن على ظهور صيغة عقود تقاسم الإنتاج إلا أنّ المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير الدولية المعاصرة قد خلت من صيغ خاصة بعقود تقاسم الإنتاج، واكتفت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC بمناقشة الرسمة من خلال نظريتي التكاليف الإجمالية أو المجهودات الناجحة التي فضلها مجلس معايير المحاسبة المالية مع الإفصاح المتمم عن البيانات المتعلقة بالاحتياطات المكتشفة في القوائم المالية (وقاص، 2005، ص17).

وتؤكد معظم شركات المحاسبة الهامة في العالم ضرورة المحاسبة عن عقود تقاسم الإنتاج بما يتوافق مع المبادئ المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز (Paterson et al., 2005, P17).

هذا وقد طالبت المعايير المحاسبية الأمريكية بتسجيل التكاليف المدفوعة في عقود تقاسم الإنتاج إما باستخدام طريقة التكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة، وتسجيل عائدات

نفط التكلفة المخصصة لاسترداد التكاليف كإيرادات وليس كاسترداد للتكاليف المرسمة، وكذلك عائدات نفط الربح يجب تسجيلها كإيرادات (EY, 2009, P19).

ففي مسح لشركة (PricewaterhouseCoopers LLC)* في عام 1999 على الممارسات المحاسبية المتبعة في شركات تقاسم الإنتاج المستثمرة في الولايات المتحدة الأمريكية USA تبين أن 13 شركة من أصل 15 شركة (أي ما نسبته 87%) كانت تطفئ تكاليف الاستكشاف والتطوير المرسمة من خلال حصتها في الإنتاج المستقبلي من الاحتياطي المبرهنة (أي بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز)، ولم تطفئ أي شركة ببساطة تكاليفها المرسمة من خلال عائدات نفط استرداد التكلفة (Brock et al., 2005, P 619–620).

*شركة PricewaterhouseCoopers LLC هي واحدة من أربع شركات كبار على مستوى العالم، تقوم بتقديم خدمات التأكيد والاستشارات والضرائب.

الفصل الخامس
الدراسة التطبيقية
An Applied Study

❖ تمهيد:

يتناول هذا الفصل تعريفاً بمنهجية الدراسة، والخطوات الإجرائية المتبعة في الدراسة التطبيقية، والأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، بالإضافة إلى تعريف بمتغيرات الدراسة وبياناتها، ومن ثم الخطوات التفصيلية لاختبار فرضيات الدراسة ونتائج الفرضيات.

وقد قُسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: اختبار فروض الدراسة.

المبحث الثالث: بناء نموذج تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في

سورية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

1.1.5. المقدمة:

قام الباحث في هذا المبحث بعرض منهجية الدراسة المتبعة من حيث مجتمع وعينة الدراسة وأدواتها إضافة إلى متغيرات الدراسة والمنهج المُتَّبَع، واستعراض الأساليب الرياضية والإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وذلك وفقاً للآتي:

2.1.5. مجتمع وعينة الدراسة:

إن مجتمع الدراسة تكوّن من:

- شركات إنتاج النفط والغاز (المقاوله والتشغيلية) العاملة بعقود تقاسم إنتاج في سورية والبالغ عددها (12) شركة كما في نهاية عام 2019، ذلك بعد تعليق عدد من الشركات لاعمالها في سورية بسبب العقوبات الأوروبية والأمريكية على سورية منذ عام 2011، مثل (شركة شل الهولندية وشركة توتال الفرنسية وشركة بتروكندا وشركة اينما الكرواتية).
- المحاسبين القانونيين في دمشق المعتمدين في جمعية المحاسبين القانونيين عن عام 2019.

وقد تكوّنت عينة الدراسة من عشر شركات في مجال إنتاج النفط والغاز والمستثمرة بعقود لتقاسم الإنتاج. لقد جرى اختيار العينة اعتماداً على:

- إمكانية الحصول على البيانات المالية لهذه الشركات، (في الوقت الذي كان فيه من الصعوبة الحصول على البيانات المالية للشركات الأخرى لاسباب متنوعة، منها سرية البيانات وعدم إفشاءها وعدم توفر الكادر الوظيفي المختص في الشؤون المالية لتلك الشركات والإبقاء على موظفين إداريين فقط، وغيرها من الأسباب).

- توفر البيانات المالية المطلوبة، حيث تم الترخيص لعدد من الشركات في السنوات الأخيرة وهي ما تزال في مرحلة الترخيص والتأسيس ولم تستثمر في الحقول النفطية بعد كما في نهاية عام 2019.

استخدم الباحث البيانات المالية وغير المالية الآتية في الجانب العملي:

- 77 تقرير تدقيق خارجي تمت فيه المصادقة على القوائم المالية الختامية لعشر شركات في مجال إنتاج النفط والغاز في سورية خلال الفترة الزمنية من 2008 ولغاية 2019.
- القوائم المالية الختامية لعشر شركات في مجال إنتاج النفط والغاز في سورية وبمجموع 77 قائمة مالية خلال الفترة الزمنية من 2008 ولغاية 2019.
- دراسات الجدوى المالية الصادرة عن شركات دولية والخاصة بشركتان تعملان في مجال إنتاج النفط والغاز في سورية.
- أوراق العمل (أوراق التدقيق) عن سنوات مختلفة الخاصة بثلاث شركات تدقيق مرخصة في سورية.
- استخدام أداة الاستبيان والمقابلات الشخصية في تدعيم نتائج التطبيق والتحليل العملي.

3.1.5 منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في سبيل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها، وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

1. الاطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة، إضافة إلى الإرشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية، وشركات المحاسبة والتدقيق الدولية، وصولاً إلى تصميم نموذج لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز.
2. تصميم أنموذج للدراسة يعبر عن العلاقة بين متغيراتها المستقلة والتابعة.
3. صياغة فروض الدراسة بناءً على الأنموذج المصمم والتي تعبر عن العلاقة بين متغيرات الدراسة.

4. استخدام البيانات المالية لشركات إنتاج النفط والغاز، وتقارير التدقيق الخارجي الصادرة عن مكاتب وشركات المحاسبة المرخصة في سورية، إضافة إلى استخدام أداة الاستبيان والمقابلات الشخصية في جمع البيانات والمعلومات المطلوبة لغرض الدراسة.

5. في سبيل اختبار الفروض التي وضعتها الدراسة، استخدم الباحث الخطوات التالية:

أ- استخدام التحليل الوصفي المعتمد على عرض البيانات المالية وغير المالية الفعلية المعتمدة في شركات إنتاج النفط والغاز وإجراء المقارنات والمحاكمات المنطقية بينها. إضافة إلى تطبيق نموذج قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل المقترح من قبل الباحث على البيانات المالية لشركات النفط، وكذلك عرض تقارير التدقيق الخارجي وأوراق العمل الخاصة بشركات ومكاتب المحاسبة المرخصة.

ب- استخدام التحليل الإحصائي من خلال إجراء عدد من المقاييس والأدوات الإحصائية في قياس العلاقات بين متغيرات الدراسة واختبار الفروض.

4.1.5. متغيرات الدراسة:

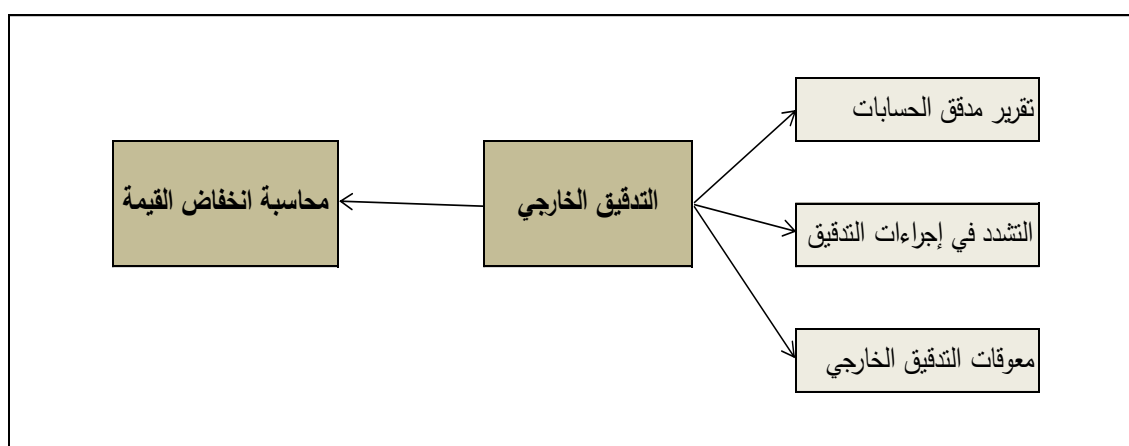
إن متغيرات الدراسة هي على الشكل الآتي:

1. المتغير المستقل: ويتمثل في التدقيق الخارجي الذي تم تحديده في المتغيرات المستقلة التالية:

- ✓ تقرير مدقق الحسابات.
- ✓ التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي.
- ✓ معوقات التدقيق الخارجي.

2. المتغير التابع: ويتمثل في محاسبة انخفاض القيمة.

يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة من خلال الشكل رقم (17) كما يلي:



المصدر: إعداد الباحث.

5.1.5. الأساليب الرياضية والإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام عدة أنواع من مقاييس التحليل الإحصائي في اختبار فروض الدراسة، والاعتماد على البرنامج الإحصائي (AMOS) وبرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Packages for Social Sciences (SPSS)) وبرنامج البيانات الجاهزة الإكسل Excel في إجراء اختبارات الدراسة الموضوعية للوصول إلى النتائج.

6.1.5. التحليل الإحصائي لأداة الاستبانة المستخدمة في جمع المعلومات:

إضافة إلى البيانات المالية الفعلية لشركات إنتاج النفط والغاز وتقارير التدقيق الخارجي وأوراق العمل لشركات ومكاتب التدقيق، فقد استخدم الباحث أداة الاستبانة في جمع البيانات المطلوبة لاختبار فروض الدراسة.

وللتأكد من صدق الاستبانة والإجابات المستخلصة للتحليل الإحصائي استخدم الباحث أداة صدق الاستبانة وكذلك التحليل العاملي للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة، وكانت نتائج تحليل الاستبانة على الشكل الآتي:

أ- معدل الاستجابة:

الجدول رقم (13) خلاصة نتائج توزيع الاستبانة		
النسبة %	العدد	البيان
100%	35	الاستبانات الموزعة
85.7%	30	الاستبانات المستردة
14.2%	5	الاستبانات التي لم تسترد
0%	0	الاستبانات غير صالحة للتحليل
85.7%	30	الاستبانات الصالحة للتحليل
المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.		

يلاحظ من الجدول رقم (13) الذي يوضح معدل استجابة المبحوثين، أنه تم توزيع (35) استبانة على عينة البحث، وكان عدد الاستبانات المستردة تساوي (30) استبانة بنسبة (85.7%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، والاستبانات التي لم تسترد (5) استبانة بنسبة (14.2%)، أما عدد الاستبانات الصالحة للتحليل فتساوي (30) استبانة بنسبة (85.7%) من إجمالي الاستبانات الموزعة والمستلمة، وهي تعد نسبة جيدة تعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبيان.

ب- اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

هناك أسباباً عدة لاختبار أداة الدراسة قبل إجراء توزيع الاستبيان النهائي، والتي من شأنها تعظيم النتائج، فالاختبار المسبق يؤدي إلى الغرض المطلوب منه، كما يؤدي إلى تحسين الاستبيان من خلال تحديد أهداف واضحة ودقيقة للاختبار المبدئي ومن أهم هذه الأهداف: أهداف تتعلق بفهم المبحوثين، أهداف تتعلق بقضايا الاستبيان وأهداف تتعلق بأخذ العينات، وأهداف تتعلق بالترميز والتحليل، بناء على ذلك جرى أولاً عرض أداة الدراسة على عدد من الأساتذة للتأكد من سلامة المحاور ومناسبة صياغة الأسئلة المطروحة، وبعد ذلك تم توزيع (30) استبانة لقياس اعتمادية أداة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14) اعتمادية العينة		
Cronbach's Alpha	عدد عبارات القياس	اسم المتغير
0.904	9	المحور الأول (تقرير مدقق الحسابات الخارجي)
0.849	9	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط
0.901	11	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية
0.878	9	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية
0.946	29	إجمالي المحور الثاني (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي)
0.876	7	آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)
0.877	11	صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية
0.866	9	آلية استخدام الخبير
0.922	27	إجمالي المحور الثالث (موقوفات التدقيق الخارجي)
0.949	65	إجمالي المتغير المستقل
0.802	10	المتغير التابع (محاسبة انخفاض القيمة)
0.950	75	إجمالي محاور الدراسة
المصدر: إعداد الباحث		

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

ج- اختبار صدق مقياس البحث: جرى التأكد من صدق أداة القياس عن طريق الصدق

العامل، أسفر التحليل العاملي الاستكشافي لكامل بنود الاستبيان باستخدام طريقة

المكونات الأساسية ذات التدوير المتعامد لاختبار صدق التكوين الداخلي عن النتائج

الآتية:

الجدول رقم (15) (الصدق العاملي) Total Variance Explained						
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	19.841	26.454	26.454	19.841	26.454	26.454
2	7.935	10.580	37.034	7.935	10.580	37.034

3	5.911	7.882	44.916	5.911	7.882	44.916
4	4.680	6.240	51.156	4.680	6.240	51.156
5	4.651	6.201	57.357	4.651	6.201	57.357
6	3.990	5.320	62.677	3.990	5.320	62.677
7	3.187	4.249	66.926	3.187	4.249	66.926
8	2.767	3.689	70.615	2.767	3.689	70.615
9	2.589	3.452	74.067	2.589	3.452	74.067
10	2.502	3.336	77.403	2.502	3.336	77.403
11	2.194	2.925	80.328	2.194	2.925	80.328
12	2.013	2.684	83.012	2.013	2.684	83.012
13	1.634	2.179	85.191	1.634	2.179	85.191
14	1.554	2.073	87.264	1.554	2.073	87.264
15	1.278	1.704	88.968	1.278	1.704	88.968
16	1.118	1.491	90.458	1.118	1.491	90.458
17	1.070	1.427	91.885	1.070	1.427	91.885
Extraction Method: Principal Component Analysis.						

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ وجود (17) عامل يفسر أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع (محاسبة انخفاض القيمة) موضوع الدراسة، وكان لديها جذور كامنة تزيد عن (1) حيث كانت نسبة تفسير العوامل التراكمية (91.885%) لمدى أثر هذه العوامل من إجمالي التباين المفسر وقد تبين أن أفضل العوامل هو العامل الأول والذي يفسر (26.454 %) من إجمالي التباينات.

7.1.5. التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة:

استخدم الباحث التحليل العاملي الاستكشافي لقياس الاختلافات بين الفقرات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة، حيث تتشعب فقرات أداة الدراسة على متغيرات أقل (تقليص عدد الفقرات المشاهدة)، وتتنوع الفقرات التي تقيس كل متغير على حسب انحرافها عن الوسط الحسابي، وتكون العلاقة بين الفقرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع الفقرات في

العوامل الأخرى. أي أن التحليل العاملي الاستكشافي باستخدام مصفوفة المكونات الأساسية يهدف إلى التحويل الرياضي لعدد كبير من المتغيرات وعدد قليل من المكونات (العوامل) المستقلة المتعامدة ويتم ذلك التحويل على مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات، وكل مكون أو عمود يتكون من متغيرات شديدة الترابط مع مكونها الأساسي وقليله الترابط مع المكونات الأخرى وتحقق طريقة التباين الأقصى (Varimax) لتدوير المحاور عمودياً، مع بقاء العوامل مستقلة عن بعضها، ويمكن الحكم على أن متغير ما ينتمي إلى مكون معين من خلال تحميله أو ارتباطه (loading) على ذلك العامل وكلما زادت القيمة المطلقة للتحميل زادت المعنوية الإحصائية، وبشكل عام وقبل الخوض في التحليل العاملي الاستكشافي هناك جملة من الشروط الواجب توافرها وهي:

- 1- أن تكون قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل فقرة أو متغير (0.60) أو أكثر.
 - 2- أن يكون معامل تحميل العبارة أو المتغير على العامل الواحد (0.4) أو أكثر.
 - 3- أن لا ترتبط العبارة على أكثر من عامل واحد في نفس الوقت.
 - 4- أن لا تقل قيمة ايجن (Eigen Value) لكل عامل مستخرج عن واحد صحيح.
- والمغزى من هذه الشروط هو وجود عدد كاف من الارتباطات ذات دلالة إحصائية في المصفوفة بعد التدوير المتعامد، وأن لا تقل قيمة اختبار (KMO) عن 0.50 % (كفاية العينة للتحليل)، وأن لا تقل قيمة (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد الصحيح، وأن تكون الاشتراكات (communities) الأولية للبنود أكثر من 0.50 %، وأن لا يقل تشبع العامل عن 0.50 % مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50 % في العوامل الأخرى، وأن لا تقل قيم الجزر الكامن عن الواحد الصحيح.

جرى استخدام التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة التالية:

- (1) المتغير المستقل الأول: تقرير مدقق الحسابات.
- (2) المتغير المستقل الثاني: التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط.
- (3) المتغير المستقل الثالث: التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية.

4) المتغير المستقل الرابع: التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية.

5) المتغير المستقل الخامس: آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36).

6) المتغير المستقل السادس: صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية.

7) المتغير المستقل السابع: آلية استخدام الخبير.

8) المتغير التابع: محاسبة انخفاض القيمة.

أولاً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (تقرير مدقق الحسابات الخارجي)، لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص المحور الأول (تقرير مدقق الحسابات الخارجي) ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (16) مصفوفة الارتباط بين المتغيرات ^a Correlation Matrix										
		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9
Correlation	x1	1.00	.701	.841	.611	.443	.525	.400	.660	.407
	x2	.701	1.00	.681	.498	.410	.240	.272	.395	.512
	x3	.841	.681	1.00	.715	.509	.543	.447	.762	.393
	x4	.611	.498	.715	1.00	.693	.719	.626	.718	.423
	x5	.443	.410	.509	.693	1.00	.584	.434	.603	.397
	x6	.525	.240	.543	.719	.584	1.00	.535	.621	.375
	x7	.400	.272	.447	.626	.434	.535	1.00	.615	.095
	x8	.660	.395	.762	.718	.603	.621	.615	1.00	.370
	x9	.407	.512	.393	.423	.397	.375	.095	.370	1.00
a. Determinant = .001										

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين متغيرات (المحور الأول) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.001) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)،

وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (17) معامل الملائمة العام KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.807
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	169.324
	df	36
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (17) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام (0.807) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (169.324) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطي دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18) Anti-image Matrices									
	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9
x1	.856 ^a	-.395-	-.428-	.109	.114	-.279-	.042	-.152-	.051
x2	-.395-	.680 ^a	-.359-	-.080-	-.224-	.406	-.224-	.394	-.439-
x3	-.428-	-.359-	.811 ^a	-.286-	.140	-.042-	.225	-.486-	.196
x4	.109	-.080-	-.286-	.881 ^a	-.329-	-.337-	-.316-	-.021-	-.107-
x5	.114	-.224-	.140	-.329-	.871 ^a	-.200-	.109	-.274-	-.008-
x6	-.279-	.406	-.042-	-.337-	-.200-	.821 ^a	-.195-	.052	-.252-
x7	.042	-.224-	.225	-.316-	.109	-.195-	.759 ^a	-.405-	.344
x8	-.152-	.394	-.486-	-.021-	-.274-	.052	-.405-	.805 ^a	-.243-
x9	.051	-.439-	.196	-.107-	-.008-	-.252-	.344	-.243-	.713 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (18) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة (Anti-image Correlation) يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (19) تفسير الانحراف الإجمالي Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.266	58.509	58.509	5.266	58.509	58.509	3.607	40.081	40.081
2	1.182	13.134	71.643	1.182	13.134	71.643	2.841	31.562	71.643
3	.804	8.934	80.578						
4	.486	5.397	85.974						
5	.450	4.997	90.971						
6	.350	3.889	94.860						
7	.223	2.482	97.342						
8	.137	1.522	98.864						
9	.102	1.136	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج مكونان أساسيان بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (19) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثّل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يقسّر (58.509) من التباين الكلي، كما

يُفسر العامل الثاني (13.134) من التباين الكلي، كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (71.643) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (20) Component Matrix ^a		
	Component	
	1	2
التزام شركة النفط والغاز بالتعديلات التي يطلبها مدقق الحسابات في القوائم المالية حتى لا يتحفظ المدقق في رأيه		.743
التزام شركة النفط والغاز بالمعالجات والممارسات المحاسبية السائدة		.882
إضافة الإفصاحات الكافية التي من شأنها الحصول على تقرير نظيف		.699
عدالة قياس الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز في سورية	.802	
الالتزام بإجراء اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل كلما دعت الحاجة إلى ذلك	.675	
عدالة قياس حجم الاحتياطات النفطية	.804	
معقولية تقديرات أسعار النفط والغاز المستقبلية المستخدمة	.833	
دقة تقديرات التدفقات النقدية للأصول طويلة الأجل	.782	
اهتمام شركة النفط والغاز بمحتويات التقرير وكل ما يرد فيه		.725

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (20) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل المحور الأول (تقرير مدقق الحسابات الخارجي).
ثانياً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط): لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص المحور الثاني (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط) ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (21) Correlation Matrix ^a									
	c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9
c1	1.000	.665	.367	.451	.516	.295	.283	.014	.166
c2	.665	1.000	.344	.497	.434	.325	.312	.016	.405
c3	.367	.344	1.000	.561	.439	.622	.421	.314	.269

c4	.451	.497	.561	1.000	.638	.546	.417	.054	.333
c5	.516	.434	.439	.638	1.000	.525	.466	.321	.571
c6	.295	.325	.622	.546	.525	1.000	.596	.324	.342
c7	.283	.312	.421	.417	.466	.596	1.000	.535	.374
c8	.014	.016	.314	.054	.321	.324	.535	1.000	.565
c9	.166	.405	.269	.333	.571	.342	.374	.565	1.000
a. Determinant = .002									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.002) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (22) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.708
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	117.814
	df	36
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (22) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام (0.708) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (117.814) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطينا دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (23) Anti-image Matrices									
	c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9
c1	.638 ^a	-.605-	-.120-	.054	-.428-	.092	-.008-	-.056-	.353
c2	-.605-	.630 ^a	-.051-	-.149-	.230	-.012-	-.160-	.304	-.489-
c3	-.120-	-.051-	.785 ^a	-.340-	.069	-.397-	.122	-.293-	.117
c4	.054	-.149-	-.340-	.801 ^a	-.390-	-.103-	-.169-	.320	-.048-
c5	-.428-	.230	.069	-.390-	.765 ^a	-.159-	-.057-	-.010-	-.432-
c6	.092	-.012-	-.397-	-.103-	-.159-	.837 ^a	-.364-	.050	-.009-
c7	-.008-	-.160-	.122	-.169-	-.057-	-.364-	.765 ^a	-.487-	.169
c8	-.056-	.304	-.293-	.320	-.010-	.050	-.487-	.528 ^a	-.542-
c9	.353	-.489-	.117	-.048-	-.432-	-.009-	.169	-.542-	.590a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (23) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (24) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.252	47.247	47.247	4.252	47.247	47.247	2.980	33.117	33.117
2	1.496	16.621	63.868	1.496	16.621	63.868	2.768	30.751	63.868
3	.954	10.595	74.462						
4	.640	7.109	81.571						
5	.514	5.712	87.284						
6	.455	5.054	92.338						
7	.340	3.778	96.116						
8	.198	2.195	98.311						

9	.152	1.689	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج مكونان أساسيان بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (24) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (47.247) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (16.621) من التباين الكلي، كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (63.868) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (25) Rotated Component Matrix ^a		
	Component	
	1	2
وضع برنامج تدقيق تفصيلي للأصول طويلة الأجل	.831	
تحديد أهداف تدقيق الأصول طويلة الأجل	.805	
تحديد نطاق تدقيق الأصول طويلة الأجل	.529	
إجراء الاستفسارات الأولية عن الأصول طويلة الأجل في الشركة	.765	
تحديد الفريق المناسب لتدقيق الأصول طويلة الأجل في الشركة	.622	
تحديد مخاطر التدقيق المتعلقة بالأصول طويلة الأجل		.605
تحديد الإجراءات التحليلية التي ينبغي القيام بها		.727
تحديد الإجراءات التفصيلية لتقييم عمليات العش والاحتيايل في الأصول طويلة الأجل		.883
تحديد الحاجة لإشراك الخبراء في تدقيق الأصول طويلة الأجل		.706

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (25) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط).

ثالثاً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية): لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية) ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

Correlation Matrix ^a (الجدول رقم 26)											
	v1	v2	v3	v4	v5	v6	v7	v8	v9	v10	v11
v1	1.000	.659	.416	.455	.549	.513	.417	.284	.486	.373	.249
v2	.659	1.000	.619	.447	.463	.590	.550	.538	.459	.596	.313
v3	.416	.619	1.000	.548	.660	.443	.700	.435	.365	.729	.187
v4	.455	.447	.548	1.000	.682	.348	.489	.520	.479	.365	.096
v5	.549	.463	.660	.682	1.000	.504	.543	.406	.165	.451	.345
v6	.513	.590	.443	.348	.504	1.000	.685	.432	.321	.599	.289
v7	.417	.550	.700	.489	.543	.685	1.000	.478	.370	.635	.117
v8	.284	.538	.435	.520	.406	.432	.478	1.000	.524	.524	.402
v9	.486	.459	.365	.479	.165	.321	.370	.524	1.000	.424	.010
v10	.373	.596	.729	.365	.451	.599	.635	.524	.424	1.000	.491
v11	.249	.313	.187	.096	.345	.289	.117	.402	.010	.491	1.000
a. Determinant = .003											

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.003) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط نجد أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (27) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.723
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	189.109
	df	55
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (27) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام هي (0.723) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (189.109) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطينا دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (28) Anti-image Matrices											
	v1	v2	v3	v4	v5	v6	v7	v8	v9	v10	v11
v1	.681 ^a	– .526–	.173	.061	–.415–	–.074–	–.063–	.411	–.515–	.126	–.167–
v2	–.526–	.788 ^a	–.401–	– .076–	.316	–.274–	.105	–.326–	.145	.033	–.063–
v3	.173	– .401–	.695 ^a	.053	–.527–	.448	–.340–	.118	–.066–	–.588–	.324
v4	.061	– .076–	.053	.802 ^a	–.556–	.162	–.073–	–.194–	–.333–	.022	.189
v5	–.415–	.316	–.527–	– .556–	.658 ^a	–.314–	.044	–.123–	.410	.236	–.298–
v6	–.074–	– .274–	.448	.162	–.314–	.753 ^a	–.484–	–.006–	–.006–	–.358–	.122
v7	–.063–	.105	–.340–	– .073–	.044	–.484–	.851 ^a	–.194–	.092	–.101–	.233
v8	.411	– .326–	.118	– .194–	–.123–	–.006–	–.194–	.748 ^a	–.442–	.042	–.369–
v9	–.515–	.145	–.066–	–	.410	–.006–	.092	–.442–	.625 ^a	–.250–	.286

				.333-							
v10	.126	.033	-.588-	.022	.236	-.358-	-.101-	.042	-.250-	.748 ^a	-.573-
v11	-.167-	- .063-	.324	.189	-.298-	.122	.233	-.369-	.286	-.573-	.485 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (28) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (29) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.621	51.102	51.102	5.621	51.102	51.102	4.311	39.190	39.190
2	1.168	10.619	61.721	1.168	10.619	61.721	2.478	22.531	61.721
3	.967	8.792	70.513						
4	.850	7.723	78.236						
5	.817	7.423	85.659						
6	.550	4.997	90.657						
7	.387	3.518	94.174						
8	.238	2.167	96.341						
9	.196	1.781	98.121						
10	.126	1.146	99.267						
11	.081	.733	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج مكونان أساسيان بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (29) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (51.102) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (10.619) من التباين الكلي، كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (61.721) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (30) Rotated Component Matrix ^a		
	Component	
	1	2
وضع خطة تفصيلية لإجراءات تقييم الرقابة الداخلية في شركة النفط والغاز	.662	
تقييم بيئة الرقابة على الأصول طويلة الأجل	.673	
تقييم نظام المعلومات المرتبط بالأصول طويلة الأجل	.704	
الاجتماع مع المعنيين في قسم العمليات والتشغيل والاستفسار عن الأصول طويلة الأجل	.791	
الاجتماع مع المعنيين في القسم المالي والمحاسبة والاستفسار عن محاسبة الأصول طويلة الأجل	.594	
تقييم البرنامج السنوي لخطط الحفر والتطوير		.519
تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية	.714	
تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الخزنوية للمكمن	.552	
تقييم الرقابة على أنشطة الحفر والعمليات	.751	
تقييم نظام إدارة المخاطر في شركة النفط والغاز		.681
تقييم التدقيق الداخلي في شركة النفط والغاز		.898

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (30) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية).

رابعاً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية): لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية) ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (31) Correlation Matrix ^a									
	b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9
b1	1.000	.512	.145	.135	.205	.385	.553	.501	.341
b2	.512	1.000	.544	.755	.522	.562	.542	.693	.413
b3	.145	.544	1.000	.769	.559	.634	.458	.156	.263
b4	.135	.755	.769	1.000	.506	.575	.379	.359	.176
b5	.205	.522	.559	.506	1.000	.710	.472	.153	.201
b6	.385	.562	.634	.575	.710	1.000	.760	.234	.426
b7	.553	.542	.458	.379	.472	.760	1.000	.335	.460
b8	.501	.693	.156	.359	.153	.234	.335	1.000	.419
b9	.341	.413	.263	.176	.201	.426	.460	.419	1.000
a. Determinant = .002									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.002) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (32) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.727
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	160.568
	df	36
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (32) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام هي (0.727) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل باريتليت (160.568) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطينا دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (33) Anti-image Matrices									
	b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9
b1	.717 ^a	-.387-	-.083-	.388	.171	-.153-	-.240-	-.152-	.139
b2	-.387-	.702 ^a	.173	-.673-	-.372-	.201	-.162-	-.491-	-.227-
b3	-.083-	.173	.787 ^a	-.600-	-.197-	-.026-	-.117-	.155	-.220-
b4	.388	-.673-	-.600-	.619 ^a	.254	-.312-	.185	.018	.340
b5	.171	-.372-	-.197-	.254	.723 ^a	-.535-	.151	.132	.212
b6	-.153-	.201	-.026-	-.312-	-.535-	.747 ^a	-.566-	.082	-.275-
b7	-.240-	-.162-	-.117-	.185	.151	-.566-	.813 ^a	.020	-.057-
b8	-.152-	-.491-	.155	.018	.132	.082	.020	.777 ^a	-.215-
b9	.139	-.227-	-.220-	.340	.212	-.275-	-.057-	-.215-	.711 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (33) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (34) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.615	51.277	51.277	4.615	51.277	51.277	3.424	38.047	38.047
2	1.482	16.464	67.741	1.482	16.464	67.741	2.672	29.694	67.741
3	.982	10.912	78.653						
4	.689	7.660	86.313						
5	.472	5.241	91.554						
6	.319	3.545	95.099						
7	.204	2.269	97.368						
8	.164	1.828	99.195						
9	.072	.805	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج مكونان أساسيان بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (34) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (51.277) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (16.464) من التباين الكلي، كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (67.741) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (35) Rotated Component Matrix ^a		
	Component	
	1	2
وضع خطة تفصيلية للإجراءات التي سيتم تنفيذها حول الأصول طويلة الأجل	.813	
القيام بإجراءات تحليلية حول الأصول طويلة الأجل	.603	
القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الأقسام (العمليات، المالية، الاستكشاف والتطوير)	.879	
القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الإدارة التنفيذية والمكلفون بالحوكمة حول الأصول طويلة الأجل	.834	
تدقيق الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية حول المكن	.796	
تدقيق الدراسات السائزمية والستراتيغرافية الاستكشافية في الشركة	.795	
تدقيق تقديرات الإدارة للاحتياطيات المبرهنة وغير المبرهنة	.587	
تدقيق تقديرات الإدارة لأسعار النفط والغاز المستقبلية	.809	
إشراك خبراء فنيين في تقييم تقديرات الاحتياطيات والإنتاج	.657	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (35) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل المتغيرات (التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية).

خامساً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)): لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص (آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)) ومعرفة مدى صلاحيته للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (36) Correlation Matrix ^a							
	n1	n2	n3	n4	n5	n6	n7
n1	1.000	.520	.692	.613	.406	.209	.235
n2	.520	1.000	.581	.474	.247	.494	.411
n3	.692	.581	1.000	.754	.546	.591	.562
n4	.613	.474	.754	1.000	.576	.457	.502

n5	.406	.247	.546	.576	1.000	.586	.471
n6	.209	.494	.591	.457	.586	1.000	.792
n7	.235	.411	.562	.502	.471	.792	1.000
a. Determinant = .011							

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.011) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (37) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser–Meyer–Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.761
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi–Square	115.891
	df	21
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (37) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام (0.761) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (115.891) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطينا دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (38) Anti-image Matrices							
	n1	n2	n3	n4	n5	n6	n7
n1	.716 ^a	-.350-	-.481-	-.117-	-.240-	.354	.025
n2	-.350-	.772 ^a	-.076-	-.105-	.316	-.375-	.075
n3	-.481-	-.076-	.827 ^a	-.406-	.028	-.294-	-.057-

n4	-.117-	-.105-	-.406-	.841 ^a	-.313-	.191	-.216-
n5	-.240-	.316	.028	-.313-	.746 ^a	-.460-	.119
n6	.354	-.375-	-.294-	.191	-.460-	.647 ^a	-.624-
n7	.025	.075	-.057-	-.216-	.119	-.624-	.781 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول السابق الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (39) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.096	58.513	58.513	4.096	58.513	58.513	2.702	38.603	38.603
2	1.112	15.890	74.403	1.112	15.890	74.403	2.506	35.800	74.403
3	.748	10.686	85.089						
4	.400	5.719	90.808						
5	.299	4.268	95.076						
6	.218	3.111	98.187						
7	.127	1.813	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج مكونان أساسيان بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (39) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة

هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (58.513) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (15.890) من التباين الكلي، كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (74.403) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (40) Rotated Component Matrix ^a		
	Component	
	1	2
افتقار المعيار لمؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز	.930	
افتقار المعيار لنموذج تقدير احتياطيات النفط والغاز	.645	
افتقار المعيار لنموذج تقدير أسعار النفط والغاز المستقبلية	.783	
افتقار المعيار لنموذج خصم التدفقات النقدية	.754	
افتقار المعيار لتحديد وحدة توليد النقد في شركات النفط والغاز		.617
افتقار المعيار لنموذج حساب القيمة الحالية للأصول		.924
افتقار المعيار للأساس الكامل الممكن الاستناد عليه في اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل		.886

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (40) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل (آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم 36).
سادساً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية): لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص (صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية) ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (41) Correlation Matrix ^a											
	m1	m2	m3	m4	m5	m6	m7	m8	m9	m10	m11
m1	1.000	.500	.546	.418	.273	.021	.261	.241	.482	.594	.259
m2	.500	1.000	.824	.783	.406	.455	.686	.377	.556	.444	.165
m3	.546	.824	1.000	.738	.346	.391	.484	.423	.605	.448	-.019
m4	.418	.783	.738	1.000	.632	.531	.562	.305	.440	.440	.125
m5	.273	.406	.346	.632	1.000	.492	.393	.082	.320	.114	.194
m6	.021	.455	.391	.531	.492	1.000	.627	.497	.293	.061	.272

m7	.261	.686	.484	.562	.393	.627	1.000	.341	.383	.189	.224
m8	.241	.377	.423	.305	.082	.497	.341	1.000	.628	.214	.000
m9	.482	.556	.605	.440	.320	.293	.383	.628	1.000	.385	.265
m10	.594	.444	.448	.440	.114	.061	.189	.214	.385	1.000	.488
m11	.259	.165	-.019-	.125	.194	.272	.224	.000	.265	.488	1.000
a. Determinant = .002											

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.002) وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط نجد أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (42) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser–Meyer–Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.633
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	192.549
	df	55
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (42) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام (0.633) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (192.549) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطي دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (43) Anti-image Matrices											
	m1	m2	m3	m4	m5	m6	m7	m8	m9	m10	m11
m1	.749 ^a	-.004-	-.317-	.107	-.315-	.382	-.137-	-.218-	.081	-.236-	-.204-
m2	-.004-	.810 ^a	-.497-	-.362-	.085	.181	-.505-	-.058-	.011	.074	-.191-
m3	-.317-	-.497-	.680 ^a	-.184-	.253	-.411-	.241	.299	-.456-	-.235-	.528
m4	.107	-.362-	-.184-	.817 ^a	-.514-	-.158-	.018	.026	.094	-.354-	.179
m5	-.315-	.085	.253	-.514-	.590 ^a	-.381-	.078	.393	-.367-	.170	.097
m6	.382	.181	-.411-	-.158-	-.381-	.482 ^a	-.408-	-.672-	.479	.322	-.588-
m7	-.137-	-.505-	.241	.018	.078	-.408-	.786 ^a	.126	-.118-	.051	.071
m8	-.218-	-.058-	.299	.026	.393	-.672-	.126	.446 ^a	-.697-	-.264-	.524
m9	.081	.011	-.456-	.094	-.367-	.479	-.118-	-.697-	.598 ^a	.197	-.503-
m10	-.236-	.074	-.235-	-.354-	.170	.322	.051	-.264-	.197	.629 ^a	-.598-
m11	-.204-	-.191-	.528	.179	.097	-.588-	.071	.524	-.503-	-.598-	.262 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (43) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (44) Total Variance Explained									
Comp onent	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.069	46.081	46.081	5.069	46.081	46.081	3.085	28.043	28.043
2	1.537	13.970	60.051	1.537	13.970	60.051	2.637	23.973	52.016
3	1.213	11.025	71.076	1.213	11.025	71.076	1.891	17.191	69.207
4	1.056	9.603	80.679	1.056	9.603	80.679	1.262	11.472	80.679
5	.667	6.064	86.743						
6	.479	4.353	91.096						
7	.382	3.474	94.570						

8	.255	2.314	96.884						
9	.157	1.431	98.315						
10	.119	1.078	99.393						
11	.067	.607	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج أربعة مكونات أساسية بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (44) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (46.081) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (13.970) من التباين الكلي، أما العامل الثالث يفسر (11.025) وأخيراً العامل الرابع يفسر (9.603) كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (80.679) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (45) Rotated Component Matrix ^a				
	Component			
	1	2	3	4
غياب تحديد المعالجات المحاسبية للأصول طويلة الأجل	.118	.840		
غياب تحديد طرق إعداد القوائم المالية في شركات إنتاج النفط والغاز	.643			
غياب تحديد المعالجات المحاسبية لعملية استرداد التكاليف		.648		
غياب تحديد مفهوم المركز المالي في شركات إنتاج النفط والغاز	.780			
غياب المعالجات المحاسبية الممكنة عند استخدام الأساس النقدي المعتمد في قبول استرداد النفقات	.799			
غياب المعالجات المحاسبية الممكنة عند استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي	.749			
غياب الاهتمام بنتائج النشاط بسبب إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز من ضرائب الدخل	.722			

غياب الدعم لدور التدقيق الخارجي في المصادقة على القوائم المالية			.932	
غياب دور التدقيق الداخلي في شركات انتاج النفط والغاز في تطبيق المعالجات المحاسبية المحددة			.656	
غياب دور لجان المراجعة في إدارة شركات انتاج النفط والغاز		.779		
غياب دور قسم إدارة المخاطر في شركات إنتاج النفط والغاز				.944

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (45) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل (صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية).

سابعاً- التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير المستقل (آلية استخدام الخبير)، لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص (آلية استخدام الخبير): ومعرفة مدى صلاحيتها للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (46) Correlation Matrix ^a									
	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9
s1	1.000	.522	.128	.370	.268	.434	.467	-.103-	.316
s2	.522	1.000	.640	.650	.674	.355	.523	.115	.520
s3	.128	.640	1.000	.568	.747	.062	.339	.265	.412
s4	.370	.650	.568	1.000	.581	.417	.405	.049	.493
s5	.268	.674	.747	.581	1.000	.461	.570	.429	.536
s6	.434	.355	.062	.417	.461	1.000	.724	.239	.507
s7	.467	.523	.339	.405	.570	.724	1.000	.497	.591
s8	-.103-	.115	.265	.049	.429	.239	.497	1.000	.435
s9	.316	.520	.412	.493	.536	.507	.591	.435	1.000
a. Determinant = .003									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.003). وهي أكبر من 10^{-5} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (47) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser–Meyer–Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.741
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	145.248
	df	36
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (47) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام (0.741) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتلليت (146.248) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطي دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (48) Anti-image Matrices									
	s1	s2	s3	s4	s5	s6	s7	s8	s9
s1	.757 ^a	-.336-	.178	-.035-	.012	-.014-	-.293-	.302	-.053-
s2	-.336-	.846 ^a	-.180-	-.226-	-.262-	.164	-.197-	.216	-.171-
s3	.178	-.180-	.656 ^a	-.301-	-.608-	.535	-.213-	.091	-.100-
s4	-.035-	-.226-	-.301-	.859 ^a	-.006-	-.283-	.122	.167	-.171-
s5	.012	-.262-	-.608-	-.006-	.757 ^a	-.449-	.129	-.340-	.086
s6	-.014-	.164	.535	-.283-	-.449-	.596 ^a	-.591-	.247	-.206-
s7	-.293-	-.197-	-.213-	.122	.129	-.591-	.739 ^a	-.480-	-.031-
s8	.302	.216	.091	.167	-.340-	.247	-.480-	.529 ^a	-.328-
s9	-.053-	-.171-	-.100-	-.171-	.086	-.206-	-.031-	-.328-	.891 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (48) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (49) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	4.520	50.220	50.220	4.520	50.220	50.220	2.986	33.177	33.177
2	1.309	14.540	64.760	1.309	14.540	64.760	2.433	27.028	60.205
3	1.301	14.460	79.219	1.301	14.460	79.219	1.711	19.014	79.219
4	.543	6.038	85.258						
5	.470	5.222	90.480						
6	.295	3.279	93.759						
7	.243	2.706	96.465						
8	.216	2.402	98.867						
9	.102	1.133	100.00						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج ثلاثة مكونات أساسية بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (49) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (50.220) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (14.540) من التباين الكلي، أما العامل الثالث فيفسر (14.460) كما يفسر هذان العاملان مع بعضهما البعض (79.219) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (50) Rotated Component Matrix ^a			
	Component		
	1	2	3
ضعف اتعاب التدقيق الخارجي التي تسمح باستخدام الخبير		.774	
صعوبة تقييم استقلالية ونزاهة الخبير	.804		
ضعف التخصص المهني للمدقق الخارجي في فهم الحاجة لاستخدام الخبير	.914		
صعوبة تقييم جودة أداء الخبير	.754		
صعوبة فهم إجراءات العمل المنفذة من الخبير	.766		
صعوبة تقييم استقلالية ونزاهة الخبير		.843	
صعوبة تحديد الشروط القانونية لاستخدام الخبير			.491
صعوبة توفر الخبير بالموصفات المطلوبة في البيئة المحلية			.927
صعوبة تحديد مسؤوليات الخبير عند استخدامه		.483	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (50) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل (آلية استخدام الخبير).

ثامناً - التحليل العاملي الاستكشافي (EFA) للمتغير التابع (محاسبة انخفاض القيمة):

لاختبار اتجاهات العينة فيما يخص المحور (محاسبة انخفاض القيمة) ومعرفة مدى صلاحيتها

للتحليل العاملي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (51) Correlation Matrix ^a										
	d1	d2	d3	d4	d5	d6	d7	d8	d9	d10
d1	1.000	.066	.012	.077	.014	-.160-	-.130-	.015	-.111-	.188
d2	.066	1.000	.609	.297	.544	.217	.520	.334	.462	.286
d3	.012	.609	1.000	.584	.360	.353	.255	.241	.301	.296
d4	.077	.297	.584	1.000	.460	.149	.167	.084	.155	.375
d5	.014	.544	.360	.460	1.000	.481	.588	.195	.555	.349
d6	-.160-	.217	.353	.149	.481	1.000	.630	.088	.519	.079
d7	-.130-	.520	.255	.167	.588	.630	1.000	.316	.529	.274
d8	.015	.334	.241	.084	.195	.088	.316	1.000	.334	.382

d9	-.111-	.462	.301	.155	.555	.519	.529	.334	1.000	.517
d10	.188	.286	.296	.375	.349	.079	.274	.382	.517	1.000
a. Determinant = .012										

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص مصفوفة الارتباط بين المتغيرات (محاسبة انخفاض القيمة) يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة (0.012) وهي أكبر من 5^{-1} ، وبمتابعة قيم مصفوفة الارتباط ومستويات معنويات معاملات الارتباط يلاحظ أنه لا يوجد متغير غير مرتبط بأي متغير آخر (واحد على الأقل)، وليس هناك متغير مرتبط بدرجة كبيرة جداً مع أحد المتغيرات، ولذلك لا توجد حاجة لحذف أي من المتغيرات.

الجدول رقم (52) KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.670
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	83.688
	df	36
	Sig.	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (52) الخاص بكفاية حجم العينة أنه بلغت قيمة مقياس الملائمة العام هي (0.670) وهي أكبر من (0.50) وتعتبر نسبة جيدة، كما بلغت قيمة معامل بارتليت (83.688) وهي معنوية، مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية بين المتغيرات ليست محايدة، بل هناك بعض العلاقات بين المتغيرات، مما يعطي دليلاً إضافياً على ملائمة متغيرات الدراسة للتحليل العاملي، ولمعرفة مدى ملائمة كل متغير بشكل منفرد كما هو موضح في مصفوفة الصورة المعاكسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (53) Anti-image Matrices										
	d1	d2	d3	d4	d5	d6	d7	d8	d9	d10
d1	.513 ^a	-.186-	.111	.005	-.057-	-.086-	.185	.007	.237	-.289-
d2	-.186-	.525 ^a	-.671-	.255	-.340-	.543	-.492-	-.023-	-.291-	.231
d3	.111	-.671-	.489 ^a	-.547-	.275	-.532-	.378	-.141-	.141	-.150-
d4	.005	.255	-.547-	.550 ^a	-.461-	.179	-.061-	.124	.169	-.235-
d5	-.057-	-.340-	.275	-.461-	.764 ^a	-.234-	-.123-	.049	-.202-	-.012-

d6	-.086-	.543	-.532-	.179	-.234-	.655 ^a	-.605-	.149	-.422-	.339
d7	.185	-.492-	.378	-.061-	-.123-	-.605-	.634 ^a	-.206-	.141	-.207-
d8	.007	-.023-	-.141-	.124	.049	.149	-.206-	.791 ^a	-.096-	-.204-
d9	.237	-.291-	.141	.169	-.202-	-.422-	.141	-.096-	.686 ^a	-.531-
d10	-.289-	.231	-.150-	-.235-	-.012-	.339	-.207-	-.204-	-.531-	.580 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال فحص الجدول رقم (53) الخاص بمصفوفة الصورة المعاكسة يلاحظ أن عناصر القطر الرئيسي أكبر من (0.50)، باستثناء السؤال (الثالث) وبالتالي يجب حذفه من التحليل كما كانت الارتباطات الجزئية منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً لكفاءة التعيين (MSA)، وملائمة كل متغير من المتغيرات للتحليل العاملي.

الجدول رقم (54) Total Variance Explained									
	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.584	39.822	39.822	3.584	39.822	39.822	2.780	30.892	30.892
2	1.412	15.690	55.512	1.412	15.690	55.512	1.733	19.251	50.143
3	1.036	11.508	67.020	1.036	11.508	67.020	1.519	16.877	67.020
4	.818	9.092	76.112						
5	.731	8.127	84.239						
6	.559	6.207	90.446						
7	.360	4.003	94.449						
8	.324	3.596	98.045						
9	.176	1.955	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

تم استخلاص المكونات الأساسية ووجد أنه تم استخراج ثلاثة مكونات أساسية بعد استبعاد المكونات التي لديها جذور كامنة أقل من الـ (1) الصحيح، كما يوضح الجدول رقم (54) العوامل المستخلصة من التحليل العاملي قبل تدوير المصفوفة وبعد التدوير المتعامد، حيث يلاحظ أن قيمة إيجن تمثل التباين الذي يبرره كل عامل قبل استخراج العوامل عبر التحليل العاملي ونسبة هذا التباين من التباين الكلي، فيلاحظ أن العامل الأول يفسر (39.822) من التباين الكلي، كما يفسر العامل الثاني (15.690) من التباين الكلي، بينما يفسر العامل الثالث (11.508) كما يفسر هذه العوامل مع بعضهما البعض (67.020) من التباين الكلي بعد تدوير العوامل.

الجدول رقم (55) Rotated Component Matrix ^a			
	Component		
	1	2	3
اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل كلما دعت الحاجة			.571
تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل وفق أساس الاستحقاق المحاسبي	.479		
تحديد حجم الإنتاج السنوي المقدّر			.793
تحديد أسعار البيع المستقبلية لانتاج النفط والغاز	.721		
تحديد حجم التكاليف السنوية المستقبلية لاستخراج الاحتياطيات	.842		
تحديد تكاليف الهجر وإعادة الموقع إلى ما كان عليه التقديرية	.805		
تحديد التدفقات النقدية الصافية المستقبلية		.860	
تحديد السعر المناسب لخصم التدفقات النقدية الصافية المستقبلية	.658		
الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عند تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الأكبر (القيمة الاستعمالية أو البيعية)		.657	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (55) تصنيفات المتغيرات على العوامل التي تشبعت عليها المستخلصة من التحليل العاملي الاستكشافي، التي تمثل المتغير التابع (محاسبة انخفاض القيمة).

المبحث الثاني: اختبار فروض الدراسة

لاختبار فروض الدراسة استخدم الباحث التحليل الوصفي القائم على المقارنات والمحاکمات المنطقية المجردة والتحليل الإحصائي القائم على المقاييس الإحصائية والرياضية.

(1) اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: "يساهم تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية."

لدراسة مدى وجود علاقة بين تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، استخدم الباحث التحليل الإحصائي والوصفي الآتي:

أولاً- التحليل الإحصائي:

اختبر الباحث طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (56): نموذج العلاقة بين متغيرات الفرضية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.248 ^a	.061	.028	.52319	.061	1.835	1	28	.186

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (56) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير الاتجاه نحو تقرير مدقق الحسابات الخارجي ومتغير محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.248$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE= 0.061$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (6%) فقط من المتغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن العلاقة بين المتغيرين ضعيفة.

ثانياً: التحليل الوصفي:

لقياس مساهمة تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية قام الباحث بجمع 77 تقرير تدقيق خارجي صادق على القوائم

المالية الختامية لعشر شركات في مجال النفط والغاز في سورية (أي ما نسبته 71% من إجمالي عدد شركات النفط والغاز في سورية المستثمرة في عقود تقاسم إنتاج كما في تاريخ 31 / 12 / 2019) عن الأعوام من 2008 إلى 2019.

وقد كان نوع التقارير على الشكل الآتي:

الجدول رقم (57): تقارير التدقيق الخارجي لعشر شركات في مجال النفط والغاز

التسلسل	الشركة	سنوات الدراسة	نوع تقرير التدقيق	سبب التحفظ	فقرة إيضاحية في تقرير التدقيق
1	شركة سابينوك (SIPC)	2009 إلى 2019	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
2	شركة CNPC للنفط	2009 إلى 2013	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
		2014 - 2015	متحفظ	دعاوي قضائية وفروقات محاسبية	لا يوجد
		2016	نظيف	لا يوجد	دعاوي قضائية وفروقات محاسبية
		2017	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
		2018 إلى 2019	نظيف	لا يوجد	دعاوي قضائية وفروقات محاسبية
3	شركة IPR للنفط	2012 إلى 2018	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
4	شركة الفرات للنفط	2015 إلى 2017	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
5	شركة إيبلا للنفط	2015 إلى 2017	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
6	شركة حيان للنفط	2011 إلى 2013	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
7	شركة عودة للنفط	2008 إلى 2019	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
8	شركة الرشيد للنفط	2012 إلى 2018	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
9	شركة دجلة للنفط	2012 إلى 2016	نظيف	لا يوجد	لا يوجد
		2017 إلى 2019	متحفظ	فروقات في	لا يوجد

	المخزون وفي الأرصدة المدينة				
لا يوجد	لا يوجد	نظيف	2009 إلى 2013	شركة كوكب للنفط	10
لا يوجد	دعاوي قضائية وفروقات محاسبية	متحفظ	2014 - 2015		
دعاوي قضائية وفروقات محاسبية	لا يوجد	نظيف	2016		
لا يوجد	لا يوجد	نظيف	2017		
دعاوي قضائية وفروقات محاسبية	لا يوجد	نظيف	2018 - 2019		

المصدر: من إعداد الباحث.

يلاحظ أن نسبة التقارير النظيفة إلى إجمالي عدد التقارير شكّل ما نسبته 91% / . ونسبة التقارير المتحفظة 9% / . في حين أن نسبة التقارير التي احتوت على فقرات إيضاحية شكّل ما نسبته 8% / .

إن تقارير التدقيق المتحفظة والنظيفة التي احتوت فقرات إيضاحية قد خلت تماماً من أي إشارة إلى تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، أو إلى ضرورة الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة أو المطالبة بإجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل، وهذا إنما قد يدل على أحد الاحتمالات التالية:

الاحتمال الأول: إن شركات إنتاج النفط والغاز محل الدراسة التزمت بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة والاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عند تجاوز القيمة الدفترية للأصول للقيمة القابلة للاسترداد، وبالتالي لم يتم إدراج أي فقرة حول محاسبة انخفاض القيمة في تقارير التدقيق الخارجي.

الاحتمال الثاني: إن شركات إنتاج النفط والغاز محل الدراسة لم تلتزم بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة ولم يساهم تقرير مدقق الحسابات في التطبيق بسبب عدم الإشارة إلى ضرورة التطبيق

والتحفظ في الرأي.

لأختبار الاحتمال الأول قام الباحث بالرجوع إلى القوائم المالية الـ (77) للشركات العشرة نفسها التي تم الاطلاع على تقارير التدقيق الخارجي الخاص بها، وذلك للبحث عن أي اعتراف لانخفاض القيمة ضمن القوائم المالية لتلك الشركات خلال سنوات الدراسة، وقد تبين ما يلي:

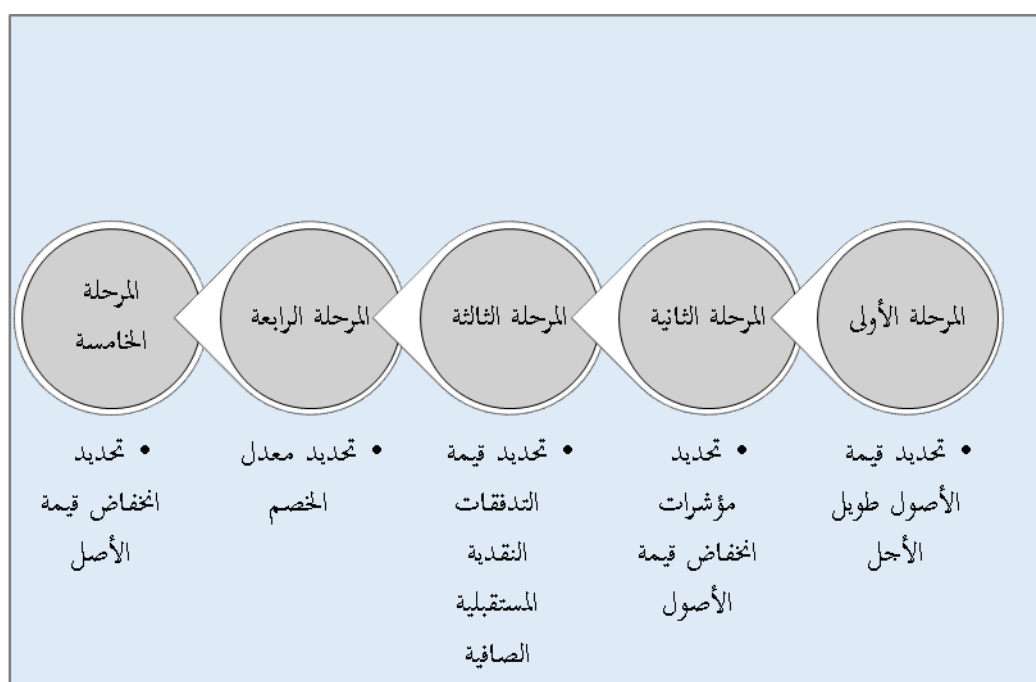
الجدول رقم (58): الاعتراف بانخفاض القيمة في شركات النفط والغاز

التسلسل	الشركة	سنوات الدراسة	الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة	الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول
1	شركة ساينوبك (SIPC)	2009 إلى 2012	لا يوجد	لا يوجد
		2013 إلى 2019	لا يوجد	تم الإفصاح عن: • ضرورة اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل من خلال، • إجراء دراسة حديثة للمخزون وتحديد كميات الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة وغير المبرهنة. • تقدير أحجام الإنتاج السنوية. • دراسة التكاليف التشغيلية والرأسمالية المطلوبة لتطوير الاحتياطيات المكتشفة.
2	شركة CNPC للنفط	2009 إلى 2019	لا يوجد	لا يوجد
3	شركة IPR للنفط	2012 إلى 2018	لا يوجد	لا يوجد
4	شركة الفرات للنفط	2015 إلى 2017	لا يوجد	لا يوجد
5	شركة إيبلا للنفط	2015 إلى 2017	لا يوجد	لا يوجد
6	شركة حيان للنفط	2011 إلى 2014	لا يوجد	لا يوجد

لا يوجد	لا يوجد	2008 إلى 2013		
- تم الإفصاح عن: • ضرورة اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل من خلال، • إجراء دراسة حديثة للمخزون وتحديد كميات الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة وغير المبرهنة. • تقدير أحجام الإنتاج السنوية. • دراسة التكاليف التشغيلية والرأسمالية المطلوبة لتطوير الاحتياطات المكتشفة.	لا يوجد	2014 إلى 2016	شركة عودة للنفط	7
لا يوجد	لا يوجد	2017 إلى 2019		
لا يوجد	لا يوجد	2012 إلى 2018	شركة الرشيد للنفط	8
لا يوجد	لا يوجد	2012 إلى 2018	شركة دجلة للنفط	9
لا يوجد	لا يوجد	2009 إلى 2019	شركة كوكب للنفط	10

المصدر: من إعداد الباحث.

يلاحظ أن نسبة القوائم المالية التي خلت من الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل كانت / 100 % /، مما يدل على أنه لم تعترف أي شركة من شركات النفط والغاز العشرة محل الدراسة بأي خسائر انخفاض قيمة لأصولها طويلة الأجل خلال سنوات الدراسة. إن نسبة القوائم المالية التي احتوت على إفصاح عن ضرورة تطبيق محاسبة انخفاض القيمة إلى إجمالي عدد القوائم المالية الـ / 77 / كانت / 13 % / فقط وهي نسبة متواضعة، واقتصر الإفصاح على الإشارة إلى ضرورة إجراء تطبيق محاسبة انخفاض القيمة. وعلى الرغم من تكرار الإفصاح بشكل سنوي في البيانات المالية لهاتين الشركتين، إلا أن الشركتين لم تجريا أي اختبار لانخفاض قيمة الأصول ولم تعترفا بأي انخفاض في قيمة أصولها. وطالما أن الشركات جميعها لم تعترف بأي انخفاض قيمة خلال السنوات من 2008 إلى 2019، فهذا قد يكون بسبب عدم تحقق أية خسائر انخفاض قيمة في الأصول. وللتأكد من احتمالية وجود انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز في سورية، قام الباحث بتطبيق نموذج اختبار انخفاض قيمة الأصول الذي اقترحه في هذه الأطروحة على البيانات الفعلية لعقديين نفطيين في سورية. وحفاظاً على سرية البيانات المالية للعقدين تم استخدام أسماء اصطلاحية للتعريف عن العقدين (X و Y). تم تطبيق المراحل الخمسة المحددة في النموذج المقترح على البيانات والمعلومات الفعلية للعقدين النفطيين وفق التالي:



الشكل رقم (18): مراحل اختبار انخفاض قيمة الأصول

المصدر: من إعداد الباحث

المرحلة الأولى: تحديد قيمة الأصول في كل عقد:

إن البيانات الفعلية المعتمدة في السجلات المحاسبية للعقدين بتاريخ 31 كانون الأول 2019 كانت على الشكل التالي:

الجدول رقم (59): قيمة الأصول طويلة الاجل في العقدين (X و Y)

العقد الأول (X)	العقد الثاني (Y)	البيان *
المبالغ / بالدولار الأمريكي	المبالغ / بالدولار الأمريكي	
1,300,000	-	تكاليف استملاك الأرض
27,398,795	12,100,421	تكاليف جيولوجية وجيوفيزيائية
214,742,894	152,311,616	تكاليف الحفر غير الملموسة
27,247,425	19,739,614	تكاليف التطوير غير الملموسة
44,601,583	36,503,860	تكاليف الحفر والتطوير الملموسة
22,359,714	15,970,980	تكاليف المعدات الملموسة
61,987,018	43,864,416	تكاليف التجهيزات المساعدة الملموسة
2,235,182	5,651,554	تجهيزات النقل والتجميع
(287,706)	(116,047)	الصيانة والإصلاح
-	159,118	بيانات جيولوجية وجيوفيزيائية
305,994	575,551	تكاليف إدارية مرسلة
620,000	590,000	أبحاث تقنية
402,510,899	287,351,084	المجموع
(151,438,265)	(90,930,536)	يطرح: مخصص النفاذ
251,072,634	196,420,548	صافي القيمة الدفترية

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على السجلات المحاسبية للعقدين.

* إن أسماء الحسابات المعتمدة في السجلات المحاسبية للعقدين هي باللغة الإنكليزية وتم ترجمتها إلى اللغة العربية من قبل الباحث اعتماداً على المراجع والمصطلحات المتعارف عليها في صناعة النفط والغاز.

يتبين بأن صافي القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل في العقد (x) هي / 251,072,634 دولار أمريكي / في نهاية عام 2019، في حين أن صافي القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل في العقد (y) هي / 196,420,548 دولار أمريكي / في نهاية عام 2019.

المرحلة الثانية: تحديد مؤشرات انخفاض قيمة الأصول:

لتحديد مؤشرات انخفاض قيمة الأصول في العقد، قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع المدراء الماليين في العقد وكذلك الحصول على البيانات المالية وغير المالية (مثل حجم الاحتياطيات النفطية) المتوفرة لدى الشركتين. وقد تبين للباحث تشابه المؤشرات في العقد وكانت على الشكل الآتي:

الجدول رقم (60): المؤشرات الداخلية على انخفاض قيمة الأصول في العقد (x و y)

مؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل		
البند #	البيان	نعم / أو لا
1	مرور زمن يتجاوز الثلاث سنوات على آخر تقدير لأحجام الاحتياطيات	نعم
2	مرور زمن يتجاوز الثلاث سنوات على آخر تقييم للجدوى الاقتصادية والمالية للمكمن النفطي	نعم
3	ظهور تغير في حجم الإنتاج سببه تغيرات في بنية المكمن النفطي المكتشف	نعم
4	ظهور كميات مياه أو غاز مرافق أكبر من المتوقع في المكمن النفطي	نعم
5	حدوث تصدعات أو انفجارات في المكمن النفطي سببه طبيعي أو غير طبيعي	لا
6	ضعف الخبرات والكفاءات في تقييم وتقدير كميات الاحتياطيات	لا
7	ضعف الكفاءات المالية المستخدمة في تسجيل واثبات جميع التكاليف والنفقات	لا
8	استخدام أشخاص غير مختصين في إجراء تقديرات الاحتياطيات	لا
9	ازدياد تكاليف الإنتاج والتطوير بشكل أكثر من المتوقع	نعم
10	حدوث مشاكل أثناء الحفر أو الإنتاج مما يرتب على الشركة تكاليف إضافية غير متوقعة	لا
11	عدم إمكانية الاستمرار في استخدام التكنولوجيا الحالية مما يرتب على الشركة تكاليف إضافية لشراء تكنولوجيا جديدة	لا
12	وجود خطط لإيقاف عمليات التشغيل والتطوير أو الاندماج والبيع	لا
13	تحقيق نتائج مالية سلبية وخسائر تشغيلية لأكثر من عام	لا

المؤشرات الداخلية

النسبة الإجمالية للمؤشرات الداخلية			38%
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقابلات الشخصية والبيانات الفعلية المتوفرة في العقدين.			
الجدول رقم (61) المؤشرات الخارجية لانخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و Y):			
مؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل			
البند #	البيان	نعم / أو لا	المؤشرات الخارجية
1	الانخفاض في أسعار النفط والغاز العالمية بشكل غير متوقع	نعم	
2	الانخفاض في أسعار النفط والغاز السوري بشكل غير متوقع	نعم	
3	ظهور التكنولوجيا الجديدة وعدم جدوى الاستمرار بالتكنولوجيا الحالية في الأنشطة التشغيلية	لا	
4	ظهور مشاكل اقتصادية وارتفاع معدلات التضخم أو أسعار الفائدة بشكل غير متوقع	نعم	
5	العقوبات الاقتصادية على البلد وقيود على الحوالات والاستيراد والتصدير	نعم	
6	تغيير العقد النازم للاستكشاف والتقيب والإنتاج وفرض شروط جديدة وتغيير في عمر العقد	لا	
7	تغيير في قوانين البيئة أو القوانين المتعلقة باستخراج الثروة المعدنية	لا	
8	تغيير في قوانين الضرائب والرسوم وفرض ضرائب أو رسوم جديدة على أرباح شركة النفط أو الغاز أو على رواتب الموظفين والخبراء	لا	
9	التعدي على حقول النفط وحوادث الدمار والأضرار في الحقول وأصول الشركة	نعم	
10	حدوث ظروف أمنية أو حروب في البلاد والتأثير على عمليات الشركة	نعم	
11	حدوث انفجارات أو أضرار طبيعية أو غير طبيعية مما يؤدي إلى تسريب الإنتاج وهدره	نعم	
12	ظهور دعاوي قضائية بمبالغ هامة تؤثر على الشركة أو على ترخيصها	لا	
13	قيود قانونية على عمل الشركة وأنشطتها	لا	
14	تغيير سياسة تسويق الإنتاج وفرض شروط جديدة	لا	
النسبة الإجمالية للمؤشرات الخارجية			50%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقابلات الشخصية والبيانات الفعلية المتوفرة في العقدين.

يلاحظ وجود أكثر من مؤشر داخلي وكذلك خارجي على احتمالية انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين (X و Y)، مما يتطلب من إدارة الشركتين إجراء اختبار لانخفاض قيمة الأصول.

المرحلة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية المستقبلية الصافية:

لتحديد التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للعقدين كان لا بد من الحصول على تقديرات الاحتياطات النفطية للعقدين وكذلك كميات الإنتاج المستقبلية المقدرة والتكاليف المستقبلية المقدرة.

من خلال الرجوع إلى إدارة قسم التشغيل (Operation Department) في العقدين (X و Y) تبين بأن أحجام الاحتياطات والإنتاج والتكاليف المستقبلية قد تم تقديرها مرة في عام 2005 من قبل شركة Sproule الكندية، ومرة أخرى في عام 2011 من قبل معهد دراسات الاستكشاف والإنتاج التابع لشركة ساينوبك الصينية (SIPC Exploration and Production Researches Institute).

وقد أرتأى الباحث استخدام التقديرات المعتمدة من الجهتين (Sproule و sipc) في حساب التدفقات النقدية الصافية للعقدين، إلا أنه وبسبب قِدَم تقديرات Sproule فقد قام الباحث بإدراج اختبار انخفاض القيمة اعتماداً على تقديرات Sproule في ملحق الدراسة رقم (1). وبذلك قام الباحث باختبار انخفاض القيمة اعتماداً على تقديرات SIPC والتي كانت على الشكل الآتي:

أولاً: التقديرات في العقد (X):

1- تقديرات الإنتاج:

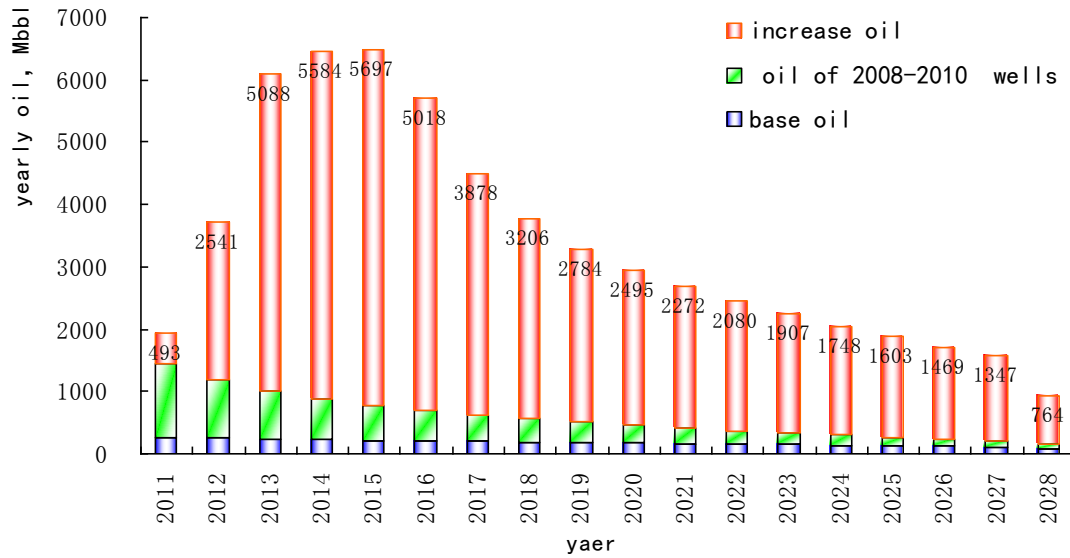
الجدول رقم (62): تقديرات الإنتاج في العقد (X) بحسب SIPC

السنة	الإنتاج الأساسي (نفط الأساس) / 10^4 bbl	إنتاج الآبار من 2008 إلى 10^4 bbl / 2010	الإنتاج الإضافي / 10^4 bbl	إجمالي الإنتاج / 10^4 bbl
2011	26	118	49	193
2012	25	93	254	372
2013	24	77	509	610
2014	23	64	558	645
2015	22	56	570	648
2016	21	49	502	572
2017	20	43	388	451

378	321	38	19	2018
329	278	33	18	2019
295	249	29	17	2020
268	227	25	16	2021
245	208	22	15	2022
224	191	19	14	2023
205	175	16	14	2024
187	160	14	13	2025
171	147	12	12	2026
157	135	11	11	2027
93	76	10	7	2028
6,043	4997	729	317	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

وقد تم عرض تقديرات الإنتاج وفق المخطط البياني التالي:



الشكل رقم (19): مخطط بياني لتقديرات الإنتاج بحسب دراسة SIPC

المصدر: الدراسة المالية (SIPC).

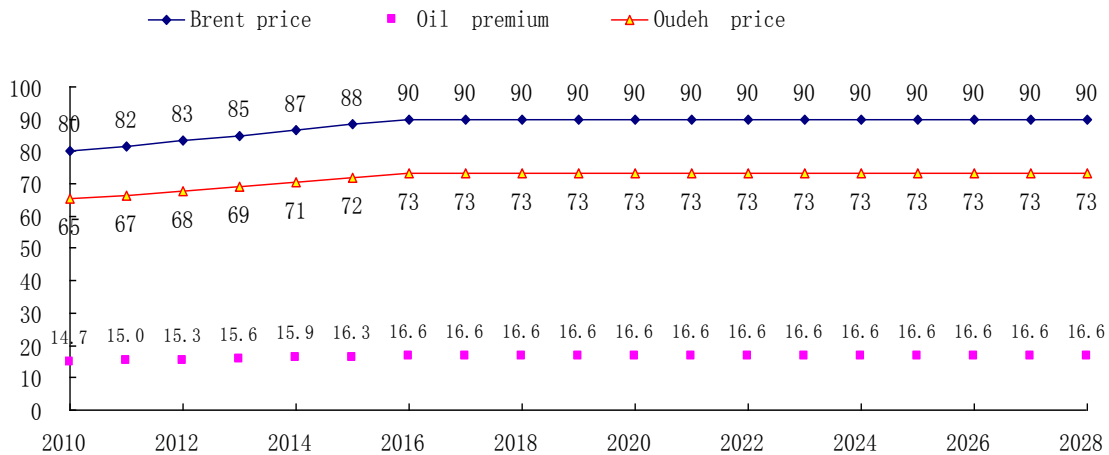
2- تقدير أسعار النفط والغاز:

الجدول رقم (63): تقدير أسعار النفط والغاز بحسب SIPC

السنة	خام برنت \$/ bbl	فرق التعادل \$/ bbl	سعر خام الحقل \$/ bbl (x)
2011	82	15	67
2012	83	15	68
2013	85	15	69
2014	87	16	71
2015	88	16	72
2016	90	16	73
2017	90	17	73
2018	90	17	73
2019	90	17	73
2020	90	17	73
2021	90	17	73
2022	90	17	73
2023	90	17	73
2024	90	17	73
2025	90	17	73
2026	90	17	73
2027	90	17	73
2028	90	17	73

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

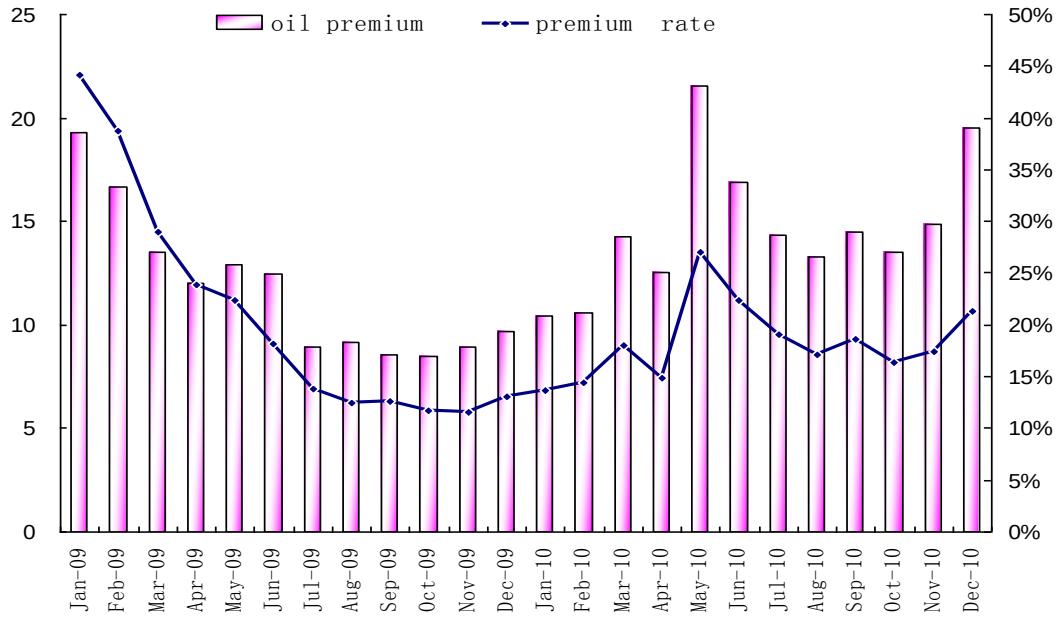
وقد تم عرض أسعار النفط والغاز وفق المخطط البياني التالي:



الشكل رقم (20): مخطط بياني لتقديرات أسعار النفط بحسب دراسة SIPC

المصدر: الدراسة المالية (SIPC).

تم تقدير التعادل بين سعر خام برنت وسعر مبيع إنتاج العقد رقم (X) اعتماداً على استقراء أسعار المبيع في الفترات السابقة مقارنة مع أسعار خام برنت، حيث كانت أسعار المبيع مقارنة مع خام برنت على الشكل التالي:



الشكل رقم (21): مخطط بياني لمقارنة تقديرات أسعار النفط للعقد (X) مع خام برنت بحسب دراسة SIPC

المصدر: الدراسة المالية (SIPC).

1- تقدير التكاليف والنفقات الرأسمالية:

الجدول رقم (64): تقدير التكاليف والنفقات الرأسمالية في العقد (X) بحسب دراسة SIPC (المبالغ بالعملة ألف دولار أمريكي)

السنة	النفقات الاستثمارية				نفقات البحث	نفقات الاستبعاد	الإجمالي	السنة	النفقات الاستثمارية				نفقات البحث	نفقات الاستبعاد	الإجمالي
	نفقات التطوير			أخرى	نفقات البحث	نفقات الاستبعاد			نفقات التطوير			أخرى	نفقات البحث	نفقات الاستبعاد	
	حفر الآبار	نفقات الإنتاج	التسهيلات الهندسية	نفقات التدريب					حفر الآبار	نفقات الإنتاج	التسهيلات الهندسية	نفقات التدريب			
2011	4,415	1,171	2,302	8	1,050	-	8,946	2020	-	-	8	-	-	8	
2012	12,252	3,358	6,387	8	500	-	22,505	2021	-	-	8	-	-	8	
2013	7,156	2,351	3,730	8	500	-	13,745	2022	-	-	8	-	-	8	
2014	4,824	1,528	2,515	8	500	-	9,375	2023	-	-	8	-	-	8	
2015	4,417	1,340	2,303	8	500	-	8,568	2024	-	-	8	307	-	315	
2016	-	-	-	8	-	-	8	2025	-	-	8	307	-	315	
2017	-	-	-	8	-	-	8	2026	-	-	8	307	-	315	
2018	-	-	-	8	-	-	8	2027	-	-	8	307	-	315	
2019	-	-	-	8	-	-	8	2028	-	-	8	307	-	315	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

2- تقدير النفقات التشغيلية:

الجدول رقم (65): تقدير النفقات التشغيلية في العقد (X) بحسب دراسة SIPC (المبالغ بالعملة ألف دولار أمريكي)

السنة	نفقات التشغيل		الإجمالي
	النفقات المباشرة	النفقات غير المباشرة	
2020	5,702	1,040	6,742
2021	5,178	1,073	6,251
2022	4,253	1,108	5,361
2023	3,248	1,144	4,392
2024	2,758	1,182	3,940
2025	2,377	1,221	3,598
2026	2,152	1,261	3,413
2027	2,032	1,302	3,334
2028	1,187	831	2,018

السنة	نفقات التشغيل		الإجمالي
	النفقات المباشرة	النفقات غير المباشرة	
2011	463	240	703
2012	2,836	663	3,499
2013	6,096	836	6,932
2014	7,568	892	8,460
2015	8,398	935	9,333
2016	8,285	960	9,245
2017	7,332	969	8,301
2018	6,695	986	7,681
2019	6,209	1,010	7,219

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

3- تقدير حصة الشركة وحق الحكومة في إيرادات الإنتاج:

الجدول رقم (66): تقدير حصة الشركة وحق الحكومة في إيرادات الإنتاج من العقد (X) بحسب تقديرات SIPC (المبالغ بالعملة ألف دولار أمريكي)

السنة	إجمالي الإيراد الإضافي	خط الانابيب SCOTT	حق الحكومة	نفط التكلفة	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد		نفط الربح	
					حصة الشركة x	حصة GPC	حصة الشركة x	حصة GPC
2011	3,281	7	409	2,005	-	-	-	602
2012	17,260	38	2,153	10,549	-	-	-	3,165
2013	35,246	78	4,396	21,541	-	-	-	6,462
2014	39,460	87	4,922	24,116	-	-	-	7,235
2015	41,064	90	5,122	25,096	-	-	-	7,529
2016	36,850	81	4,596	14,254	2,480	5,787	2,480	6,756
2017	28,480	63	3,552	10,850	1,967	4,589	1,967	5,222
2018	23,547	52	2,937	8,901	1,647	3,843	1,647	4,317
2019	20,445	45	2,550	7,229	1,580	3,686	1,580	3,748

السنة	إجمالي الإيراد الإضافي	خط الانابيب SCOTT	حق الحكومة	نفط التكلفة	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد		نفط الربح	
					حصة الشركة x	حصة GPC	حصة الشركة x	حصة GPC
2020	18,323	40	2,285	6,742	1,337	3,119	1,440	3,359
2021	16,687	37	2,081	6,251	1,184	2,763	1,311	3,059
2022	15,273	34	1,905	5,361	1,192	2,781	1,200	2,800
2023	14,002	31	1,746	4,393	1,249	2,915	1,100	2,567
2024	12,837	28	1,601	4,247	1,079	2,519	1,009	2,354
2025	11,769	26	1,468	3,905	986	2,302	925	2,158
2026	10,791	24	1,346	3,720	863	2,013	848	1,978
2027	9,894	22	1,234	3,641	722	1,684	777	1,814
2028	5,610	12	700	2,326	331	772	441	1,029

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

4- تقدير التدفقات النقدية الصافية:

الجدول رقم (67): تقدير التدفقات النقدية الواردة والصادرة في العقد (X) بحسب SIPC (المبالغ بال عشرة آلاف دولار أمريكي)

صافي التدفقات النقدية	التدفقات النقدية الصادرة		التدفقات النقدية الواردة			السنة
	نفقات الاستثمار	النفقات التشغيلية	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد	نفط الربح	نفط التكلفة	
2,769	6,742	8	1,337	1,440	6,742	2020
2,487	6,251	8	1,184	1,311	6,251	2021
2,384	5,361	8	1,192	1,200	5,361	2022
2,341	4,393	8	1,249	1,100	4,393	2023
2,080	3,940	315	1,079	1,009	4,247	2024
1,904	3,597	315	986	925	3,905	2025
1,703	3,413	315	863	848	3,720	2026
1,491	3,334	315	722	777	3,641	2027
765	2,018	315	331	441	2,326	2028

صافي التدفقات النقدية	التدفقات النقدية الصادرة		التدفقات النقدية الواردة			السنة
	نفقات الاستثمار	النفقات التشغيلية	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد	نفط الربح	نفط التكلفة	
(7,385)	703	8,945	-	258	2,005	2011
(14,099)	3,499	22,505	-	1,356	10,549	2012
3,634	6,932	13,745	-	2,770	21,541	2013
9,382	8,460	9,375	-	3,101	24,116	2014
10,423	9,333	8,567	-	3,227	25,096	2015
10,377	9,245	8	2,480	2,896	14,254	2016
6,746	8,301	8	1,967	2,238	10,850	2017
4,708	7,682	8	1,647	1,850	8,901	2018
3,188	7,219	8	1,580	1,606	7,229	2019

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

ثانياً: التقديرات في العقد (Y):

كما هو الحال في العقد (X) فقد تم إعداد جداول بتقديرات الإنتاج والتكاليف الرأسمالية والتشغيلية وأسعار النفط والغاز، وحتى لا تأخذ هذه الجداول مساحة أكبر في هذه الأطروحة فقد أرتأى الباحث الاكتفاء بعرض جدول التدفقات النقدية الصافية في العقد (y).
وقد كانت تقديرات التدفقات النقدية الصافية في العقد (y) بحسب تقديرات SIPC على الشكل التالي:
الجدول رقم (68): تقدير التدفقات النقدية الصافية في العقد (y) بحسب SIPC (المبالغ بالعملة ألف دولار أمريكي)

صافي التدفقات النقدية	التدفقات النقدية الصادرة		التدفقات النقدية الواردة			السنة
	نفقات التشغيلية	نفقات الاستثمار	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد	نقد الربح	نقد التكلفة	
660	1,364	8	345	323	1,364	2020
522	1,279	8	256	274	1,279	2021
429	1,241	8	194	243	1,241	2022
357	1,228	8	145	220	1,228	2023
206	1,228	315	11	202	1,536	2024
85	1,235	315	-	186	1,449	2025
(50)	1,246	315	-	172	1,339	2026
(175)	1,262	315	-	160	1,242	2027
(302)	814	315	-	94	733	2028

صافي التدفقات النقدية	التدفقات النقدية الصادرة		التدفقات النقدية الواردة			السنة
	نفقات التشغيلية	نفقات الاستثمار	تجاوز التكاليف القابلة للاسترداد	نقد الربح	نقد التكلفة	
(6,263)	640	7,666	-	233	1,810	2011
(8,808)	2,491	15,445	-	1,040	8,088	2012
358	4,131	11,609	-	1,834	14,264	2013
2,689	4,360	9,735	-	1,912	14,872	2014
4,437	4,563	8,359	-	1,978	15,381	2015
9,279	3,640	8	-	1,473	11,454	2016
4,897	2,404	8	-	833	6,476	2017
2,999	1,833	8	-	551	4,289	2018
1,027	1,527	8	425	405	1,732	2019

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

المرحلة الرابعة: تحديد معدل الخصم:

جرى تحديد ثلاث معدلات خصم بما يتوافق مع النموذج المقترح من الباحث / 5% و 10% و 15%.

المرحلة الخامسة: تحديد انخفاض قيمة الأصل:

أولاً: في العقد (X):

جرى مقارنة القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية) وفق معدلات الخصم الثلاث مع القيمة الدفترية المأخوذة من السجلات المحاسبية على الشكل التالي:

الشكل رقم (22): مقارنة القيمة الاستعمالية مع القيمة الدفترية في العقد (X).

القيمة	معدلات الخصم	القيمة الاستعمالية
264,221,242	5%	
152,967,319	10%	
82,763,988	15%	
251,072,634		القيمة الدفترية

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

نتائج اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقد X:

بمقارنة القيمة الدفترية (المحملة) على الأصول في العقد (X) مع القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية)، يظهر بأن القيمة الدفترية هي أصغر من القيمة الاستعمالية للأصول فقط عند معدل الخصم (5%)، في حين أن القيمة الدفترية كانت أكبر من القيمة الاستعمالية عند معدلات الخصم (10% و 15%) مما يُرجّح وبإمكانية كبيرة وجود انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في العقد (X)، ذلك في الوقت الذي لم تطبق فيه الشركة اختبار

انخفاض القيمة كما لم يتم إدراج أي فقرة في تقارير التدقيق الخارجي حول المطالبة بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

أولاً: في العقد (Y):

جرى مقارنة القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية) وفق معدلات الخصم الثلاث مع القيمة الدفترية المأخوذة من السجلات المحاسبية على الشكل التالي:

الشكل رقم (23): مقارنة القيمة الاستعمالية مع القيمة الدفترية في العقد (Y).

القيمة	معدلات الخصم	القيمة الاستعمالية
62,011,135	5%	القيمة الاستعمالية
21,262,294	10%	
(5,949,915)	15%	
القيمة الدفترية		196,420,548

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات في دراسة SIPC.

نتائج اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقد Y:

بمقارنة القيمة الدفترية (المحمّلة) على الأصول في العقد (Y) مع القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية)، يلاحظ الانخفاض الحاد في القيمة الاستعمالية للأصول في العقد (Y) مقارنة مع القيمة الدفترية المسجلة في السجلات المحاسبية.

حيث تجاوزت القيمة الدفترية للقيمة الاستعمالية وفق معدلات الخصم الثلاث (5% و 10% و 15%). مما يتطلب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول في العقد (Y) بحسب البيانات والتقديرات المعتمدة في دراسة معهد ساينوبك لدراسات الاستكشاف والإنتاج. ذلك في الوقت الذي

لم تطبق فيه الشركة اختبار انخفاض القيمة كما لم يتم إدراج أي فقرة في تقارير التدقيق الخارجي حول المطالبة بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة:

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: يساهم تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية مرفوضة.

وبالتالي إن تقرير مدقق الحسابات الخارجي لم يساهم في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

(2) اختبار الفرضية الرئيسية الثانية (H2): "يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق

محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية."

لدراسة مدى وجود علاقة بين التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، قام الباحث بالتحليل الإحصائي للفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الرئيسية الثانية، وبعد عرض التحليل الإحصائي قام الباحث بإجراء تحليل وصفي للفرضيات الفرعية الثلاث معاً.

أولاً: التحليل الإحصائي للفرضيات الفرعية:

▪ **الفرضية (H2-1): يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط**

في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز:

اختبر الباحث طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (69): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-1)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.821 ^a	.674	.671	.18963	2.161

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (69) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط ومحاسبة انخفاض القيمة ($R=0.821$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2=0.647$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (67%) من المتغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط ومحاسبة انخفاض القيمة هو اتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (70): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-1)

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.286	1	7.286	58.288	.000a
	Residual	3.524	28	.125		
	Total	10.810	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (70) الخاص بتحليل التباين والذي يتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=58.288$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين، كما تبين أيضاً أن قيمة معامل $Durbin-Watson=$

2.161) وهي أصغر من (3) مما يدل على أن الارتباطات الجزئية بين البواقي منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً على جودة نموذج الانحدار.

الجدول رقم (71): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-1)

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.148	.262		4.381	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط	0.768	.054	.821	14.222	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (71) الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.148) وبلغت قيمة (t=4.381) عند مستوى معنوية (sig=0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار (b=0.768) وقيمة (t=14.222) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط في $1.148 + 0.768 * \text{محاسبة انخفاض القيمة}$

- الفرضية (H2-2): يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز:
- اختبر الباحث أولاً طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (72): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-2)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.750 ^a	.563	.559	.21950	2.167

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (72) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية ومحاسبة انخفاض القيمة ($R=0.750$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE= 0.563$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (56%) من المتغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية ومحاسبة انخفاض القيمة هو اتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (73): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-2)

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.088	1	6.088	36.238	.000 ^a
	Residual	4.722	28	.168		
	Total	10.810	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق (73) الخاص بتحليل التباين والذي نتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=36.238$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين، كما تبين أيضاً أن قيمة معامل $Durbin-Watson=$

2.167) وهي أصغر من (3) مما يدل على أن الارتباطات الجزئية بين البواقي منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً على جودة نموذج الانحدار.

الجدول رقم (74): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-2)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.695	.283		5.989	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	0.661	.059	.750	11.203	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.695) وبلغت قيمة (t=5.989) عند مستوى معنوية (sig=0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار (b=0.661) وقيمة (t=11.203) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية = $1.695 + 0.661 * \text{محاسبة انخفاض القيمة}$

■ الفرضية (H2-3): يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات

الجوهرية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز:

اختبر الباحث أولاً طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (75): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H2-3)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.723 ^a	.522	.517	.22958	2.238

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (75) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.723$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE= 0.522$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (52%) من التغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة هو اتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (76): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H2-3)

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regressio	5.645	1	5.645	30.679	.000 ^a
	Residual	5.165	28	.184		
	Total	10.810	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق (76) الخاص بتحليل التباين والذي نتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=30.679$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين، كما تبين أيضاً أن قيمة معامل (Durbin-

(Watson=2.238) وهي أصغر من (3) مما يدل على أن الارتباطات الجزئية بين البواقي منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً على جودة نموذج الانحدار.

الجدول رقم (77): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H2-3)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.687	.308		5.477	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية	0.662	.064	.723	10.343	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول السابق الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.687) وبلغت قيمة (t=5.477) عند مستوى معنوية (sig=0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار (b=0.662) وقيمة (t=10.343) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة ، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات = محاسبة انخفاض القيمة
الجوهرية

بعد اختبار العلاقات الفردية لمتغيرات الفرضيات الفرعية بالمتغير التابع "تطبيق محاسبة انخفاض القيمة" استخدم الباحث أسلوب الانحدار المتعدد الهرمي بطريقة (enter) وذلك لقياس العلاقة بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً والمتغير التابع وكانت النتائج على الشكل التالي:

الجدول رقم (78): نموذج الارتباط والتفسير بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H2.1,2,3) والمتغير

التابع

Model Summary					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin watson
1	.821 ^a	.674	.671	.18963	1.762
2	.905 ^b	.818	.815	.14228	
3	.927 ^c	.859	.855	.12579	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول السابق رقم (78) الخاص بنماذج الانحدار بين المتغيرات: أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة التخطيط وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.821$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE=0.674$)، كما يلاحظ في النموذج الثاني بعد إدخال متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية ارتفعت قيمة معامل التفسير إلى (0.818%) أي أن النموذج المستقل الجديد يفسر (0.818%) من التغيرات التي تحصل في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، كما يلاحظ في النموذج الثالث بعد إدخال متغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية ارتفعت قيمة معامل التفسير إلى (0.859%) أي أن النموذج المستقل الجديد يفسر حوالي (859%) من التغيرات التي تحصل في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

الجدول رقم (79): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H2.1,2,3) مع المتغير

التابع

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		

1	(Constant)	2.979	.018		165.5	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط	.658	.012	.761	54.833	.000
2	(Constant)	3.019	.290		10.410	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط	.124	.014	.550	8.857	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	.396	.059	.424	6.711	.010
3	(Constant)	2.345	.286		8.199	.040
	التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط	.105	.013	.462	8.076	.000
	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	.296	.055	.316	5.381	.030
	التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية	.239	.045	.272	5.311	.000

يلاحظ من خلال الجدول السابق الخاص بمعاملات نماذج الانحدار أن أفضل النماذج هو النموذج الثالث بحيث بلغت قيمة الثابت (2.345) وبلغت قيمة ($t=8.199$) عند مستوى معنوية ($\text{sig}=0.040$)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط ($b=0.105$) وقيمة ($t=8.076$) عند مستوى معنوية (0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية ($b=0.296$) وقيمة ($t=5.381$) عند مستوى معنوية (0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية ($b=0.239$) وقيمة ($t=5.311$) عند مستوى معنوية (0.000)، وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار لأثر المتغيرات في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

التشدد في إجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط $*0.105 + 2.345$ = تطبيق محاسبة انخفاض القيمة
 التشدد في $*0.239 +$ التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية $*0.296 +$
 إجراءات التدقيق الخارجي في مرحلة الإجراءات الجوهرية

ثانياً: التحليل الوصفي لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية احتاج الباحث إلى اختبار إجراءات التدقيق المنفذة في شركات التدقيق الخارجي المرخصة وربطها مع تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركة النفط والغاز، وقد تم التطبيق على العقدين النفطيين (x و y) بسبب توفر جميع البيانات المالية والفنية حول العقدين.

إن تقارير التدقيق الخارجي منذ الترخيص للعقدين إلى عام 2019 لم تحتوي أي إفصاح أو فقرات إيضاحية حول تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ذلك على الرغم من الاحتمالية الكبيرة لوجود انخفاض كبير في قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين النفطيين كما تم إثباته من واقع تقديرات شركة (Sproule ومعهد الدراسات التابع لشركة ساينوبك) في الفرضية السابقة.

انطلاقاً من ذلك قام الباحث باختبار إجراءات التدقيق التي قامت بها شركات التدقيق وفيما إذا كانت متوافقة مع معايير التدقيق الدولية وكذلك مع الأدلة الإرشادية في تدقيق الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز التي حصل عليها الباحث من أحد المدراء في فرع شركة (EY) في الولايات المتحدة الأمريكية.

إن العقدين (x و y) قد خضعا للتدقيق من قبل شركات تدقيق دولية (Big4) وكذلك من قبل بعض مكاتب التدقيق المحلية خلال الفترة من 2008 ولغاية 2019، وقد اختار الباحث السنوات الثلاث (2009 و 2011 و 2018) لاختبار إجراءات التدقيق الخارجي المنفذة للأسباب التالية:

1- في عام 2009 جرى تدقيق العقدين من قبل شركة تدقيق دولية معروفة وتم تسميتها اصطلاحاً (الشركة A). عام 2009 يعتبر العام الذي يلي تاريخ امتلاك العقدين (x و y) من قبل شركة ساينوبك الصينية. ففي عام 2008 قامت شركة دبلن انترناشيونال بترولיום الكندية ببيع العقدين إلى شركة ساينوبك الصينية.

وبعد إتمام إجراءات الشراء من قبل شركة ساينوبك الصينية ظهرت شائعات كثيرة حول الغبن الكبير الذي وقعت به شركة ساينوبك وعن شراءها لكميات وهمية وغير صحيحة من

الاحتياطات وتقديرات الإنتاج، (وقد أيد هذه الشائعات معظم الموظفين في العقدين الذين قام الباحث بمقابلتهم بشكل شخصي).

لذلك كان الباحث حريصاً على اختبار إجراءات التدقيق المنفذة في عام 2009 خاصة وأن تقرير التدقيق كان نظيفاً ولم تحتوي البيانات المالية على أية افصاحات حول اختبار انخفاض قيمة الأصول أو احجام احتياطات النفط والغاز.

2- في عام 2011 قام معهد الدراسات التابع لشركة ساينوبك بإجراء دراسة فنية ومالية للحقول في العقدين (x و y) وقد ظهر الانخفاض الكبير في تقديرات الدراسة المعدة من قبل معهد ساينوبك عن التقديرات المعتمدة في السجلات المحاسبية للعقدين.

وقد كانت شركة تدقيق دولية هي المسؤولة عن تدقيق حسابات العقدين في عام 2011 وسميت اصطلاحاً (الشركة B)، وقد أصدرت الشركة (B) تقرير تدقيق نظيف ودون تحفظ أو إفصاح في البيانات المالية على الرغم من التقديرات المتشائمة والمنخفضة في دراسة معهد ساينوبك.

لذلك كان الباحث حريصاً على اختبار إجراءات التدقيق المنفذة في عام 2011.

3- في عام 2018 كانت قد تعرضت الحقول في العقدين (x و y) للدمار والنهب والاستمرار غير المشروع ولكن تقرير التدقيق كان نظيفاً ولم يحتوي أي افصاح عن اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، ذلك أن التدقيق قد تم من قبل شركة تدقيق محلية ومعروفة في السوق السورية وسميت اصطلاحاً (الشركة C).

قام الباحث ومن خلال الاستعانة بالأدلة الإرشادية الخاصة بشركة (EY) في الولايات المتحدة الأمريكية وخاصة الدليل رقم (EE0937) الصادر في 18 تشرين الثاني 2013 بعنوان الممارسات المهنية في تدقيق شركات النفط والغاز، وقد تم إعداد الدليل من قبل (Richard R. Jones / Alan G. Paulus)، وكذلك الاستعانة بمعايير التدقيق الدولية بإعداد مجموعة إجراءات في التدقيق لاختبار التزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم في تدقيق الأصول طويلة الأجل في العقدين النفطيين (x و y) خلال السنوات 2009 و 2011 و 2018.

أولاً: اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A):

لقد تم تقسيم اختبار إجراءات التدقيق إلى ثلاثة مراحل (مرحلة التخطيط ومرحلة تقييم الرقابة الداخلية ومرحلة الإجراءات الجوهرية).

قام الباحث بالحصول على أوراق العمل للشركة (A) عن تدقيق حسابات العقدين (x و y) في عام 2009 وكذلك إجراء مقابلات شخصية مع مدير التدقيق وبعض أفراد فريق التدقيق في الشركة (A).

قام الباحث بإعطاء القيمة (1) في حال تطبيق إجراء التدقيق من قبل شركة التدقيق والقيمة (0) في حال عدم تطبيق إجراء التدقيق من قبل شركة التدقيق.

وقد كانت نتائج الاختبار في المراحل الثلاث على الشكل التالي:

الجدول رقم (80): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة التخطيط

أولاً: مرحلة التخطيط	الإجراءات	العقد (X)	العقد (Y)
1	وضع برنامج تدقيق تفصيلي للأصول طويلة الأجل	1	1
2	تحديد أهداف تدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
3	تحديد نطاق تدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
4	تحديد الجدول الزمني لتدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
5	إعطاء قيمة للأهمية النسبية للأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
6	إجراء الاستفسارات الأولية عن الأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
7	تحديد الفريق المناسب لتدقيق الأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
8	تحديد خطة التدقيق لتقدير مخاطر التدقيق المتعلقة بالأصول طويلة الأجل	1	1
9	تحديد الإجراءات التحليلية التي ينبغي القيام بها	1	1
10	تحديد الإجراءات الجوهرية لتقييم عمليات الغش والاحتيال في الأصول طويلة الأجل	0	0
11	الحصول على فهم للإطار القانوني للأصول طويلة الأجل	0	0
12	تحديد الحاجة لإشراك الخبراء في تدقيق الأصول طويلة الأجل	0	0
النسبة الإجمالية (الوسطى)		75%	75%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (A).

الجدول رقم (81): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية

العقد (Y)	العقد (X)	الإجراءات	ثانياً: تقييم الرقابة الداخلية
1	1	وضع خطة تفصيلية لإجراءات تقييم الرقابة الداخلية في شركة النفط والغاز	1
1	1	تقييم بيئة الرقابة على الأصول طويلة الأجل	2
1	1	تقييم نظام المعلومات المرتبط بالأصول طويلة الأجل	3
1	1	الاجتماع مع المعنيين في قسم العمليات والتشغيل والاستفسار عن الأصول طويلة الأجل	4
1	1	الاجتماع مع المعنيين في القسم المالي والمحاسبة والاستفسار عن محاسبة الأصول طويلة الأجل	5
1	1	تقييم البرنامج السنوي لخطط الحفر والتطوير والالتزام به	6
1	1	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية	7
1	1	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الخزنية للمكمن	8
1	1	تقييم اهتمام الإدارة بالدراسات الاستكشافية والتطوير	9
1	1	تقييم اهتمام الإدارة بدراسة الجدوى الاقتصادية للحقول (النفطية والغازية)	10
1	1	تقييم الرقابة على أنشطة الحفر والعمليات	11
1	1	تقييم نظام إدارة المخاطر في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن المخاطر	12
1	1	تقييم التدقيق الداخلي في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن القسم	13
100%	100%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (A).

الجدول رقم (82): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية

العقد (Y)	العقد (X)	الإجراءات	ثالثاً: تقييم الإجراءات الجوهرية
0	0	وضع خطة تفصيلية للإجراءات الجوهرية التي سيتم تنفيذها حول الأصول طويلة الأجل	1
1	1	القيام بإجراءات تحليلية حول الأصول طويلة الأجل	2
1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الأقسام (العمليات، المالية، الاستكشاف والتطوير)	3

1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الإدارة التنفيذية والمكلفون بالحوكمة حول الأصول طويلة الأجل	4
1	1	تدقيق الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية حول المكن	5
1	1	تدقيق الدراسات السائزمية والستراتيغرافية الاستكشافية في الشركة	6
1	1	تدقيق الدراسات الخزنية والهندسية للمكن	7
1	1	تدقيق تقديرات الإدارة للاحتياطيات المبرهنة وغير المبرهنة	8
1	1	تدقيق تقديرات الإدارة لأسعار النفط والغاز والافتراضات التي استندت عليها الإدارة	9
0	0	إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل والتأكد من القيمة القابلة للاسترداد	10
0	0	إشراك خبراء فنيين في تقييم تقديرات الاحتياطيات والإنتاج	11
0	0	طلب إجراء دراسات تقييم وتقدير جديدة للاحتياطيات والإنتاج عند ظهور المؤشرات المطلوبة	12
1	1	الحصول على مصادقات من قسم العمليات حول تقديرات الاحتياطيات والإنتاج	13
0	0	الحصول على جميع المعلومات المطلوبة حول احتياطيات النفط في المكامن من جميع الأطراف	14
64%	64%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (A)

الجدول رقم (83): محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A) في المراحل الثلاث

العقد	العقد	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A)	
(Y)	(X)		
75%	75%	مرحلة التخطيط	أولاً
100%	100%	مرحلة تقييم الرقابة الداخلية	ثانياً
64%	64%	مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية	ثالثاً
80%	80%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الجداول الثلاثة السابقة

تحليل نتائج اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (A):

لقد بلغت المحصلة الإجمالية لالتزام الشركة (A) بمسؤولياتها في تدقيق الأصول طويلة الأجل في العقدين (x و y) ما نسبته (80%)، وهي نسبة جيدة. لكن أهم نقاط الضعف في تدقيق الشركة (A) كانت:

1) عدم إجراء اختبار لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل واعتماد الأرصدة المقيّدة في السجلات المحاسبية للعقدين.

2) عدم طلب تقديرات جديدة للاحتياطيات وإشراك خبراء في تقييم تقديرات الاحتياطيات لا سيما بعد الإشاعات الكبيرة في التقديرات الوهمية التي كانت قد أعلنت عنها شركة دبلن انترناشيونال بتروليم الكندية.

وللاستفسار عن هذه النقاط والثغرات في تدقيق الشركة (A) قام الباحث بالاجتماع مع مدير التدقيق في الشركة ومناقشة الأمر معه وقد كانت التبريرات على الشكل التالي:

1- إن فريق التدقيق في الشركة قام بتدقيق دقيق لتقديرات الاحتياطيات المعتمدة في الشركة وتم الحصول على مصادقات خطية ومكتوبة من المختصين (الداخليين) في الشركة حول تلك التقديرات.

2- إن القيم الدفترية للأصول طويلة الأجل للعقدين في عام 2009 لم تكن كبيرة:

الجدول رقم (84): القيم الدفترية للأصول في العقدين (x و y) في عام 2009

القيمة الدفترية الصافية للأصول في 2009/12/31 / بالدولار الأمريكي

العقد (y)	العقد (x)
139,662,650	167,450,464

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على السجلات المحاسبية في العقدين

3- في المقابل كانت أسعار النفط والغاز في تزايد مستمر عالمياً، مما أتاح التفاوض الكبير لدى إدارة شركة ساينوبك (التي قامت بشراء العقدين في عام 2008 من شركة دبلن) بأسترداد تكاليف الاستثمار في العقدين خلال فترة قصيرة.

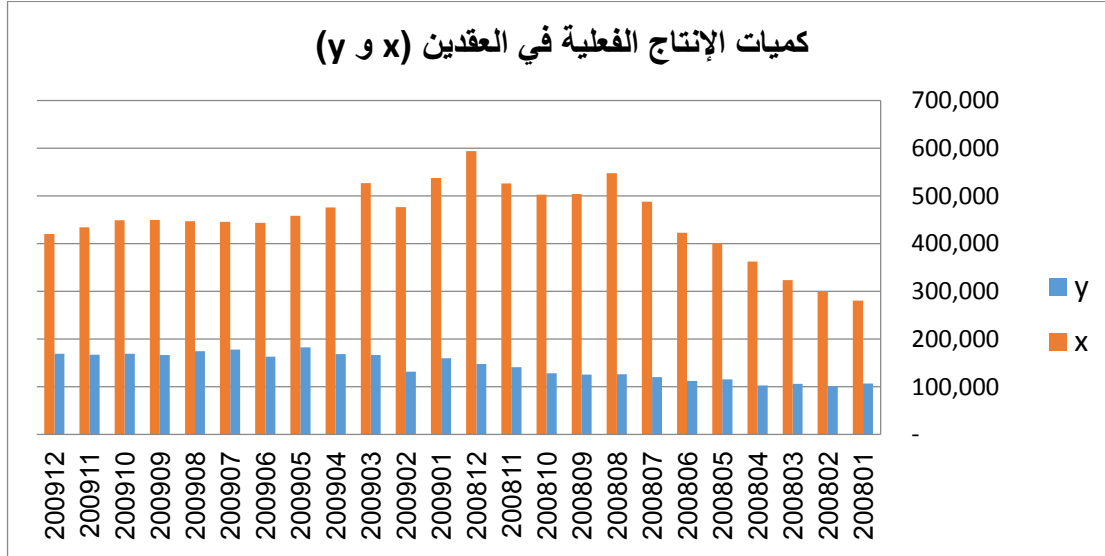
الجدول رقم (85): أسعار النفط الفعلية في العقدين (x و y) خلال عام 2009

العقد (y)	العقد (x)	الخام السوري	خام برنت	السنة والشهر	السنة
24.33	26.91	31.09	43.59	200901	2009 年
26.40	28.66	32.07	43.07	200902	
33.01	35.24	39.04	46.54	200903	
38.30	40.92	44.84	50.34	200904	
44.60	47.51	51.73	57.48	200905	
56.10	58.95	63.55	68.55	200906	
55.65	57.51	61.11	64.61	200907	
63.71	66.07	69.93	72.83	200908	
59.20	61.26	64.49	67.39	200909	
63.64	65.97	69.35	72.75	200910	
67.76	69.96	73.26	76.66	200911	
64.56	66.85	70.13	74.28	200912	

المصدر: السجلات المعتمدة في العقدين (x و y).

وكما هو ملاحظ فإن الارتفاع في أسعار النفط والغاز في العقدين كانت بشكل جوهري وملحوظ. 4- إن الانتاج في العقدين (x و y) في عام 2009 كان في تزايد ملحوظ، مما خلق ايضاً التفاوض الكبير لدى إدارة العقدين في استرداد التكاليف المستثمرة خلال فترة بسيطة.

الشكل رقم (24): كميات الإنتاج الفعلية في العقدین (x و y) في عامي 2008 و 2009



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات المعتمدة في السجلات المحاسبية للعقدین.

- وعليه في ضوء الأرتفاع في كميات الإنتاج وكذلك الأرتفاع في أسعار النفط والغاز والقيم الدفترية غير الكبيرة للأصول طويلة الأجل (التي توقع استردادها بالكامل خلال عام 2011 فيما لو بقيت أسعار النفط وكميات الإنتاج كما هي عليه في عام 2009)، فإن شركة التدقيق اكتفت بالحصول على مصادقات خطية مكتوبة من الإدارة حول تقديرات الاحتياطيّات النفطية. وكذلك تم اعتماد الدراسة الفنية التي تم إعدادها من قبل الشركة العالمية (Sproule) في عام 2005.
- اعتماداً على ذلك فإن الباحث اعتبر اعتماد شركة التدقيق (A) على التقديرات السابقة والاكتفاء بالمصادقات من إدارة العقدین هي نقطة ضعف جوهرية حتى وأن كانت التقديرات والوقائع تشير إلى التفاؤل في الإنتاج وأسعار النفط والغاز. وبالتالي فإن عدم التزام شركة التدقيق بجميع إجراءات التدقيق المطلوبة كانت السبب في عدم اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدین (x و y) في عام 2009.

ثانياً: اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B):

قام الباحث بالحصول على أوراق العمل للشركة (B) عن تدقيق حسابات العقدین (x و y) في عام 2011 وكذلك إجراء مقابلات شخصية مع مدير التدقيق وبعض أفراد فريق التدقيق في الشركة (B).

وقد كانت نتائج الاختبار في المراحل الثلاث على الشكل التالي:

الجدول رقم (86): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة التخطيط

أولاً: مرحلة التخطيط	الإجراءات	العقد (X)	العقد (Y)
1	وضع برنامج تدقيق تفصيلي للأصول طويلة الأجل	0	0
2	تحديد أهداف تدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
3	تحديد نطاق تدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
4	تحديد الجدول الزمني لتدقيق الأصول طويلة الأجل	1	1
5	إعطاء قيمة للأهمية النسبية للأصول طويلة الأجل في الشركة	0	0
6	إجراء الاستفسارات الأولية عن الأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
7	تحديد الفريق المناسب لتدقيق الأصول طويلة الأجل في الشركة	0	0
8	تحديد خطة التدقيق لتقدير مخاطر التدقيق المتعلقة بالأصول طويلة الأجل	1	1
9	تحديد الإجراءات التحليلية التي ينبغي القيام بها	1	1
10	تحديد الإجراءات الجوهرية لتقييم عمليات الغش والاحتيال في الأصول طويلة الأجل	0	0
11	الحصول على فهم للإطار القانوني للأصول طويلة الأجل	0	0
12	تحديد الحاجة لإشراك الخبراء في تدقيق الأصول طويلة الأجل	0	0
النسبة الإجمالية (الوسطى)		50%	50%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (B)

الجدول رقم (87): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية

ثانياً: تقييم الرقابة الداخلية	الإجراءات	العقد (X)	العقد (Y)
1	وضع خطة تفصيلية لإجراءات تقييم الرقابة الداخلية في شركة النفط والغاز	0	0
2	تقييم بيئة الرقابة على الأصول طويلة الأجل	1	1
3	تقييم نظام المعلومات المرتبط بالأصول طويلة الأجل	0	0
4	الاجتماع مع المعنيين في قسم العمليات والتشغيل والاستفسار عن الأصول طويلة الاجل	1	1

1	1	الاجتماع مع المعنيين في القسم المالي والمحاسبة والاستفسار عن محاسبة الأصول طويلة الأجل	5
0	0	تقييم البرنامج السنوي لخطط الحفر والتطوير والالتزام به	6
1	1	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية	7
1	1	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الخزنية للمكمن	8
1	1	تقييم اهتمام الإدارة بالدراسات الاستكشافية والتطوير	9
0	0	تقييم اهتمام الإدارة بدراسة الجدوى الاقتصادية للحقول (النفطية والغازية)	10
0	0	تقييم الرقابة على أنشطة الحفر والعمليات	11
1	1	تقييم نظام إدارة المخاطر في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن المخاطر	12
1	1	تقييم التدقيق الداخلي في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن القسم	13
62%	62%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (B)

الجدول رقم (88): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية

العقد (Y)	العقد (X)	الإجراءات	ثالثاً: تقييم الإجراءات الجوهرية
0	0	وضع خطة تفصيلية للإجراءات الجوهرية التي سيتم تنفيذها حول الأصول طويلة الأجل	1
1	1	القيام بإجراءات تحليلية حول الأصول طويلة الأجل	2
1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الأقسام (العمليات، المالية، الاستكشاف والتطوير)	3
1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الإدارة التنفيذية والمكلفون بالحوكمة حول الأصول طويلة الأجل	4
1	1	تدقيق الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية حول المكمن	5
1	1	تدقيق الدراسات السائزمية والستراتيغرافية الاستكشافية في الشركة	6
1	1	تدقيق الدراسات الخزنية والهندسية للمكمن	7
1	1	تدقيق تقديرات الإدارة للاحتياطيات المبرهنة وغير المبرهنة	8

9	تدقيق تقديرات الإدارة لأسعار النفط والغاز والافتراضات التي استندت عليها الإدارة	1	1
10	إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل والتأكد من القيمة القابلة للاسترداد	0	0
11	إشراك خبراء فنيين في تقييم تقديرات الاحتياطيات والإنتاج	0	0
12	طلب إجراء دراسات تقييم وتقدير جديدة للاحتياطيات والإنتاج عند ظهور المؤشرات المطلوبة	0	0
13	الحصول على مصادقات من قسم العمليات حول تقديرات الاحتياطيات والإنتاج	1	1
14	الحصول على جميع المعلومات المطلوبة حول احتياطيات النفط في المكامن من جميع الأطراف	0	0
النسبة الإجمالية (الوسطى)		64%	64%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (B)

الجدول رقم (89): محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B) في المراحل الثلاث

العقد	العقد	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B)
(Y)	(X)	
50%	50%	أولاً مرحلة التخطيط
62%	62%	ثانياً مرحلة تقييم الرقابة الداخلية
64%	64%	ثالثاً مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية
النسبة الإجمالية (الوسطى)		59%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الجداول الثلاثة السابقة

تحليل نتائج اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (B):

لقد بلغت المحصلة الإجمالية للالتزام الشركة (B) بمسؤولياتها في تدقيق الأصول طويلة الأجل في العقدین (x و y) ما نسبته (59%)، وهي نسبة متواضعة. وقد كانت أهم نقاط الضعف في تدقيق الشركة (B):

(3) عدم إجراء اختبار لانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل واعتماد الأرصدة المقيّدة في السجلات المحاسبية للعقدین.

(4) عدم طلب تقديرات جديدة للاحتياطيات وإشراك خبراء في تقييم تقديرات الاحتياطيات لا سيما بعد إصدار الدراسة الأولية لمعهد ساينوبك والذي أظهر الانخفاض الواضح في تقديرات الاحتياطيات النفطية.

(5) عدم وضع خطة دقيقة للإجراءات الجوهرية التي ينبغي الالتزام بها، مما أثر على خطة العمل وكذلك تدقيق برنامج الحفر ومقارنته مع العمليات المخططة. وللاستفسار عن هذه النقاط والثغرات في تدقيق الشركة (B) قام الباحث بالاجتماع مع الشريك المسؤول عن تدقيق شركات النفط والغاز في الشركة ومناقشة الأمر معه وقد كانت التبريرات على الشكل التالي:

1- إن فريق التدقيق في الشركة قام بتدقيق تقديرات الاحتياطيات المعتمدة في الشركة. وبسبب قدم الدراسات الفنية المعتمدة من الشركات الخبيرة عن احتياطيات النفط والغاز في العقدين، فقد تم مراسلة إدارة الشركة والطلب منهم تحديث بيانات الاحتياطيات وتقديرات الإنتاج. وقد تم الحصول على مصادقات خطية ومكتوبة من المختصين (الداخلين) في الشركة حول التقديرات المعتمدة في السجلات المحاسبية.

2- إن الدراسة الفنية التي قدمها مجموعة خبراء في معهد ساينوبك للدراسات لم تلقى الاعتماد من قسم العمليات والتشغيل في العقدين، ذلك لاسباب كثيرة ومنها عدم ملائمة البرامج المستخدمة في التقديرات مع التكوينات الموجودة في حقول العقدين (X و Y).

3- تم الطلب من خبراء ساينوبك بإعادة إجراء الدراسة بعد أخذ الملاحظات التي قدمتها الإدارة بعين الاعتبار، وقد وافق الخبراء على ذلك.

4- إن الظروف الأمنية التي استجبت في سورية في الأشهر الأولى من عام 2011 حالت دون إمكانية الاستعانة بشركة خبيرة لإجراء دراسات وتقديرات جديدة.

5- أما بخصوص خطة التدقيق والإجراءات الجوهرية، فإن الأمر قد يعود إلى بعض الضعف في توثيق إجراءات العمل التي خطت والتي نفذت فعلياً.

6- على الرغم من ضعف تقديرات الاحتياطيات والإنتاج إلا أن الارتفاع الكبير في أسعار النفط والغاز كان يدعو للتفاؤل لاسترداد التكاليف المستثمرة خلال فترة قصيرة.

الجدول رقم (90): أسعار النفط والغاز في العقود (x و y) في عام 2011

السنة	السنة والشهر	خام برنت	الخام السوري	العقد (x)	العقد (y)
2011 年	201101	96.54	88.54	81.87	80.25
	201102	103.76	94.51	87.68	85.72
	201103	114.60	105.35	97.38	93.80
	201104	123.49	112.89	104.12	100.22
	201105	114.55	101.55	94.33	92.20
	201106	114.04	100.79	93.89	91.09
	201107	116.88	106.28	99.34	96.55
	201108	110.37	100.62	94.10	91.68
	201109	113.12	103.37	97.39	95.64
	201110	109.43	94.43	88.60	89.09
	201111	110.66	95.66	89.75	88.34
	201112	107.83	92.83	86.31	84.79

المصدر: السجلات المحاسبية المعتمدة في العقود.

- اعتماداً على ذلك فإن الباحث اعتبر اعتماد شركة التدقيق (B) على التقديرات السابقة والاكتفاء بالمصادقات من إدارة العقود هي نقطة ضعف جوهرية حتى وأن كانت تقديرات أسعار النفط والغاز تدعو إلى التفاؤل. حيث ان تقديرات الإنتاج كانت في انخفاض ملحوظ في النصف الثاني من عام 2011، حيث كانت كميات الإنتاج في عام 2011 في العقود على الشكل التالي:

الجدول رقم (91): كميات الإنتاج الفعلية في العقود (x و y) في عام 2011

الشهر	العقد (y)	العقد (x)	الإجمالي
January	173,440	336,390	509,830
February	183,552	306,477	490,029
March	221,926	320,562	542,488

Total Q1	578,918	963,429	1,542,347
April	213,874	303,844	517,718
May	222,933	321,213	544,146
June	222,205	322,525	544,730
Total Q2	659,012	947,582	1,606,594
July	236,005	306,758	542,763
August	229,843	296,982	526,825
September	151,573	148,997	300,570
Total Q3	617,421	752,737	1,370,158
October	65,153	61,735	126,888
November	142,766	151,742	294,508
December	151,331	154,171	305,502
Total Q4	359,250	367,648	726,898
Total	2,214,601	3,031,396	5,245,997

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على بيانات الإنتاج المعتمدة في العقدين

ثم أن الظروف الأمنية التي استجدت في سورية كانت تتطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية وبيان أثرها في استرداد قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين.

وتقديرات الاحتياطات التي صدرت من معهد ساينوبك للدراسات كانت تتطلب اهتماماً أكثر وافصاحاً عنها في البيانات المالية.

- وبالتالي فإن عدم الالتزام الواضح بإجراءات التدقيق المطلوبة من قبل شركة التدقيق (B) قد أثر

في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في العقدين (x و y) في عام 2011.

ثالثاً: اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C):

قام الباحث بالحصول على أوراق العمل المتوفرة والموثقة لدى الشركة (C) عن تدقيق حسابات العقدين (x و y) في عام 2018 وكذلك إجراء مقابلات شخصية مع مدير عام الشركة وبعض أفراد فريق التدقيق في الشركة (C).

وقد كانت نتائج الاختبار في المراحل الثلاث على الشكل التالي:

الجدول رقم (92): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة التخطيط

أولاً: مرحلة التخطيط	الإجراءات	العقد (X)	العقد (Y)
1	وضع برنامج تدقيق تفصيلي للأصول طويلة الأجل	0	0
2	تحديد أهداف تدقيق الأصول طويلة الأجل	1	0
3	تحديد نطاق تدقيق الأصول طويلة الأجل	0	0
4	تحديد الجدول الزمني لتدقيق الأصول طويلة الأجل	0	0
5	إعطاء قيمة للأهمية النسبية للأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
6	إجراء الاستفسارات الأولية عن الأصول طويلة الأجل في الشركة	1	1
7	تحديد الفريق المناسب لتدقيق الأصول طويلة الأجل في الشركة	0	0
8	تحديد خطة التدقيق لتقدير مخاطر التدقيق المتعلقة بالأصول طويلة الأجل	0	0
9	تحديد الإجراءات التحليلية التي ينبغي القيام بها	1	1
10	تحديد الإجراءات الجوهرية لتقييم عمليات الغش والاحتيال في الأصول طويلة الأجل	0	0
11	الحصول على فهم للإطار القانوني للأصول طويلة الأجل	0	0
12	تحديد الحاجة لإشراك الخبراء في تدقيق الأصول طويلة الأجل	0	0
النسبة الإجمالية (الوسطى)		33%	25%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (C).

الجدول رقم (93): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة تقييم الرقابة الداخلية

ثانياً: تقييم الرقابة الداخلية	الإجراءات	العقد (X)	العقد (Y)
1	وضع خطة تفصيلية لإجراءات تقييم الرقابة الداخلية في شركة النفط والغاز	0	0
2	تقييم بيئة الرقابة على الأصول طويلة الأجل	1	0
3	تقييم نظام المعلومات المرتبط بالأصول طويلة الأجل	1	1
4	الاجتماع مع المعنيين في قسم العمليات والتشغيل والاستفسار عن الأصول طويلة الأجل	1	0

1	1	الاجتماع مع المعنيين في القسم المالي والمحاسبة والاستفسار عن محاسبة الأصول طويلة الأجل	5
0	0	تقييم البرنامج السنوي لخطط الحفر والتطوير والالتزام به	6
0	0	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية	7
0	0	تقييم اهتمام الإدارة العامة بالدراسات الخزنية للمكمن	8
0	0	تقييم اهتمام الإدارة بالدراسات الاستكشافية والتطوير	9
0	0	تقييم اهتمام الإدارة بدراسة الجدوى الاقتصادية للحقول (النفطية والغازية)	10
0	0	تقييم الرقابة على أنشطة الحفر والعمليات	11
1	1	تقييم نظام إدارة المخاطر في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن المخاطر	12
1	1	تقييم التدقيق الداخلي في شركة النفط والغاز والتقارير الصادرة عن القسم	13
31%	46%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (C)

الجدول رقم (94): اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية

العقد (Y)	العقد (X)	الإجراءات	ثالثاً: تقييم الإجراءات الجوهرية
0	0	وضع خطة تفصيلية للإجراءات الجوهرية التي سيتم تنفيذها حول الأصول طويلة الأجل	1
0	1	القيام بإجراءات تحليلية حول الأصول طويلة الأجل	2
1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الأقسام (العمليات، المالية، الاستكشاف والتطوير)	3
1	1	القيام بالاجتماعات المطلوبة مع الإدارة التنفيذية والمكلفون بالحوكمة حول الأصول طويلة الأجل	4
0	1	تدقيق الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية حول المكمن	5
0	0	تدقيق الدراسات السيزمية والستراتيغرافية الاستكشافية في الشركة	6
0	0	تدقيق الدراسات الخزنية والهندسية للمكمن	7
0	1	تدقيق تقديرات الإدارة للاحتياطيات المبرهنة وغير المبرهنة	8

0	0	9	تدقيق تقديرات الإدارة لأسعار النفط والغاز والافتراضات التي استندت عليها الإدارة
0	0	10	إجراء اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل والتأكد من القيمة القابلة للاسترداد
0	0	11	إشراك خبراء فنيين في تقييم تقديرات الاحتياطات والإنتاج
1	1	12	طلب إجراء دراسات تقييم وتقدير جديدة للاحتياطات والإنتاج عند ظهور المؤشرات المطلوبة
0	0	13	الحصول على مصادقات من قسم العمليات حول تقديرات الاحتياطات والإنتاج
0	0	14	الحصول على جميع المعلومات المطلوبة حول احتياطات النفط في المكان من جميع الأطراف
21%	43%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (C)

الجدول رقم (95): محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C) في المراحل الثلاث

العقد	العقد	محصلة اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C)	
(Y)	(X)		
25%	33%	أولاً	مرحلة التخطيط
31%	46%	ثانياً	مرحلة تقييم الرقابة الداخلية
21%	43%	ثالثاً	مرحلة تقييم الإجراءات الجوهرية
26%	41%	النسبة الإجمالية (الوسطى)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على أوراق العمل في الشركة (C)

تحليل نتائج اختبار إجراءات التدقيق في الشركة (C):

لقد بلغت المحصلة الإجمالية للالتزام الشركة (C) بمسؤولياتها في تدقيق الأصول طويلة الأجل في العقد (X) ما نسبته (41%)، وفي العقد (Y) ما نسبته (26%) وهي نسب متواضعة وضعيفة للالتزام. وقد كانت أهم نقاط الضعف في تدقيق الشركة (C):

1- الضعف في إجراءات التوثيق.

2- الضعف في خطة التدقيق وإجراءات التدقيق.

- 3- اختلاف إجراءات التدقيق بين عقد وآخر بسبب اختلاف فريق التدقيق واختلاف الإجراءات المنفذة.
 - 4- عدم اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، على الرغم من خروج الحقول في العقدين عن سيطرة الشركة في الأشهر الأخيرة من عام 2012.
 - 5- اعتماد كميات الاحتياطات والتقديرات القديمة المعتمدة في السجلات المحاسبية، دون التحفظ عليها أو طلب تقديرات جديدة.
- وللاستفسار عن هذه النقاط والثغرات في تدقيق الشركة (C) قام الباحث بالاجتماع مع مدير عام الشركة وبعض أفراد فريق التدقيق في الشركة وقد كانت التبريرات على الشكل التالي:
- 1- إن الشركة طالبت إدارة العقدين بإجراء دراسة جديدة للاحتياطات والمخزون النفطي وكذلك لتقديرات الإنتاج، وقد ورد إفصاح ضمن القوائم المالية يشير إلى ضرورة إجراء دراسة جديدة للاحتياطات.
 - 2- إن الظروف الأمنية في سورية عموماً وفي حقول العقدين بشكل خاص كانت عائقاً أمام إجراء أي دراسات جديدة للاحتياطات، حتى ان الوصول إلى الحقول ومعرفة الواقع الموجود كان أمراً مستحيلاً.
 - 3- لم تتحفظ الشركة في تقريرها بسبب عدم إمكانية حصر الاضرار والدمار الذي لحق بالحقول ومن ثم فإن الطبيعة الخاصة لعقود تقاسم الإنتاج التي تفرض شروط خاصة لاسترداد التكاليف كانت عائقاً أمام إدارة العقدين في تشكيل مخصصات أو احتياطات لمواجهة الأعباء المحتملة.
 - 4- إن ضعف تقييم إجراءات التدقيق إنما يعود لبعض الضعف في إجراءات التوثيق وذلك بسبب ضيق الوقت وقلة عدد الفريق لا سيما في ظل الاتعاب الضعيفة التي حصلت عليها الشركة من تدقيق العقدين.
- اعتماداً على ذلك فإن الباحث اعتبر اعتماد شركة التدقيق (C) على التقديرات السابقة للاحتياطات وعدم الحصول على مصادقات من الإدارة حول التقديرات المستخدمة في العقدين إنما يعتبر نقاط ضعف جوهرية حتى وأن كانت الظروف الأمنية وعدم توفر المعلومات عن الحقول عائقاً أمام ذلك.

إن الشركة لم تختبر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ذلك على الرغم من الانخفاض الحاد في تقديرات الإنتاج بسبب عمليات الدمار والاستمرار غير المشروع والارتفاع الكبير في التكاليف المقدرة لإعادة تأهيل الحقول في العقدين. وعليه فإن ضعف إجراءات التدقيق قد أثر بشكل واضح في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في العقدين (X و Y).

لزيادة الثقة باختبار إجراءات التدقيق المنفذة في الشركات الثلاث فقد قام الباحث بأستخدام بعض المقاييس الإحصائية لتقييم مدى الإجراءات المنفذة ومقارنتها مع الإجراءات الواجب تنفيذها اعتماداً على معايير التدقيق الدولية والأدلة الإرشادية التي حصل عليها المدقق من فرع شركة (ey) في الولايات المتحدة الأمريكية.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة:

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: يساهم التشدد في إجراءات التدقيق في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية هي فرضية مقبولة.

وبالتالي إن التشدد في إجراءات التدقيق يساهم في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

3) الفرضية الرئيسية الثالثة (H3): تساهم معوقات التدقيق الخارجي في صعوبة تدقيق محاسبة

انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

لدراسة مدى وجود علاقة بين معوقات التدقيق الخارجي وصعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية قام الباحث باختبار الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية (H3-1): تساهم آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36) في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

أولاً: التحليل الإحصائي:

اختبر الباحث أولاً طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (96): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-1)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.841 ^a	.707	.696	.49030	.707	67.536	1	28	.000	1.616

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (96) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36) وتدقيق محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.841$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($R^2=0.707$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (70%) من التغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي (36) وصعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة هو اتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (97): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-1)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16.236	1	16.236	67.536	.000 ^b
	Residual	6.731	28	.240		
	Total	22.967	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول (97) الخاص بتحليل التباين والذي يتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=67.536$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين.

الجدول رقم (98): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-1)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.401	.325		4.312	.000
	آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36	.719	.088	.841	8.218	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (98) الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.401) وبلغت قيمة ($t=4.312$) عند مستوى معنوية ($sig=0.000$)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار ($b=0.719$) وقيمة ($t=8.218$) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي (36) في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة ، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي (36) * 0.719 + 1.401 = محاسبة انخفاض القيمة

ثانياً: التحليل الوصفي:

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث بإجراء مقارنة بين الأسس التي اعتمدت عليها ثلاث شركات خبيرة ومعروفة عالمياً في مجال التقييم واختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل. قدمت

هذه الشركات الثلاثة تقارير تقييم للاحتياطيات واختبار انخفاض القيمة لإحدى شركات النفط والغاز في سورية خلال تواريخ مختلفة على الشكل التالي:

الجدول رقم (99): الشركات الأجنبية الخبيرة في مجال الدراسات والتقييم

الشركة	جنسية الشركة	تاريخ إجراء الدراسة
Sproule International Limited	الكندية	31 كانون الأول 2005
DeGolyer and MacNaughton Canada Limited ("D&M")	الأمريكية	31 كانون الأول 2007
Sinopec Petroleum Exploration & Production Research Institute	الصينية	31 كانون الأول 2010

المصدر: من إعداد الباحث.

قام الباحث بمراجعة تقارير اختبار انخفاض القيمة (التقييم) الصادرة عن الشركات الثلاث، ذلك للوقوف على المنهجية المتبعة في كل شركة في بناء تقديراتها. وقد استخلص الباحث ما يلي:

أولاً: الاختلاف في تقديرات الاحتياطيات:

قامت الشركات الثلاث بتقدير كميات الاحتياطيات للشركة محل الدراسة خلال الفترات (2005 و 2007 و 2010)، ولأختلاف الفترات الزمنية لإجراء الدراسة من قبل كل شركة خبيرة فقد قام الباحث بعرض الإنتاج الفعلي (من واقع البيانات الفعلية المعتمدة في الشركة محل الدراسة) للفترات الزمنية التي كانت تفصل دراسة عن الأخرى.

وقد كانت نتائج مقارنة كميات الاحتياطيات المعتمدة في كل دراسة على الشكل التالي:

الجدول رقم (100): مقارنة كميات الاحتياطات بحسب دراسات الشركات الخبيرة

تقديرات	الإنتاج الفعلي	رصيد	تقديرات	الاختلاف بين	الإنتاج الفعلي	رصيد	تقديرات	الاختلاف بين
Sproule	للشركة خلال	الاحتياطات	SIPC /	تقديرات	للشركة خلال	الاحتياطات في	(D&M) /	تقديرات
2005 /	الأعوام من	بحسب تقديرات	2010	2010	2009	بحسب تقديرات	2007	2007
2006	ولغاية	(D&M) في	نهاية عام 2010	2010	ولغاية	(D&M) في	2007	2007
المبرهن والمطور (مليون برميل)	3.5	0.9	-	78.6	37.7	12.1	15.6	25.3
المبرهن وغير المطور (مليون برميل)	38.7	99.2	103.0	181.6	137.9	40.9	29.9	70.8
إجمالي المبرهن (مليون برميل)	46.3	115.2	111.8	104.8	69.1	1.7	174.6	286.4
الممكن (مليون برميل)	184.3	3.4	174.6	111.8	69.1	1.7	286.4	111.8
إجمالي المبرهن والممكن (مليون برميل)	184.3	3.4	174.6	111.8	69.1	1.7	286.4	111.8

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الشركة محل الدراسة وتقارير الشركات الخبيرة الثلاثة.

- إن كميات الإنتاج الفعلي تم استخلاصها من تقارير الإنتاج الإجمالية للشركة محل الدراسة، ولم يكن هناك بيانات لتوزيع الإنتاج الفعلي بين أنواع الاحتياطات المختلفة (المبرهنة والمطورة، المبرهنة وغير المطورة، الممكنة، المحتملة)، ولذلك فقد اقتصر قياس الاختلاف بين تقديرات الشركات الثلاث على المستوى الإجمالي فقط.

من خلال المقارنة بين كميات الاحتياطات التي تم تقديرها من قبل الشركات الثلاث الخبيرة يلاحظ الفرق الواضح في التقديرات. ففي حين قدّرت شركة Sproule حجم الاحتياطات الإجمالية بكمية / 70.8 / مليون برميل في نهاية عام 2005، فإن شركة (D & M) قدّرت كمية الاحتياطات الإجمالية بـ / 184.3 / مليون برميل في نهاية عام 2007، وبالرجوع لحجم الإنتاج الفعلي للشركة خلال العامين 2006 و 2007 لوحظ بأنه كان / 1.7 / مليون برميل، أي أن حجم الاحتياطات بحسب تقديرات Sproule في نهاية عام 2007 كان المفروض أن يكون / 69.1 / مليون.

وبمقارنة كمية الاحتياطات من قبل Sproule مع كمية الاحتياطات من قبل (D & M) لوحظ فرق بكمية / 115.2 / مليون برميل نفطي. وهو اختلاف كبير في التقديرات بين الشركتين. وهذا انما قد يعود للمعلومات والبيانات التي تم الاعتماد عليها كل شركة في بناء تقديراتها وكذلك لتوقعات أسعار النفط والغاز والظروف المستقبلية والعمر الزمني لعقد تقاسم الإنتاج وغير ذلك من البيانات التي تم أخذها بالاعتبار في بناء التقديرات.

هذا ومن خلال المقارنة بين حجم الاحتياطات التي تم تقديرها في شركة (D & M) وشركة SIPC لوحظ وجود فرق مقداره / 174.6 / مليون برميل، وهو أيضاً اختلاف كبير في التقديرات بين الشركتين.

ففي حين قدّرت شركة (D & M) حجم الاحتياطات الإجمالية بـ / 184.3 / مليون برميل في نهاية عام 2007، فإن شركة SIPC قدّرت حجم الاحتياطات بـ / 286.4 / مليون برميل في نهاية عام 2010.

ويمكن الاستنتاج بأن عدم توحيد الأسس والمعلومات في بناء التقديرات وتقييم الأصول طويلة الأجل إنما يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة بحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36. ثم أن معيار المحاسبة الدولي رقم 36 لم يحدد أي نوع من الاحتياطات (المبرهنة والمطورة، المبرهنة وغير المطورة، الممكنة، المحتملة، غير المبرهنة) يجب أخذها بالأعتبار في تقدير التدفقات النقدية للأصول طويلة الأجل، يعني هل يتم أخذ الاحتياطات المبرهنة والمطورة أم المبرهنة وغير المطورة أم المبرهنة والممكنة أم المبرهنة والممكنة والمحملة أم غير المبرهنة. كما أن المعيار لم يحدد المنهجية المطلوبة في قياس احجام الاحتياطات.

ثانياً: الاختلاف في تقديرات أسعار النفط:

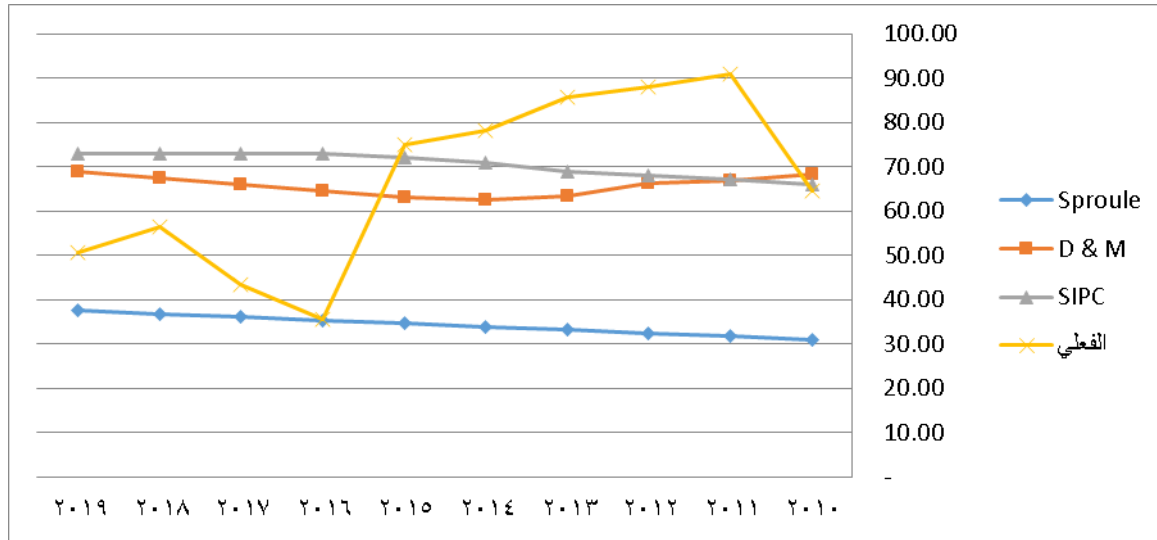
لحساب التدفقات النقدية للأصول طويلة الأجل لا بد من تقدير أسعار النفط والغاز خلال فترة الدراسة. وأنطلاقاً من هذا المبدأ فقد قامت الشركات الخبيرة الثلاث بتقدير أسعار النفط المستقبلية للشركة محل الدراسة. واستطاع الباحث الجمع بين تقديرات الشركات الثلاث والأسعار الفعلية لنفط الشركة محل الدراسة للسنوات التالية:

الجدول رقم (101): تقديرات أسعار النفط المحددة للشركة محل الدراسة مع الأسعار الفعلية

الفعلي	SIPC	D & M	Sproule	
64.50	66.00	68.19	31.00	2010
90.78	67.00	66.80	31.68	2011
87.87	68.00	66.31	32.38	2012
85.76	69.00	63.24	33.08	2013
78.19	71.00	62.60	33.80	2014
74.90	72.00	62.96	34.53	2015
35.65	73.00	64.40	35.26	2016
43.22	73.00	65.84	36.01	2017
56.35	73.00	67.32	36.77	2018
50.61	73.00	68.83	37.54	2019

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على تقديرات الأسعار المعتمدة في تقارير الشركات الخبيرة الثلاث. ولسهولة المقارنة بين التقديرات والاسعار الفعلية فقد ارتأى الباحث عرض الأرقام في شكل مخطط بياني يرسم الأسعار المقدرة والفعلية على الشكل التالي:

الشكل رقم (25): مقارنة بين تقديرات أسعار النفط بحسب الشركات الخبيرة الثلاث ومع السعر الفعلي

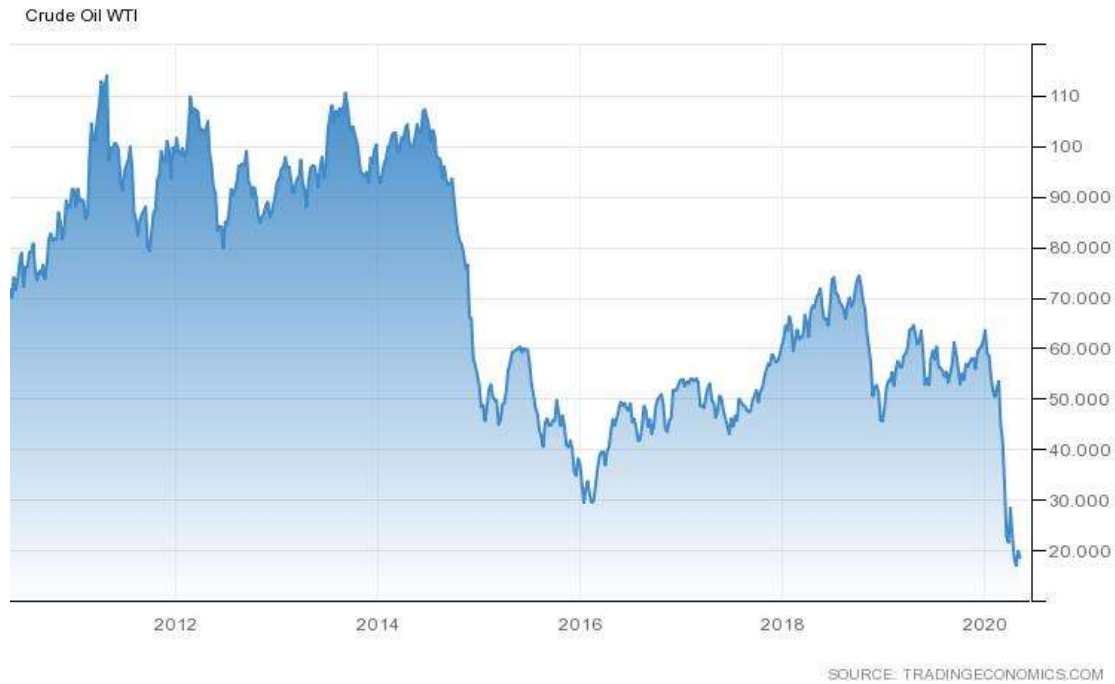


المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على تقديرات الأسعار المعتمدة في تقارير الشركات الخبيرة الثلاث. من خلال النظر في المخطط البياني فإنه يمكن ملاحظة الاختلاف الواضح في تقديرات الشركات الثلاثة لأسعار النفط في الشركة محل الدراسة، كما أن التقديرات تختلف عن الأسعار الفعلية اختلافاً جوهرياً.

وهذا الاختلاف في تقديرات سعر مبيع برميل النفط للشركة محل الدراسة إنما يعود لاختلاف التوقعات والبيانات والمعلومات المتوفرة لدى كل شركة، كما أن أسعار النفط ترتبط بعوامل سياسية واقتصادية وبيئية لا يمكن التحكم بها مما يؤثر على اختلاف تقديرات الأسعار بين فترة وأخرى.

حيث كانت أسعار خام برنت خلال الفترة من آخر عشر سنوات (من أيار 2010 ولغاية أيار 2020) على الشكل التالي:

الشكل رقم (26): المخطط البياني لأسعار نفط خام برنت خلال عشر سنوات



المصدر: <https://tradingeconomics.com/commodity/brent-crude-oil>

حيث يلاحظ التذبذب الواضح في أسعار النفط والغاز بين فترة وأخرى. وفي ظل هذه العوامل والاختلافات فإن معيار المحاسبة الدولي رقم 36 لم يقدم أي نموذج لحساب أسعار النفط والغاز كما لم يقدم أي إرشادات في ذلك، مما ترك المجال مفتوحاً للتقدير والتخمين وبناء الافتراضات التي قد تؤثر في تقييم الأصول طويلة الأجل وفي اختبار انخفاض القيمة بشكل كبير.

ثالثاً: الاختلاف في تقديرات معدلات الخصم:

لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصول طويلة الأجل واختبار انخفاض القيمة، فإنه لا بد من اعتماد معدل خصم للتدفقات النقدية. وقد اعتمدت الشركات الثلاث المعدلات التالية في حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية:

الشكل رقم (27): معدلات الخصم المستخدمة في الشركات الخبيرة الثلاث

SIPC	D&M	Sproule	معدل / أو معدلات الخصم
10%	20% 15% 10% 5%	20% 15% 10% 7% 5%	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على تقارير الشركات الخبيرة الثلاث.

يلاحظ أن الشركة الكندية (Sproule) قد استخدمت خمس معدلات خصم في حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصول طويلة الأجل. في حين أن الشركة الأمريكية (D & M) قد استخدمت أربع معدلات خصم في حساب القيمة الحالية. أما الشركة الصينية (SIPC) فقد استخدمت معدل وحيد وهو 10% في حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية. ومعيار المحاسبة الدولي 36 لم يحدد أي أرشادات في تحديد أو قياس معدلات الخصم الواجب استخدامها في اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات النفط والغاز.

ثالثاً: نتيجة اختبار الفرضية (H3-1):

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: تساهم آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36) في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية هي فرضية مقبولة. وبالتالي إن آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36) يساهم في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

- الفرضية (H3-2): تساهم صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز.

أولاً: التحليل الإحصائي:

اختبر الباحث أولاً طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (102): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-2)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.681 ^a	.463	.444	.66354	.463	24.163	1	28	.000	1.349

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (102) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية وتدقيق محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.681$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE= 0.463$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (44%) من التغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية وتدقيق محاسبة انخفاض القيمة واتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (103): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-2)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10.639	1	10.639	24.163	.000 ^b
	Residual	12.328	28	.440		
	Total	22.967	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول (103) الخاص بتحليل التباين والذي نتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=24.163$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين، كما تبين أيضاً أن قيمة معامل ($Durbin-Watson= 1.349$) وهي أصغر من (3) مما يدل على أن الارتباطات الجزئية بين البواقي منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً على جودة نموذج الانحدار.

الجدول رقم (104): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-2)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.425	.531		2.684	.012
	صيغ عقود تقاسم	.675	.137	.681	4.916	.000

	الإنتاج					
--	---------	--	--	--	--	--

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (104) الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.425) وبلغت قيمة (t=2.684) عند مستوى معنوية (sig=0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار (b=0.675) وقيمة (t=4.916) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

صيغ عقود تقاسم الإنتاج = $1.425 + 0.675 * \text{محاسبة انخفاض القيمة}$

ثانياً: التحليل الوصفي:

لاختبار هذه الفرضية، قام الباحث بقياس العلاقة بين صيغ عقود تقاسم الإنتاج من خلال مجموعة إجراءات أو مفاهيم تفرضها عقود تقاسم الإنتاج في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز، ذلك من خلال دراسة تحليلية وإحصائية لأثر هذه الإجراءات التي تفرضها عقود تقاسم الإنتاج في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة. من وجهة نظر الباحث ومن خلال النقاشات والمقابلات الشخصية مع العديد من المعنيين في الشؤون المالية في شركات النفط والغاز وكذلك مع عدد من مدقي الحسابات الخارجيين، فإن الإجراءات التالية هي الأكثر ارتباطاً بعلاقتها بعقود تقاسم الإنتاج والتي تؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة:

1. الاختلاف في مفهوم الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج مما يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.
2. الاختلاف في مفهوم المركز المالي لشركة إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج مما يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.
3. إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز من ضرائب الدخل في ظل عقود تقاسم الإنتاج مما يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

4. الهيكلية الإدارية وغياب التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.
5. التدقيق الحكومي لحسابات شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

1. الاختلاف في مفهوم الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

من خلال مراجعة الباحث للقوائم المالية لعشر شركات تعمل في مجال النفط والغاز في سورية خلال السنوات من 2008 إلى 2019، لوحظ الاختلاف في طريقة عرض وقياس الأصول طويلة الأجل في القوائم المالية لتلك الشركات، حتى أن مصطلح الأصول طويلة الأجل غير مستخدم في جميع الشركات، فمنها من يستخدم مصطلح التكاليف المرسلة (أو المستثمرة) ومنها من يستخدم مصطلح التكاليف (القابلة للاسترداد، غير القابلة للاسترداد)، ومنها من يستخدم مصطلح الأصول طويلة الأجل.

يمكن عرض البيانات المالية الفعلية لثلاث شركات إنتاج نفط وغاز في سورية تقوم بعرض أصولها طويلة الأجل وفق المصطلحات التالية:

(حفاظاً على سرية البيانات المالية لتلك الشركات لم يتم الإفصاح عن أسماء تلك الشركات وإنما تم استخدام أسماء اصطلاحية (X و Y و Z)).

الجدول رقم (105): مقارنة الأصول طويلة الأجل في ثلاث شركات لإنتاج النفط والغاز في سورية

2017	2018		
المبالغ بالدولار الأمريكي	المبالغ بالدولار الأمريكي		
-	-		
689,807,708	689,847,486	الأصول طويلة الأجل	الشركة X
(239,867,517)	(242,368,685)	النفاد المتراكم	
449,940,191	447,478,801	صافي الأصول طويلة الأجل	

الشركة Y	إجمالي التكاليف المرسمة القابلة للاسترداد	375,823,987	381,367,277
	إجمالي التكاليف المرسمة القابلة للاسترداد	375,823,987	381,367,277
الشركة Z	نفقات قابلة للاسترداد بموجب العقد	102,586,363	102,020,199
	نفقات غير قابلة للاسترداد بموجب العقد	3,233,273	2,365,643
	إجمالي نفقات التنقيب، التنمية والتشغيل	105,819,636	104,385,842

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات المالية الختامية لشركات إنتاج النفط والغاز.

كما هو ملاحظ من المصطلحات المستخدمة في تعريف الأصول طويلة الأجل، فإن مفهوم الأصول طويلة الأجل قد اختلف بين:

1. إجمالي التكاليف ذات الطبيعة الرأسمالية التي تحققت من الاستثمار في الحقول المكتشفة والتي تخضع للنفاذ باستخدام طريقة وحدة الإنتاج. كما هو الحال في الشركة X.
 2. إجمالي التكاليف التي تم صرفها على الحقول (بغض النظر عن طبيعتها إن كانت ذات طبيعة رأسمالية أو إيرادية) والتي ينبغي استردادها من الطرف الحكومي (المؤسسة العامة للنفط) وبالتالي تمثل ذمة مدينة اتجاه المؤسسة العامة للنفط. كما هو الحال في الشركتين Y و Z.
- في الشركة X تخضع الأصول طويلة الأجل للنفاذ وكذلك لاختبار انخفاض القيمة، وقد يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول في حال تجاوز القيمة الدفترية للأصول للقيمة القابلة للاسترداد.

بينما في الشركتين Y و Z فإن الأصول لا تخضع للنفاذ بحسب طريقة وحدة الإنتاج وإنما يرتبط النفاذ باسترداد التكاليف من المؤسسة العامة للنفط (GPC)، وكذلك لا يتم اختبار انخفاض قيمة الأصول ذلك طالما أن المبالغ المرسمة تعتبر ذمة مدينة واجبة التحصيل من المؤسسة العامة للنفط ويبقى الرصيد مديناً لحين استرداد كامل المبلغ وفي حال عدم استرداده يعتبر دين معدوم يحل على حسابات قائمة الدخل.

حيث تقوم الشركتين Y و Z بالاعتراف سنوياً ضمن قائمة الدخل بالتكاليف التي لن يتم استردادها من المؤسسة العامة للنفط (GPC) والتي تم اعتبارها ديون معدومة. حيث يمكن عرض قائمة الدخل للشركة Y للسنوات 2011 و 2012 و 2013 على الشكل التالي:

الجدول رقم (106): قائمة الدخل للشركة Y

قائمة الدخل للشركة Y - المبالغ بالدولار الأمريكي (USD)			
2013	2012	2011	
1,656,630	69,833,397	111,433,276	الإيرادات (عائدات نفط التكلفة)
212,975	8,978,363	14,326,939	الإيرادات (عائدات نفط الربح)
1,869,605	78,811,760	125,760,215	إجمالي إيرادات النفط
(1,656,630)	(69,833,397)	(111,433,276)	مصروف إطفاء التكاليف الإجمالية المرسمة
(90,813)	(250,548)	(882,673)	إجمالي التكاليف غير المستردة
122,162	8,727,815	13,444,266	صافي الدخل

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات المالية لشركة Y.

يلاحظ بأن قائمة الدخل تتكون فقط من العائدات المستلمة من الطرف الحكومي (المؤسسة العامة للنفط) وبالمقابل تم إطفاء التكاليف الرأسمالية بمقدار عائدات نفط استرداد التكلفة، أما التكاليف غير المستردة فقد تم إطفاءها لتكون ديون معدومة محملة على عائدات نفط الربح. ففي ظل اختلاف مفهوم الأصول طويلة الأجل وعدم توحيد المعالجة المحاسبية لها فإنه من الطبيعي أن لا تقتنع العديد من شركات إنتاج النفط والغاز بقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ذلك طالما أنها تعتبر الأصول طويلة الأجل ذمة مدينة لها واجبة التحصيل من المؤسسة العامة للنفط وبالتالي لن تعترف بالخسائر إلا عندما تفقد الشركة حقها في استرداد قيمة الدين ويصبح ديناً معدوماً. ثم أن الشركة لا تنظر لجميع نفقاتها وتكاليفها سوى أنها ذمم قابلة

للاسترداد من الطرف المحلي (المؤسسة العامة للنفط) وبالتالي لا يتم التفريق بين الأصول طويلة الأجل وبين النفقات والمصاريف الإيرادية التي تحمل على قائمة الدخل مباشرة عند تحققها. ليس هذا فحسب بل أن شركات التدقيق الخارجي لم تفرض على شركات النفط والغاز الالتزام بأي طريقة وإنما كانت تقوم بالمصادقة على القوائم المالية للشركات باختلاف طريقة عرضها للأصول طويلة الأجل فيها. حيث قام الباحث بالحصول على تقارير تدقيق صادرة عن شركتين من شركات التدقيق الأربعة الكبار، وعلى الرغم من اختلاف طريقة المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل في الشركتين إلا أن شركات التدقيق الخارجي لم تشر إلى أي تحفظات أو سياسات ينبغي الالتزام بها في محاسبة الأصول طويلة الأجل، ولم يقتصر الأمر على شركتي التدقيق الكبار وإنما أيضاً عدد من مكاتب التدقيق قامت أيضاً بالمصادقة على القوائم المالية للشركات على اختلاف طريقة معالجة الأصول طويلة الأجل فيها. وأمام هذا الاختلاف في رؤية شركات إنتاج النفط والغاز للأصول طويلة الأجل فإنه من الطبيعي أن يكون لعقود تقاسم الإنتاج أثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة من وجهة نظر الباحث.

2. الاختلاف في مفهوم المركز المالي في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية في ظل عقود تقاسم الإنتاج

من خلال الاطلاع على القوائم المالية لعشر شركات في مجال إنتاج النفط والغاز، لوحظ الاختلاف الواضح في طريقة عرض القوائم المالية والإيضاحات المرفقة معها، حتى أن القواعد المحاسبية المستخدمة في تلك الشركات هي مختلفة فيما بين الشركات. إن الاختلاف في عرض القوائم المالية والمعالجات المحاسبية يعود إلى اختلاف تفسير نصوص عقود تقاسم الإنتاج، فمثلاً تجد بأن شركة الفرات للنفط لا تعيد تقييم أرصدة الذمم المدينة والدائنة ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية في نهاية كل سنة مالية، ذلك انطلاقاً من مبدأ أن الشركة العاملة (التشغيلية) يجب أن لا تحقق أي أرباح أو خسائر من أنشطتها حتى لو كانت فروقات أسعار صرف بحسب نصوص عقد تقاسم الإنتاج. في حين أن شركة عودة للنفط وهي أيضاً شركة عاملة (تشغيلية) تقوم بإعادة تقييم أرصدة حساباتها ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأجنبية في نهاية كل سنة مالية وتعترف بفروقات أسعار الصرف (على الرغم من تشابه نصوص عقود

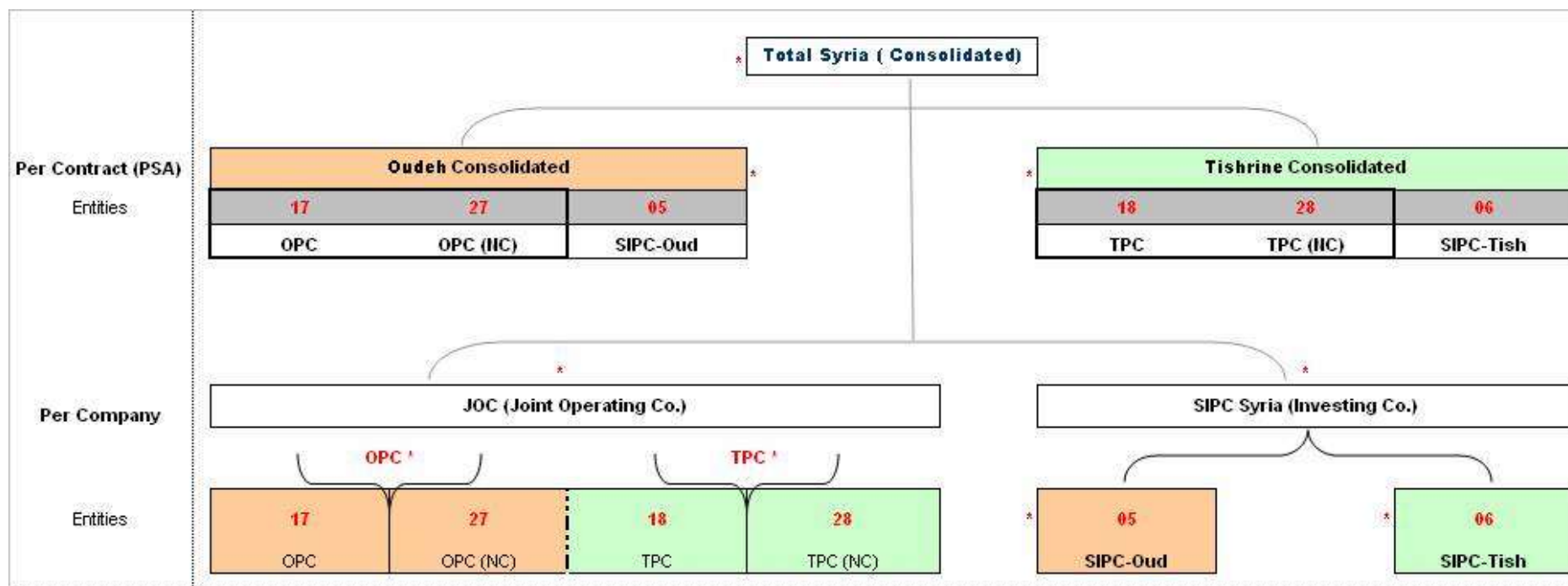
تقاسم الإنتاج بين الفرات للنفط وعودة للنفط) ذلك حرصاً منها على عرض الأرصدة بالقيم العادلة في تاريخ عرض القوائم المالية.

يلاحظ أيضاً بأنه وبسبب عملية استرداد التكاليف من قبل شركة إنتاج النفط والغاز من عائدات الإنتاج، فإن الطرف الحكومي (المؤسسة العامة للنفط) لا يقبل بأسترداد النفقات إلا إذا كانت مدفوعة فعلاً ومحقة وليست نفقات أو تكاليف متوقعة أو مستحقة على شركة النفط والغاز، وعليه فإن شركات إنتاج النفط والغاز في سورية تكون عاجزة عن تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، مما تضطر معه إلى اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة. لهذا السبب فإن بعض شركات إنتاج النفط والغاز في سورية (مثل شركة عودة للنفط) اضطرت إلى فصل نفقاتها وتكاليفها المسجلة على أساس الاستحقاق عن النفقات والتكاليف النقدية في سجلاتها المحاسبية المطبقة على النظام المحاسبي ذلك لغرض إدراج النفقات والتكاليف المتحققة فعلاً (النقدية) فقط في بيانات الاسترداد الربعية (جداول النفقات الربعية)، وإدراج جميع نفقاتها في قوائمها المالية بما يتوافق مع القواعد المحاسبية المعتمدة في صناعة النفط والغاز.

وفي المخطط المرفق أدناه (المأخوذ من شركة عودة للنفط) يمكن تلخيص إجراءات العمل المعتمدة في النظام المحاسبي المطبق في شركة عودة للنفط.

إن شركة عودة للنفط هي الشركة العاملة المشتركة بين شركة SIPC الصينية والمؤسسة العامة للنفط، وتقوم شركة عودة للنفط بإدارة الحقلين (حقل عودة للنفط وحقل تشرين للنفط). لقد تم فصل الحسابات ذات الطبيعة النقدية عن الحسابات على أساس الاستحقاق لكل حقل على حدى. ففي حقل عودة للنفط تم استخدام الرموز (17) لیتضمن الحسابات النقدية فقط، 27 لیتضمن الحسابات على أساس الاستحقاق فقط، OPC لیتضمن جميع حسابات حقل عودة سواء ذات الطبيعة النقدية أو التي سجلت على أساس الاستحقاق). وفي حقل تشرين تم استخدام الرموز (18) لیتضمن الحسابات النقدية فقط، 28 لیتضمن الحسابات على أساس الاستحقاق

فقط، TPC، ليتضمن جميع حسابات حقل تشرين سواء ذات الطبيعة النقدية أو التي سجلت على أساس الاستحقاق).
الشكل رقم (28): الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي لشركة عودة للنفط



المصدر: القسم المالي لشركة عودة للنفط.

وفي المرفق أدناه الميزانية العمومية المعتمدة لإحدى شركات إنتاج النفط والغاز التي قامت بفصل نفقاتها وتكاليفها المسجلة على أساس الاستحقاق عن تلك المسجلة على الأساس النقدي ومن ثم تم توحيد تلك النفقات والتكاليف للحصول على المركز المالي الحقيقي لشركة إنتاج النفط والغاز.

الجدول رقم (107): الميزانية العمومية المعتمدة لإحدى شركات النفط في سورية

COMPARATIVE BALANCE SHEET – For the period ended Dec 31, 2019

	<i>31 Dec 2019</i>	<i>31 Dec 2019</i>	<i>31 Dec 2019</i>
	<i>Cash</i>	<i>Accrual</i>	<i>TOTAL</i>
<u>ASSETS</u>			
<u>Current assets</u>			
Cash and Banks	17,855,113	0	17,855,113
Restricted cash (LC)	0	0	0
Accounts receivable	145,502,596	89,565	145,592,161
Intercompany receivable	740,181,814	91,392,009	831,573,823
Other receivables	12,247	1,965	14,212
Inventory	71,814,648	2,160,897	73,975,545
Investments	4,346	0	4,346
Deposits	10,303	0	10,303
Prepaid expenses	24,216	0	24,216
Total Current Assets	975,405,283	93,644,436	1,069,049,719
<u>Non- Current Assets</u>			
Property, plant and equipment, Net	23	0	23
Oil and gas interests, Net	370,215,805	77,277,376	447,493,181
Total Non-Current Assets	370,215,828	77,277,376	447,493,204
TOTAL ASSETS	1,345,621,112	170,921,812	1,516,542,924
<u>LIABILITIES & OWNER'S EQUITY</u>			

<i>Current Liabilities</i>			
Accounts payable and accrued liabilities	134,958,318	22,151,859	157,110,177
Due to related parties	864,350,115	278,449,645	1,142,799,760
Taxes payable	1,509,376	335,627	1,845,003
Total Current liabilities	1,000,817,810	300,937,131	1,301,754,941
<i>Shareholders' Equity</i>			
Share capital	8,618	0	8,618
Current year profit	(994,060)	(51,463)	(1,045,523)
Retained Earnings (deficit)	345,788,744	(129,963,856)	215,824,888
Total Shareholders' Equity	344,803,302	(130,015,319)	214,787,983
TOTAL LIABILITIES AND EQUITY	1,345,621,112	170,921,812	1,516,542,924

المصدر: القوائم المالية المعتمدة لإحدى شركات النفط في سورية.

- **ملاحظة:** إن القوائم المالية لشركات النفط والغاز يتم عرضها باللغة الإنكليزية. لم يتم الباحث بترجمة أسماء الحسابات للحفاظ على الميزانية العمومية كما هي وبمسمياتها المستخدمة من قبل شركة النفط. ونظراً لصعوبة الأمر وصعوبة فصل الحسابات في البرامج المحاسبية المطبقة في العديد من شركات إنتاج النفط والغاز في سورية ومتابعة كل نوع من النفقات، فإن معظم الشركات باتت تعمل على الأساس النقدي فقط.
- لهذا كيف يمكن قياس القيمة الفعلية للأصول طويلة الأجل ولا تستطيع الشركة تسجيل النفقات على أساس الاستحقاق، وطالما لم تستطع الشركة الاعتراف بالنفقات غير المتكبدة فكيف لها أن تسجل خسائر انخفاض قيمة الأصول.
- ثم أن المركز المالي في شركات إنتاج النفط والغاز هو غير مهم في ظل عقود تقاسم الإنتاج من وجهة نظر العديد من القائمين على الشؤون المالية في شركات النفط والغاز في سورية ذلك طالما أن التركيز هو على استرداد التكاليف وتقاسم الإنتاج بين الشركة الأجنبية والطرف المحلي المتمثل بالمؤسسة العامة للنفط.

على الرغم من نص عقود تقاسم الإنتاج لجميع الشركات على إتباع الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في مجال النفط والغاز، إلا أنه يكاد لا تتفق شركتان في المعالجات المحاسبية المطبقة.

ومن خلال مقابلات شخصية للباحث مع 14 شخص من المعنيين في الشؤون المالية في شركات إنتاج النفط والغاز وكذلك 5 اشخاص من المعنيين في الشؤون المالية وعقود تقاسم الإنتاج في المؤسسة العامة للنفط، ومن خلال قائمة من الاستفسارات قام الباحث بطرحها، توصل الباحث إلى ما يلي:

- 1- إن المؤسسة العامة للنفط غير مهتمة في طريقة عرض القوائم المالية في شركات إنتاج النفط والغاز وإن الأمر متروك للشركات لاختيار سياساتها المناسبة.
- 2- إن المؤسسة العامة للنفط مهتمة بجداول النفقات التي يتم إعدادها بشكل شهري والتي تتضمن جميع النفقات القابلة للاسترداد على الأساس النقدي.
- 3- إن الأساس المعتمد في قبول إدراج النفقة في جداول النفقات الشهري هو دفعها فعلاً ومطابقتها لشروط عقد تقاسم الإنتاج وليس مطابقتها للقواعد المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق.
- 4- إن شركات النفط والغاز تنقسم بين شركات مشتركة لا يحق لها أن تريح أو تخسر بحسب عقود تقاسم الإنتاج وبالتالي لا يهتمها طريقة عرض القوائم المالية أو قياس الربح أو الخسارة فيها، وشركات مقاوله تهتم بقياس الأرباح والخسائر وعرض القوائم المالية ولكن بسبب الشروط الخاصة في عقود تقاسم الإنتاج والاساس النقدي المتبع في قبول النفقات من المؤسسة العامة للنفط وكذلك عدم الاعتراف بالخسائر والمكاسب غير المحققة تقف هذه الشركات عاجزة عن اتباع قواعد محاسبية متوافقة مع الممارسات المحاسبية المتبعة في صناعة النفط والغاز.
- 5- إن البرامج المحاسبية المستخدمة في معظم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية غير مدعمة بالإمكانات التي من شأنها فصل الحسابات وتطبيق الأساس النقدي واساس الاستحقاق معاً.

3. إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز في سورية من ضرائب الدخل في ظل عقود تقاسم الإنتاج

بحسب عقود تقاسم الإنتاج في سورية فقد تم إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز من دفع ضرائب الدخل عن أرباحها الصافية المتحققة من أنشطتها في سورية، وتحمل الشركة السورية للنفط دفع ضرائب الدخل عن شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

حيث ورد في المادة 18 - 4 من عقود تقاسم الإنتاج (رقم المادة نفسه في معظم عقود تقاسم الإنتاج في سورية) "تتحمل الشركة السورية للنفط وتدفع وتسدد نيابة عن المقاول جميع ضرائب الدخل في الجمهورية العربية السورية كما هي معرفة في المادة 18 - 2 وأية مبالغ إضافية تستوجب الدفع بموجب قوانين الجمهورية العربية السورية (بما فيها الغرامات لأسباب غير ناجمة عن المقاول) وذلك من المبالغ التي قبضتها الشركة من بيع حصتها من النفط الخام أو التصرف بها بأي شكل آخر كما هو محدد بموجب المادة 6".

وبحسب المادة 18 - 5 (تقوم الشركة بتسديد كافة المدفوعات الضريبية في حينه وفقاً للقوانين النافذة في الجمهورية العربية السورية وتقوم الشركة بتسليم المقاول الايصالات الرسمية الأصلية التي تثبت دفع ضرائب الدخل في الجمهورية العربية السورية عن المقاول خلال الثلاثين (30) يوماً التالية للدفع". كما وردت في المادة 18 - 9 "تعفى الشركة السورية للنفط والمقاول والشركة العاملة من جميع الضرائب والرسوم ورسم الطابع باستثناء ما هو منصوص عليه في المادة 18 - 2، بشأن ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية، وذلك فيما يتعلق باستخراج وإنتاج البترول وتصديره أو نقله بموجب هذا العقد".

اعتماداً على ذلك فإن الكثيرين من المختصين في مجال النفط والغاز يرون إعفاء شركات النفط والغاز من الضرائب هو سبب رئيسي في عدم اهتمام جميع الجهات (سواء مديرية المالية أو المؤسسة العامة للنفط أو حتى شركة النفط والغاز) بنتائج أعمال شركة النفط والغاز وقياس الأرباح والخسائر والمركز المالي للشركة بما يتوافق مع الممارسات المحاسبية المقبولة في صناعة النفط والغاز.

وبالتالي لم تهتم شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بالاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول وفق المعايير الدولية ذلك طالما أن هذه الخسائر لن تعتبر من النفقات (الخسائر) القابل استردادها من المؤسسة العامة للنفط وكذلك لن تستفيد منها الشركة في تخفيض أرباحها وبالتالي تخفيض ضرائب الدخل.

هذا في الوقت الذي ترفض فيه الدوائر المالية في سورية والتي تستخدم النظام المحاسبي الأساسي الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول ضمن بيانات الربح الضريبي، وتعتبر خسائر انخفاض قيمة الأصول من النفقات المرفوضة ضريبياً.

من خلال أداة الاستبيان قام الباحث باستقصاء آراء المختصين في شركات النفط والغاز وكذلك مدققي الحسابات الذين لديهم الخبرة في مجال النفط والغاز لبيان أثر إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز في سورية من ضرائب الدخل في ظل عقود تقاسم الإنتاج في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة. وقد تم تحليل النتائج في الدراسة الإحصائية لهذه الفرضية المعروضة في الصفحات التالية.

4. الهيكلة الإدارية وغياب التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج في سورية

من خلال زيارات للباحث لمعظم شركات إنتاج النفط والغاز والاطلاع على الهياكل التنظيمية الموجودة في تلك الشركات، لوحظ الغياب التام لأقسام التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر وكذلك لجان المراجعة في جميع تلك الشركات.

عند استفسار الباحث للمختصين في تلك الشركات عن سبب غياب التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر ولجان المراجعة، كان الرد بأن معظم شركات النفط والغاز في سورية هي مؤسسة بموجب عقود تقاسم الإنتاج والشروط الواردة في عقود تقاسم الإنتاج وبأن هذه العقود لم تشر إلى ضرورة وجود هذه الإدارات، ثم أن هذه الشركات ليست شركات مساهمة وتدار من قبل اشخاص مختلفين عن المالكين وإنما من يدير هذه الشركات هم مالكي الشركات انفسهم، حيث تدار الشركات المشتركة بنسبة 50% من المؤسسة العامة للنفط و50% من الشركة الأجنبية المستثمرة.

وعند استفسار الباحث للمختصين عن إمكانية وجود الغش والتلاعب في الحسابات والبيانات المالية لشركات النفط والغاز، كانت الإجابات مختلفة بين نفياً لوجود أي غش أو تلاعب في شركات النفط والغاز وبين الوجود القوي للغش والتلاعب في شركات النفط والغاز.

لكن السؤال الذي قد يطرح نفسه هو كيف يمكن تحميل مدقق الحسابات لوحده مسؤولية سلامة البيانات المالية وعدالتها وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في ظل غياب التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر؟

لذلك قام الباحث بطرح أسئلة على المختصين في صناعة النفط والغاز وكذلك على مدققي الحسابات الخارجيين حول أثر غياب التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر في تطبيق

محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز وذلك من خلال أداة الاستبيان التي تم تحليل نتائجها في جانب الدراسة الإحصائية المعروضة في الصفحات التالية.

5. التدقيق الحكومي لحسابات شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج يؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة

بحسب عقود تقاسم الإنتاج في سورية فإن الطرف الحكومي الممثل بالمؤسسة العامة للنفط يقوم بتدقيق جميع النفقات والتكاليف في شركات إنتاج النفط والغاز ذلك للتأكد من مطابقة النفقات والتكاليف لشروط استرداد التكاليف المدرجة في عقود تقاسم الإنتاج.

لذلك تقوم المؤسسة العامة للنفط بتخصيص فريق من المدققين التابعين لها بشكل مباشر لتدقيق حسابات جميع شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

قام الباحث بالاجتماع مع 10 مدققين تابعين للمؤسسة العامة للنفط والاطلاع على خطة العمل السنوية لهؤلاء المدققين اللذين كانوا موزعين بين 7 شركات لإنتاج النفط والغاز.

إن الهدف الأساسي من تدقيق المؤسسة العامة للنفط هو التأكد من تحقق النفقة لشروط استرداد التكاليف وتحقيقها لشروط عقد تقاسم الإنتاج والصلاحيات والمسؤوليات الموجودة في شركة إنتاج النفط والغاز، ولم يذكر في أي خطة عمل لفريق المدققين التابعين للمؤسسة العامة للنفط ما يشير إلى الطلب من المدققين بالاطلاع على القوائم المالية لشركات إنتاج النفط والغاز والتأكد من مطابقة المعالجات المحاسبية المطبقة مع الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في صناعة النفط والغاز. ثم ان مدققي المؤسسة العامة للنفط لم يكونوا معنيين بتدقيق النفقات والتكاليف غير المدرجة في بيانات الاسترداد الربعية (النفقات غير القابلة للاسترداد) أو النفقات والتكاليف المعترف بها في السجلات المحاسبية على أساس الاستحقاق المحاسبي.

بغض النظر عن إجراءات التدقيق المعتمدة لدى مدققي المؤسسة العامة للنفط ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية، فإن المؤسسة العامة للنفط كانت مهتمة بإجراءات التدقيق المتبعة من قبل فريق التدقيق التابع لها دون الاهتمام بتدقيق المدققين الخارجيين المستقلين حتى دون الاهتمام بالقوائم المالية لشركات إنتاج النفط والغاز، وبالتالي عدم الاهتمام بالمعالجات المحاسبية وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة. وطالما أن المؤسسة العامة للنفط كانت تشغل ما نسبته 50% من المناصب الإدارية والتشغيلية في شركات النفط والغاز المشتركة التشغيلية، فإن المؤسسة

العامّة للنفط كانت تفرض شروطها في قبول مدقي الحسابات الخارجيين المستقلين وتحديد اتعاب المدققين المستقلين، مما أثر في ضعف اتعاب التدقيق الخارجي وفي الاهتمام بتقارير التدقيق الخارجي.

ثالثاً: نتيجة اختبار الفرضية (H3-2):

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: تساهم صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز. هي فرضية مقبولة.

وبالتالي إن صيغ عقود تقاسم الإنتاج في سورية تساهم في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

■ الفرضية (H3-3): تساهم آلية استخدام الخبير في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في

شركات إنتاج النفط والغاز:

أولاً: التحليل الإحصائي:

اختبر الباحث أولاً طبيعة واتجاه العلاقة بين المتغيرين كما هو موضح في جدول ملخص النموذج التالي:

الجدول رقم (108): نموذج الارتباط والتفسير بين متغيرات الفرضية (H3-3)

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.715 ^a	.511	.493	.63362	.511	29.205	1	28	.000	1.478

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (108) أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير آلية استخدام الخبير في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة ($R=0.715$)، كما بلغت قيمة معامل التفسير ($RSQUARE= 0.511$)، أي أن المتغير المستقل ضمن هذا النموذج يفسر حوالي (49%)

من التغيرات التي تحصل في المتغير التابع، وأن اتجاه العلاقة بين متغير آلية استخدام الخبير في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة هو اتجاه إيجابي والعلاقة طردية موجبة، أما باقي نسبة التفسير التي عجز المتغير المستقل عن تفسيرها ترجع لعوامل أخرى.

الجدول رقم (109): تحليل التباين (ANOVA) لجودة نموذج الانحدار في الفرضية (H3-3)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11.725	1	11.725	29.205	.000 ^b
	Residual	11.241	28	.401		
	Total	22.967	29			

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (109) الخاص بتحليل التباين والذي نتمكن من خلاله من التعرف على جودة نموذج الانحدار بحيث كانت قيمة ($F=29.205$) ومستوى المعنوية الحسابي ($SIG=0.000$) وهي أصغر من مستوى المعنوية القياسي (0.05)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين، كما تبين أيضاً أن قيمة معامل (Durbin-Watson=1.478) وهي أصغر من (3) مما يدل على أن الارتباطات الجزئية بين البواقي منخفضة مما يقدم دليلاً إضافياً على جودة نموذج الانحدار.

الجدول رقم (110): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات في الفرضية (H3-3)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.297	.507		2.555	.016
	آلية استخدام الخبير	.697	.129	.715	5.404	.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (110) الخاص بمعاملات نموذج الانحدار الخطي أن قيمة الثابت بلغت (1.297) وبلغت قيمة ($t=2.555$) عند مستوى معنوية ($sig=0.000$)، كما بلغت قيمة

ميل معامل الانحدار ($b=0.697$) وقيمة ($t=5.404$) عند مستوى معنوية (0.000) وللتعرف على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

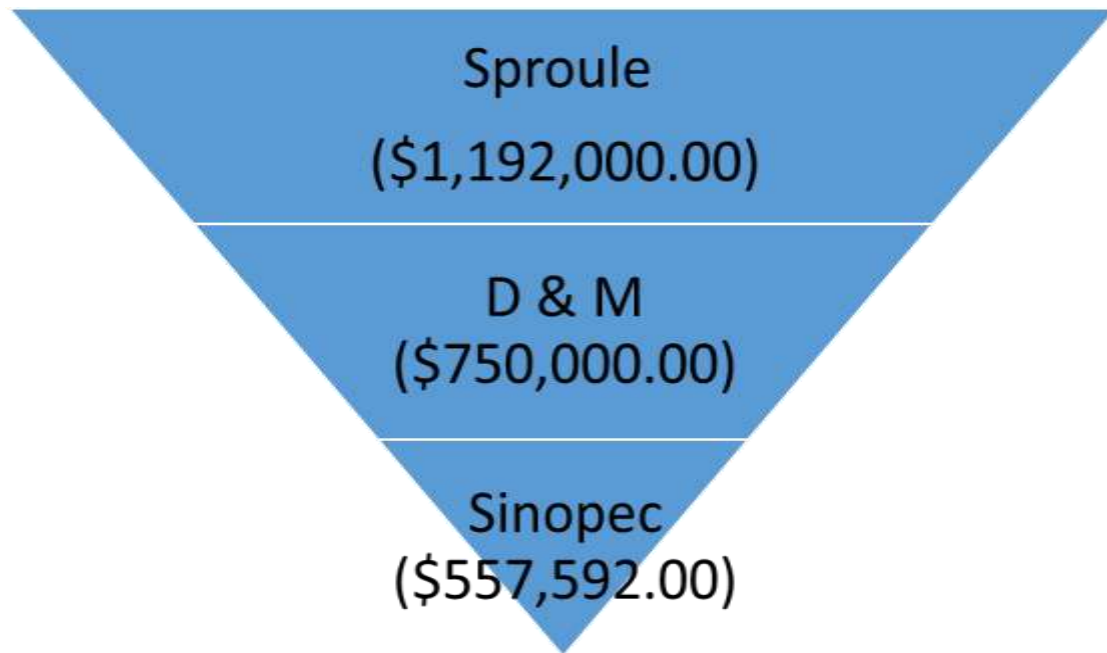
$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 = $1.297 + 0.697 * \text{محاسبة انخفاض القيمة}$

ثانياً: التحليل الوصفي:

على الرغم من انحسار عملية التدقيق الخارجي لجميع شركات إنتاج النفط والغاز في سورية لدى 4 أو 5 مكاتب (أو شركات) تدقيق خارجي في سورية خلال الفترة من عام 2011 ولغاية عام 2019، إلا أن المكاتب والشركات المحلية قد لا تملك الإمكانيات والمؤهلات العلمية والعملية المطلوبة لدى فريق التدقيق القائم على تدقيق حسابات شركات إنتاج النفط والغاز وتقييم معقولية تقديرات الإدارة التي تشكّل الأساس في قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل. وفي ظل الحاجة للخبرة الفنية بالعمليات الجيولوجية والجيوفيزيائية وبالاحتياجات وتركيبية الاحتياطيات النفطية أو الغازية وتكوين التربة وإمكانية الجدوى الاقتصادية للمكمن النفطي، فإن مدققي الحسابات قد يحتاجون إلى الاستعانة بالخبراء في مجال صناعة النفط والغاز وقد يكون الخبر عبارة عن شركة اجنبية مختصة أو خبراء محليين في مجال العمليات النفطية، ولكن في ظل ارتفاع أجور استخدام الخبراء وعدم تناسبها مع اتعاب مدققي الحسابات الخارجيين فإن تحديد شروط استخدام الخبراء والاستعانة بهم ينبغي ان يتم ذكره في رسالة الارتباط مع شركة النفط والغاز.

إن اتعاب الشركات الخبيرة التي استخدمت في تقييم الجدوى الاقتصادية لحقول شركة عودة للنفط كانت على الشكل التالي:



الشكل رقم (29): اتعاب الشركات الخبيرة العالمية التي قدمت خدمة تقييم الجدوى الاقتصادية لشركة عودة للنفط.

هذا في الوقت الذي كانت فيه اتعاب إحدى شركات التدقيق المحلية عن 38 عقد تدقيق على الشكل التالي:

الجدول رقم (111): متوسط الاتعاب السنوية لأحدى شركات التدقيق المحلية في سورية في ثمانية شركات لإنتاج النفط والغاز في سورية

متوسط الاتعاب السنوية	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010		
200,000	150,000	150,000			250,000	250,000					الليرة السورية	شركة رقم (1) ما يعادل بالدولار الأمريكي
674	344	344			743	1,263						
150,000		150,000	150,000	150,000	150,000						الليرة السورية	شركة رقم (2) ما يعادل بالدولار الأمريكي
356		344	344	290	446							
205,000	425,000		200,000	200,000	100,000	100,000					الليرة السورية	شركة رقم (3) ما يعادل بالدولار الأمريكي
524	975		459	387	297	505						
200,000	200,000	200,000	200,000	200,000							الليرة السورية	شركة رقم (4) ما يعادل بالدولار الأمريكي
441	459	459	459	387								
1,140,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000	الليرة السورية	شركة رقم (5) ما يعادل بالدولار الأمريكي
8,813	2,294	2,294	2,294	2,319	3,565	6,064	8,298	15,532	21,471	24,000		
300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000						الليرة السورية	شركة رقم (6) ما يعادل بالدولار الأمريكي
707	688	688	688	580	891							
450,000			450,000	450,000							الليرة السورية	شركة رقم (7) ما يعادل بالدولار الأمريكي
951			1,032	870								
250,000			250,000	250,000							الليرة السورية	شركة رقم (8) ما يعادل بالدولار الأمريكي
528			573	483								
أسعار الصرف المستخدمة في تحويل الليرة السورية إلى الدولار الأمريكي												
	436.00	436.00	436.00	517.43	336.65	197.89	144.62	77.26	55.89	50.00		

يلاحظ بأن متوسط اتعاب شركة التدقيق السنوية في سبع شركات لا يصل إلى / 500,000 ليرة سورية/ وهو لا يشكل / 1,000 دولار أمريكي/ بالمتوسط. باستثناء اتعاب التدقيق من الشركة رقم (5) قد تجاوز مبلغ المليون ليرة سورية وهو ما شكّل أكثر من ثمانية آلاف دولار أمريكي بالمتوسط.

إن مقارنة اتعاب التدقيق الخارجي مع اتعاب الشركات الخبيرة الثلاثة يبين الفجوة الكبيرة بين الاتعاب. وبظل هذه الفجوة الكبيرة بين اتعاب التدقيق الخارجي والشركات الخبيرة قد تطرح التساؤلات التالية:

1. كيف قد يستعين المدقق الخارجي بشركات مختصة خبيرة لتقييم الجدوى الاقتصادية لحقول النفط والغاز في سورية واختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ولا يملك مدقق الحسابات الخارجي الحد الأدنى من الاتعاب؟.

2. هل تتحمل شركة إنتاج النفط والغاز اتعاب الخبراء عند تقديم الخبرة للمدقق الخارجي؟

3. هل تعتبر أجور هؤلاء الخبراء من النفقات المقبولة الاسترداد لدى المؤسسة العامة للنفط في حال تحملها شركة إنتاج النفط والغاز؟

ولقياس أثر التخصص المهني وصعوبة استعانة مدققي الحسابات الخارجيين بالخبراء في مجال النفط والغاز في تدقيق تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، قام الباحث بإجراء استبيان وتوزيعه على مدققي الحسابات الخارجيين.

ثالثاً: نتيجة اختبار الفرضية (H3-3):

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: تساهم آلية استخدام الخبير في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز هي فرضية مقبولة.

وبالتالي إن آلية استخدام الخبير تساهم في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

وبعد اختبار العلاقات الفردية لمتغيرات الفرضيات الفرعية بالمتغير التابع "تطبيق محاسبة انخفاض القيمة" استخدم الباحث أسلوب الانحدار المتعدد الهرمي بطريقة (enter) وذلك لقياس العلاقة بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً والمتغير التابع وكانت النتائج على الشكل التالي:

الجدول رقم (112): نموذج الارتباط والتفسير بين المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H3.1,2,3) والمتغير

التابع

Model Summary ^d										
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.841 ^a	.707	.696	.49030	.707	67.536	1	28	.000	
2	.851 ^b	.723	.703	.48507	.016	1.607	1	27	.216	
3	.884 ^c	.781	.755	.44017	.057	6.790	1	26	.015	1.630

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (112) الخاص بنماذج الانحدار بين المتغيرات: أنه بلغت قيمة معامل الارتباط بين متغير آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة (R=0.841)، كما بلغت قيمة معامل التفسير (RSQUARE= 0.707)، كما يلاحظ في النموذج الثاني بعد إدخال متغير صيغ عقود تقاسم الإنتاج ارتفعت قيمة معامل التفسير إلى (0.851%) أي أن النموذج المستقل الجديد يفسر (0.723%) من التغيرات التي تحصل في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، كما يلاحظ في النموذج الثالث بعد إدخال متغير آلية استخدام الخبير ارتفعت قيمة معامل التفسير إلى (0.884%) أي أن النموذج المستقل الجديد يفسر حوالي (0.781%) من التغيرات التي تحصل في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة.

الجدول رقم (113): المؤشرات الاحصائية لمعادلة المتغيرات الفرعية الثلاث معاً (H3.1,2,3) والمتغير

التابع

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.401	.325		4.312	.000
	آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	.719	.088	.841	8.218	.000
2	(Constant)	1.114	.393		2.833	.009
	آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	.612	.121	.715	5.039	.000
	صيغ عقود تقاسم الإنتاج	.178	.141	.180	1.268	.216
3	(Constant)	.610	.406		1.503	.145
	آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36	.477	.122	.558	3.923	.001
	صيغ عقود تقاسم الإنتاج	.137	.012	.138	11.416	.025
	آلية استخدام الخبير	.297	.114	.305	2.606	.015

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (113) الخاص بمعاملات نماذج الانحدار أن أفضل النماذج هو النموذج الثالث بحيث بلغت قيمة الثابت (0.610) وبلغت قيمة ($t=1.503$) عند مستوى معنوية ($sig=0.145$)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 ($b=0.477$) وقيمة ($t=3.923$) عند مستوى معنوية (0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير صيغ عقود تقاسم الإنتاج ($b=0.137$) وقيمة ($t=11.416$) عند مستوى معنوية (0.000)، كما بلغت قيمة ميل معامل الانحدار لمتغير آلية استخدام الخبير ($b=0.297$) وقيمة ($t=2.606$) عند مستوى معنوية (0.000)، وللتعرف

على نمط العلاقة يمكننا صياغة معادلة الانحدار لأثر المتغيرات في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة، ويمكننا التعبير عن شكل المعادلة الخطية بـ

$$Y_i = a_0 + bX_i + e$$

آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 $0.610 + 0.477 * \text{تطبيق محاسبة انخفاض القيمة}$
آلية استخدام الخبير $0.297 * \text{صيف عقود تقاسم الإنتاج} + 0.137$

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة:

اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي والوصفي المطبقة يمكن القول أن الفرضية: تساهم معوقات التدقيق الخارجي في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية هي فرضية مقبولة.

المبحث الثالث: بناء نموذج تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

الوجه الآخر للتحليل العاملي لا يبدأ مع مصفوفة الارتباط وإنما مع النموذج، إن الهدف من النمذجة بالمعادلة البنائية هو استخدام هذه العوامل كمتنبئات أو نواتج للمتغيرات في التحليلات المستقبلية (Cudeck et al., 2007, P57)، والنموذج في المعادلة البنائية (Structural Equation Model): هو نمط (Pattern) مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، وهو تقنية لتحديد وتقدير وتقييم النماذج الخطية للعلاقات بين مجموعة من المتغيرات الملاحظة وغير الملاحظة (Shah et al., 2006, P148-169)، إن التحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis) (CFA) وهو احد تطبيقات نموذج المعادلة البنائية (SEM) حيث يتيح الفرصة لتحديد واختبار صحة نماذج معينة للقياس والتي يتم بناءها على ضوء أسس نظرية سابقة، واعتمد البحث في تطبيق التحليل العاملي من خلال البرنامج الإحصائي (AMOS22) وفي ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباين (للمتغيرات الداخلة في التحليل) والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج، والتحليل

ينتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة النموذج ولا بد من تسليط الضوء عليها قبل الدخول في بناء النموذج وهي (تيغزة، 2012، ص229):

1- النسبة بين χ^2 ودرجات الحرية The relative chi-square: df:

يستخدم لتقدير مدى حسن المطابقة بين مصفوفة التباين للعينة ومصفوفة التباين للنموذج المفترض، ويقوم على النسبة بين قيم (χ^2) ودرجات الحرية (df)، وقيمة مربع كاي غير الدالة إحصائياً، فهي تدل على عدم وجود فروق جوهرية بين مصفوفة التباين للنموذج المفترض ومصفوفة التباين للعينة، أي أن النموذج المفترض يتطابق مع العينة، وبالتالي القيمة المرتفعة لـ مربع كاي مؤشراً لسوء المطابقة (badness-of-fit)، لأنه كلما ارتفعت قيمته كلما تدهورت مطابقة النموذج المفترض للبيانات.

2- مؤشر حسن المطابقة (The Goodness-of-Fit Index GFI):

ويقاس مقدار التباين الذي يستطيع النموذج المفترض تفسيره، وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد وتتراوح قيمته بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة القريبة من الواحد إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

3- مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب (Root Mean Square Error of):

(RMSEA) Approximation:

يحدد المدى الذي يستطيع النموذج المفترض، الذي يحتوي على بارامترات مجهولة تم تقديرها بكفاءة وقدرتها على تحقيق مطابقة مع مصفوفة التباين والتغاير للعينة عند توفرها، إن مؤشر (RMSEA) يقيس التباعد عن طريق درجات الحرية مما يجعله حساساً لعدد المعلمات الحرة التي تحتاج إلى تقدير في النموذج المفترض فهو يتأثر بمدى تعقيد النموذج، ولكنه غير حساس نسبياً لحجم العينة كما ويقاس مؤشر (RMSEA) المدى الذي يعتبر فيه النموذج ملائماً بشكل منطقي ومقبول للعينة، إن القيم التي تقل عن 0.05 تدل على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين (0.05-0.08) دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة، أما إذا زادت قيمته عن (0.08) فيتم رفض النموذج فمؤشر (RMSEA) هو مؤشر سوء مطابقة بحيث إن القيمة صفر تدل على أفضل مطابقة

ممكنة كما ويسمى مؤشر خطأ التقريب لأنه يقيم المدى الذي يناسب النموذج بدرجة مقبولة ومنطقية.

4- مؤشر المطابقة المعياري (NFI) Normed Fit Index:

يقوم بمقارنة النموذج المفترض بالنموذج الذي ينطوي على نفس متغيرات النموذج المفترض لكن بدون احتوائه على علاقات بين هذه المتغيرات، ولذلك يسمى النموذج الأخير بنموذج العدم أو ذو المتغيرات المستقلة، ويتأثر هذه المؤشر بمدى تعقد النموذج وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

5- مؤشر المطابقة المقارن (CFI) Comparative Fit Index:

يقوم على مقارنة مربع كاي للنموذج المفترض بقيمة مربع كاي للنموذج المستقل، وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

6- مؤشر تاكر لويس (TLI) Tucker-Lewis Index:

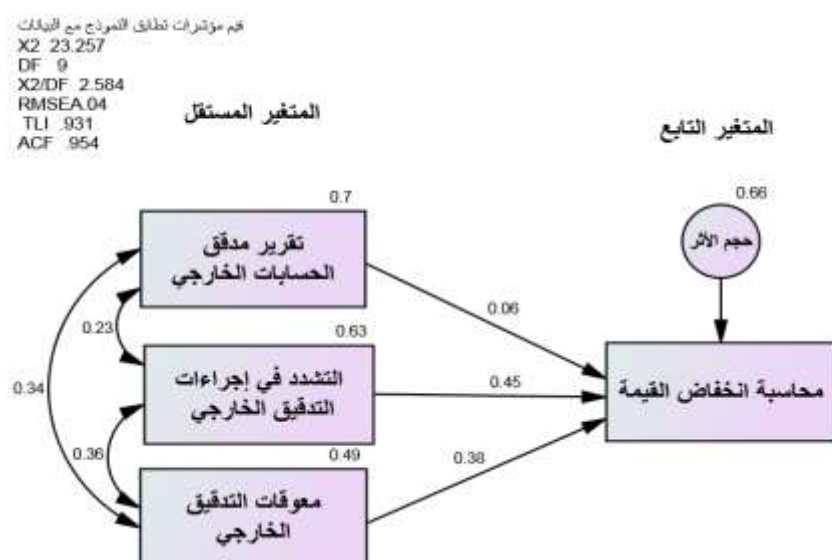
ينطوي هذا المؤشر إضافة لنموذج العدم على دالة عقابية A penalty Function عند تعقيد النموذج تقوم هذه الدالة بإضافة معلمات حرة لتقدير قيمتها في النموذج المفترض بدون جدوى أي بدون أن تؤدي هذه الإضافة إلى أي تحسن في مستوى المطابقة للنموذج المفترض، وذلك لتعويض أثر تعقيد النموذج المفترض، و قيمة هذا المؤشر التي تفوق (0.90) تدل على تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة.

7- جذر متوسط مربعات البواقي (RMSR) (Root mean Square residual):

وهو مقياس لمتوسط البواقي بين المصفوفة المقاسة والمصفوفة الهيكلية من قبل النموذج، وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) حيث تشير القيم المنخفضة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج.

نموذج تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

اعتمد الباحث في بناء النموذج على أسلوب تحليل المسار (PATH ANALYSIS) (MODELS).



اختبار نموذج متطابق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

الشكل رقم (30): النموذج البنائي لتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

المصدر: مخرجات برنامج AMOS.

أولاً- مؤشرات مطابقة النموذج المفترض للبيانات:

الجدول رقم (114): اختبار حسن مطابقة النموذج المفترض للبيانات

اختبار حسن مطابقة النموذج المفترض للبيانات				
مؤشرات جودة المطابقة	الاسم	مستوى القبول	هيكل النموذج وفق ML	
			القيمة	الحكم
X ²	كاي مربع	غير مهمة احصائياً عند مستوى دلالة 0.05	23.257	غير دالة
DF	درجات الحرية		9	
X ² /DF	كاي مربع المعياري	1 < /DF < 5	2.584	مقبولة

مقبولة	0.04	0.05-0.08	الجذر التربيعي لمتوسط مربع خطأ الاقتراب	(RMSEA)
	0.03	>0.1	جذر متوسط مربعات البواقي	SRMR
مقبولة	0.981	أكبر من 0.90	مؤشر جودة المطابقة	(GFI)
مقبولة	0.97	أكبر من 0.90	مؤشر تاكر-لويس	(TLI)

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج AMOS.

يلاحظ من الجدول (114) أن أغلب مؤشرات المطابقة تدل على حسن مطابقة النموذج وفق طريقة (ML) فمربع كاي غير دال إحصائياً، حيث أن الفرضية الصفرية التي مفادها أنه "لا يوجد فرق بين النموذج المفترض والنموذج الحقيقي ذو البيانات المشتقة من المجتمع" لا يمكن رفضها، أي يوجد تطابق بين النموذج المفترض والنموذج الواقعي، كما أن أكثر مؤشرات المطابقة فعالية وأداء وهو مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب (RMSEA) كانت مطابقته جيدة ومتميزة (0.04)، كما بلغت قيمة (SRMR) (0.03) وهي أصغر من (0.1) ومن جهة أخرى نجد أن مؤشر المطابقة المقارن (GFI) وهو أفضل المؤشرات القائمة على المقارنة كانت قيمته ذات مطابقة مرتفعة، أما مؤشر تاكر-لويس (TLI) فهو تتعدى (0.90)، وهو ما يدل على مطابقة معقولة للنموذج الحالي.

ثالثاً اختبار معنوية دلالة معاملات المسار (قيم بيتا):

تم إيجاد قيم عددية للبارامترات الحرة في النموذج، بحيث تكون مصفوفة البيانات المشتقة من النموذج (مصفوفة التباين والتغاير لنموذج المفترض) قريبة جداً من بيانات العينة، فكلما تقلص الفرق دل ذلك على أن النموذج اقترب كثيراً من تمثيل بيانات العينة. وهناك عدة طرق رياضية تستهدف قياس المسافة الفارقة بين مصفوفة النموذج ومصفوفة العينة، وتدعى هذه الطرق الرياضية بدوال التوفيق أو المطابقة (fitting function)، واعتمد الباحث في تقدير بارامترات النموذج على طريقة الأرجحية القصوى، وذلك لأن هذه الطريقة تعمل بفعالية على توفير خاصية التوزيع الطبيعي، وحتى في حال الابتعاد البسيط عن التوزيع الطبيعي، كما تستخدم مؤشرات مطابقة ومؤشرات احصائية دون الطرق الأخرى، إضافة إلى أنها تزود الباحث بقيم الأخطاء المعيارية في تقدير اختبارات الدلالة الإحصائية للمعاملات المقدرة (Brown, 2006, p75).

الجدول رقم (115): (العلاقة بين متغيرات النموذج في AMOS)

Regression Weights: (Group number 1 – Default model)						
P	C.R.	S.E.	Estimate			
0.07	1.93	0.031	0.06	تقرير مدقق الحسابات	<---	محاسبة انخفاض القيمة
***	10.74	0.042	0.45	التشدد في إجراءات التدقيق	<---	محاسبة انخفاض القيمة
***	4.222	0.09	0.38	معوقات التدقيق الخارجي	<---	محاسبة انخفاض القيمة
المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج AMOS.						

نتائج نموذج (محاسبة انخفاض القيمة) في شركات النفط والغاز:

بينت نتائج (AMOS) باستخدام تحليل المسار للتعرف على أثر المتغيرات المستقلة (تقرير مدقق الحسابات الخارجي، التشدد في إجراءات التدقيق، معوقات التدقيق الخارجي) في محاسبة انخفاض القيمة ، ونتج عن التحليل مايلي كانت قيم مستوى الدلالة اصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05%) في هذه الدراسة، وقد كان نموذج المسار جيد من خلال التعرف على مؤشرات مطابقة النموذج لبيانات العينة، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار (Squared Multiple Correlations) = (0.66) مما يشير إلى أن (66%) تقريبا من التغيرات في محاسبة انخفاض القيمة تفسرها المتغيرات المستقلة المدروسة. أما على مستوى العلاقات التفصيلية بين المتغيرات فقد اشارت النتائج الموضحة في الجدول رقم () إلى تباين الأهمية النسبية من حيث تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع، وقد تباين هذا التأثير من مكون إلى آخر، وتم التوصل إلى أنه ليس هنالك علاقة مباشرة بين متغير تقرير مدقق الحسابات الخارجي ومحاسبة انخفاض القيمة حيث بلغت قيمة B (0.06) ومستوى المعنوية (0.07) ، وهنالك علاقة إيجابية بين متغير التشدد في إجراءات التدقيق ومحاسبة انخفاض القيمة قيمة B للمتغير (0.45) الدلالة (0.00) ، وتوجد علاقة إيجابية معنوية بين متغير معوقات التدقيق الخارجي ومحاسبة انخفاض القيمة حيث بلغت قيمة B (0.38) ومستوى معنوية (0.000).

النتائج والتوصيات
Finding and Recommendations

أولاً: نتائج الدراسة:

نتيجة الفرضية (H-1): يساهم تقرير مدقق الحسابات الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي ونموذج أموس عدم وجود علاقة بين تقرير مدقق الحسابات الخارجي وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية بحيث كانت قيمة $(B=0.06)$ بمستوى دلالة (0.070) وهي أصغر من (0.05) ، كما أنه واعتماداً على نتائج اختبار انخفاض القيمة للعقدين X و Y، يتبين إمكانية وجود انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين. إلا أن تقارير التدقيق الخارجي للعقدين طيلة السنوات من 2008 إلى 2019 كانت قد خلت تماماً من أي إشارة إلى إمكانية وجود انخفاض في قيمة الأصول وكذلك خلت القوائم المالية للعقدين من أي افصاح عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

تفسير الباحث للنتيجة أن تقارير التدقيق الخارجي لم تؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض قيمة الأصول ذلك بسبب عدم المطالبة بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في الوقت الذي تشير فيه التقديرات المعتمدة في دراسة Sproule ومعهد الدراسات التابع لشركة SINOPEC إلى إمكانية معقولة لانخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و Y).

نتيجة الفرضية (H-2): الفرضية الرئيسية الثانية: يساهم التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي والانحدار المتعدد ونموذج أموس وجود علاقة بين كل مكون من مكونات التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي (في مرحلة التخطيط - مرحلة تقييم الرقابة الداخلية- مرحلة الإجراءات الجوهرية) وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة بحيث كانت قيم بيتا على التوالي $(B=0.768, B=0.661, B=0.662)$ وجميعها كانت دالة، فقيمة $(SIG=0.000 < 0.05)$ أما من الناحية التحليلية قام الباحث بالحصول على أوراق العمل للشركات (A,C,B) عن تدقيق حسابات العقدين (X و Y) في أعوام مختلفة وكذلك إجراء مقابلات شخصية مع مدير التدقيق وبعض أفراد فريق التدقيق في الشركات محل الدراسة وتبين مايلي:

- **بالنسبة للشركة (A)** في ضوء الارتفاع في كميات الإنتاج وكذلك الارتفاع في أسعار النفط والغاز والقيم الدفترية غير الكبيرة للأصول طويلة الأجل (التي توقع استردادها بالكامل خلال عام 2011 فيما لو بقيت أسعار النفط وكميات الإنتاج كما هي عليه في عام 2009)، فإن شركة التدقيق اكتفت بالحصول على مصادقات خطية مكتوبة من الإدارة حول تقديرات الاحتياطات النفطية. وكذلك تم اعتماد الدراسة المالية التي تم إعدادها من قبل الشركة العالمية (Sproule) في عام 2005. من خلال الطرح السابق يمكن القول إن اعتماد شركة التدقيق (A) على التقديرات السابقة والاكتفاء بالمصادقات من إدارة العقدين هي نقطة ضعف جوهرية حتى وأن كانت التقديرات والوقائع تشير إلى التفاؤل في الإنتاج وأسعار النفط والغاز. وبالتالي فإن عدم التزام شركة التدقيق بجميع إجراءات التدقيق المطلوبة كانت السبب في عدم اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين (x و y) في عام 2009.
- **بالنسبة للشركة (B)** إن اعتماد شركة التدقيق (B) على التقديرات السابقة والاكتفاء بالمصادقات من إدارة العقدين هي نقطة ضعف جوهرية حتى وأن كانت تقديرات أسعار النفط والغاز تدعو إلى التفاؤل. حيث أن تقديرات الإنتاج كانت في انخفاض ملحوظ في النصف الثاني من عام 2011، ثم أن الظروف الأمنية التي استجدت في سورية كانت تتطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية وبيان أثرها في استرداد قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين، وتقديرات الاحتياطات التي صدرت من معهد ساينوبك للدراسات كانت تتطلب اهتماماً أكثر وافصاحاً عنها في البيانات المالية. وبالتالي فإن عدم الالتزام الواضح بإجراءات التدقيق المطلوبة من قبل شركة التدقيق (B) قد أثر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في العقدين (x و y) في عام 2011.
- **بالنسبة للشركة (C)** إن اعتماد شركة التدقيق (C) على التقديرات السابقة للاحتياطات وعدم الحصول على مصادقات من الإدارة حول التقديرات المستخدمة في العقدين إنما يعتبر نقاط ضعف جوهرية حتى وأن كانت الظروف الأمنية وعدم توفر المعلومات عن الحقول عائقاً أمام ذلك. كما إن الشركة لم تختبر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ذلك على الرغم من الانخفاض الحاد في تقديرات الإنتاج بسبب عمليات الدمار والاستمرار غير المشروع والارتفاع الكبير في التكاليف المقدرة لإعادة تأهيل الحقول في العقدين. بناء على ذلك فإن ضعف إجراءات التدقيق قد أثر بشكل واضح في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة في العقدين (x و y).

نتيجة الفرضية (H-3): الفرضية الرئيسية الثالثة: تساهم معوقات التدقيق الخارجي في

صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

نتيجة الفرضية (H1-3): الفرضية الرئيسية الثالثة: تساهم آلية استخدام معيار المحاسبة

الدولي 36 في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في

سورية:

بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي والانحدار المتعدد ونموذج أموس وجود علاقة بين (آلية استخدام معيار المحاسبة الدولي 36 وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة بحيث كانت قيمة بيتا $B=0.719$) وكانت دالة، فقيمة $(SIG=0.000<0.05)$ أما من الناحية التحليلية فتبين مايلي:

بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي 36: لم يقدم هذا المعيار أية إرشادات في قياس وتقدير حجم الاحتياطات النفطية التي ينبغي استخدامها في اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل. كما أن المعيار لم يقدم توجيهات أو نماذج أو مصادر لقياس واعتماد أسعار النفط والغاز التي ينبغي استخدامها في قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، ثم أن المعيار لم يقدم أي إرشادات بخصوص معدلات الخصم التي ينبغي اعتمادها في اختبار انخفاض قيمة الأصول. أمام هذا الغموض والاساس غير المتكامل لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 لا شك بأن مدقق الحساب سوف يقف عاجزاً عن إبداء رأيه في سلامة اية طريقة آلية لاستخدام معيار المحاسبة الدولي.

نتيجة الفرضية (H2-3): الفرضية الرئيسية الثالثة: تساهم صيغ عقود تقاسم الإنتاج في

سورية في صعوبة تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي والانحدار المتعدد ونموذج أموس وجود علاقة بين صيغ عقود تقاسم الإنتاج وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة بحيث كانت قيمة بيتا $(B=0.675)$ وكانت دالة، فقيمة $(SIG=0.000<0.05)$ أما من الناحية التحليلية فتبين مايلي

بالنسبة لصيغ عقود تقاسم الإنتاج: إن صيغ عقود تقاسم الإنتاج تفرض نفسها في المعالجات المحاسبية المطبقة في شركات إنتاج النفط والغاز ويصبح تركيز الشركات هو التحاوص على الإنتاج ومقاسمته وإعداد جداول بالنفقات والتكاليف المتحققة حتى يتم استردادها من المؤسسة

العامة للنفط، دون الاهتمام بالأصول المحاسبية المطبقة في صناعة النفط والغاز والاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في الوقت الذي لا يوجد في قوائم الشركة أي شيء تحت مسمى الأصول طويلة الأجل الأمر الذي أثر بشكل مباشر في تطبيق محاسبة انخفاض القيمة من خلال:

1- اختلاف مفهوم الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

2- اختلاف مفهوم المركز المالي لشركة إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

إعفاء شركات إنتاج النفط والغاز في سورية من ضرائب الدخل في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

3- غياب التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

3- التدقيق الحكومي لحسابات شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

نتيجة الفرضية (H3-3): الفرضية الرئيسية الثالثة: يساهم آلية استخدام الخبير في صعوبة

تدقيق محاسبة انخفاض القيمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية

بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي والانحدار المتعدد ونموذج أموس وجود علاقة بين آلية استخدام الخبير وتطبيق محاسبة انخفاض القيمة بحيث كانت قيمة بيتا ($B=0.697$) وكانت دالة، فقيمة ($SIG=0.000<0.05$) أما من الناحية التحليلية فتبين مايلي

بالنسبة لآلية استخدام الخبير: على الرغم من انحسار عملية التدقيق الخارجي لجميع شركات إنتاج النفط والغاز في سورية لدى 4 أو 5 مكاتب (أو شركات) تدقيق خارجي في سورية خلال الفترة من عام 2011 ولغاية عام 2019، إلا أن المكاتب والشركات المحلية قد لا تملك الإمكانيات والمؤهلات العلمية والعملية المطلوبة لدى فريق التدقيق القائم على تدقيق حسابات شركات إنتاج النفط والغاز وتقييم معقولية تقديرات الإدارة التي تشكل الأساس في قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل. وفي ظل الحاجة للخبرة الفنية بالعمليات الجيولوجية والجيوفيزيائية وبالاحتياطات وتركيبية الاحتياطات النفطية أو الغازية وتكوين التربة وإمكانية الجدوى الاقتصادية للمكمن النفطي، فإن مدققي الحسابات قد يحتاجون إلى الاستعانة بالخبراء في مجال صناعة النفط والغاز وقد يكون الخبير عبارة عن شركة اجنبية مختصة أو خبراء محليين في

مجال العمليات النفطية، ولكن في ظل ارتفاع أجور استخدام الخبراء وعدم تناسبها مع اتعاب مدققي الحسابات الخارجيين فإن تحديد شروط استخدام الخبراء والاستعانة بهم ينبغي ان يتم ذكره في رسالة الارتباط مع شركة النفط والغاز.

هذا وإضافة إلى نتائج التحليل لاختبار فروض الدراسة فقد قام الباحث بتصميم نموذج مقترح لقياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية، ذلك للاستفادة منه في اختبارات انخفاض قيمة الأصول.

ثانياً: توصيات الدراسة:

استناداً إلى النتائج التي خلصت إليها الدراسة يمكن طرح التوصيات الآتية:

- 1- تأكيد تفعيل دور التدقيق الخارجي في شركات إنتاج النفط والغاز.
- 2- التأكيد على أهمية تقرير تدقيق الحسابات في المصادقة على البيانات المالية لشركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
- 3- وجوب تحميل المدقق الخارجي التقصير في الالتزام بمسؤولياته في تدقيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز.
- 4- التأكيد على التشدد في إجراءات التدقيق الخارجي في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.
- 5- تطوير القواعد والممارسات المحاسبية الخاصة بتطبيق اختبار انخفاض قيمة الأصول في شركات إنتاج النفط والغاز من خلال:
 - أ- بناء نموذج لتقدير الاحتياطيّات النفطية.
 - ب- بناء نموذج لتقدير أسعار النفط والغاز.
 - ت- تحديد وحدة توليد النقد في شركات إنتاج النفط والغاز.
 - ث- تحديد المؤشرات الخاصة التي تفرض تطبيق اختبار انخفاض القيمة.
- 6- تطوير صيغ عقود تقاسم الإنتاج في مجال النفط والغاز في سورية، وتوحيد المفاهيم والمعالجات المحاسبية فيما بين شركات إنتاج النفط والغاز.

- 7- تطوير الهيكلية الإدارية في شركات إنتاج النفط والغاز من خلال تفعيل قسم للتدقيق الداخلي وقسم لإدارة المخاطر ولجان المراجعة.
- 8- التأكيد على أهمية الاستعانة بالخبير في مجال النفط والغاز، وتوفير الشروط المناسبة لإمكانية استخدام الخبير.
- 9- الاستفادة من النموذج المقترح في قياس انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية.

المراجع
References

أولاً: المراجع العربية:

- 1- أرينز، ألفين. لوك، جيمس، (2002)، "المراجعة مدخل متكامل"، نسخة مترجمة الى العربية، منشورات دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 2- البيانات المالية لشركة الفرات للنفط عن عام 2019.
- 3- البيانات المالية لعدد من شركات إنتاج النفط والغاز الأجنبية والعامة عن سنوات مختلفة.
- 4- تيغزة ، أحمد بوزيان، (2012)، التحليل العملي الاستكشافي والتوكيدي: مفاهيمهما، منهجيتهما، ط 1، عمان ، دار المسيرة.
- 5- حجر، عبد الملك إسماعيل، (2008)، "محاسبة النفط- المبادئ، الإجراءات- دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الإنتاج". منشورات جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.
- 6- حمادة، رشا، (2010)، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (26)، العدد (2).
- 7- حميدات، جمعة، (2019)، "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 8- الريشاني، سمير، (2002)، "أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات إنتاج النفط والغاز في سورية على تحديد التكاليف والدخل - دراسة تحليلية مقارنة". رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة. جامعة دمشق وجامعة تكساس دالاس USA.
- 9- الريشاني، سمير، (2007)، "انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد 2.
- 10- الشماسي، سعيد، (2006)، بعنوان "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)" رسالة دكتوراه غير منشورة في جامعة دمشق.
- 11- الصبان، محمد سمير. علي، عبد الوهاب، (2002)، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

- 12- عبد العال، امجد، (2008)، عقود بديلة لاتفاقيات المشاركة بالإنتاج (PSA) لتطوير القطاع النفطي في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (5)، العدد (21).
- 13- عثمان، إبراهيم، (2015)، "أثر العقوبات الاقتصادية في قطاع النفط السوري - شركات عقود الخدمة نموذجاً"، رسالة ماجستير في قسم الاقتصاد في جامعة دمشق.
- 14- عريش، زياد، (2009)، "مستقبل الطاقة في سورية، منشورات جمعية العلوم الاقتصادية السورية"، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية والعشرون.
- 15- عقود تقاسم الإنتاج بين المؤسسة العامة للنفط وكل من: شركة إينا (INA) للنفط، شركة شل (Shell) للنفط، شركة إس أي بي سي (SIPC) للنفط، شركة سي إن بي سي (CNPC) للنفط، شركة توتال (TOTAL) للنفط، شركة غالف ساندز (GulfSands)، وشركة آي بي آر ميديتريينيان (IPRMEL).
- 16- عمر، حازم، (2014)، "المعالجات المحاسبية لاسترداد التكاليف في شركات إنتاج النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية)"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد (36)، العدد (6).
- 17- القاضي، حسين. الريشاني، سمير. القاسم، عبدالرزاق، (2010)، "محاسبة البترول"، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثالثة.
- 18- القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام، (2014)، "أصول المراجعة - الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق.
- 19- القاضي، حسين، (1992)، "محاسبة النفط في ظل العقود السائدة"، عدن. اليمن.
- 20- القاضي، حسين، (2011) - "السياسات الضريبية في سورية"، بحث مقدم لجمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرون.
- 21- القاضي، حسين، (2017)، "نظرية التدقيق"، منشورات دار أمل الجديدة، دمشق.
- 22- محمود جريوع، يوسف، (2005)، "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجعة الخارجي"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول (الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة).
- 23- المرسوم التشريعي رقم 15/ لعام 2009 القاضي بإحداث المؤسسة العامة للنفط GPC.

- 24- معايير التدقيق الدولية، (2008)، ترجمة المجمع العربي.
- 25- المعايير المحاسبية الدولية - مترجمة لعام 2009.
- 26- المهاني، محمد خالد. النواس، رافد، (2018)، "المحاسبة والتدقيق في شركات النفط والغاز وفق المعايير الدولية"، منشورات نقابة المحاسبين والمدققين العراقية.
- 27- وقاص، بشير، (2005)، "المشكلات المحاسبية في الشركات المشتركة الناجمة عن عقود تقاسم الإنتاج في صناعة إنتاج النفط والغاز - دراسة حالة شركات تقاسم الإنتاج في سوريا". رسالة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Alciatore, Mimi, Easton, Peter, Spear, Nasser, (2000), "Accounting for the impairment of long-lived assets: Evidence from the petroleum industry", ELSEVIER, Journal of Accounting and Economics, (P151-172).
- 2- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, and Mark S. Beasley, (2014), "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", 15th Ed, USA, Pearson Education, Inc.
- 3- Andersson, Sabina, & Wenzel, Frida, (2014), "Application of IAS 36 – Impairment of fixed assets: A qualitative study about the main challenges for companies regarding impairment", University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law.
- 4- Austin, Lloyd, (2007), "Accounting for intangible assets", Business Review, Vol. 9, No. 1.
- 5- BP: British Petroleum, (2015), Annual Report.
- 6- BP: British Petroleum, (2016), Annual Report.

- 7- Brock, R. H., R. D. Jennings, and B. J. Feiten, (2005), Petroleum Accounting, Principles, Procedures, & Issues. 5th Edition. Professional Development Institute. Denton, Texas. USA.
- 8- CAS: "Canadian Auditing Standards", CAS No. 500 "Audit Evidence", (2017), "Implementation tool for auditors".
- 9- Charlotte J. Wright, Rebec A. Gallun, (2008), "International Petroleum accounting", Penn well, Tulsa, Oklahoma.
- 10-Conaway, C. (2005), "Upstream Petroleum Operations", American Petroleum Institute, Tulsa, Penn Well.
- 11-Cudeck .Robert, MacCallum C. Robert, (2007), "Factor analysis at 100: historical developments and future directions", United States of America, Lawrence Erlbaum Associates.
- 12-Deming, Dai, Xinshu, Mao, Fan, Deng, (2007), "A research on impairment of assets in listed firms with negative earnings in China", China, Journal of Finance and Economics, No. 7. (P71-82).
- 13-Duh, R. Rong, Lee, C. Wen, Lin, C. Ching, (2008), "Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance", Taiwan, National Taiwan University, No. 1.
- 14-Eni: Italian Petroleum Company, (2018), Annual Report.
- 15-Equivel, Omar, Tomaszewski, G. Sylwia, Jobin, J. Peter, (2007), "Fair Value Measurment in Impairment Testing: How SFAS No. 157 Increases Consistency and Comparability", Review of Business, University of St. John.
- 16-EY's Publications, (2009), "US GAAP vs. IFRS The basics: Oil and Gas", US Professional Practice Group.
- 17-EY's Publications, (2011), "Impairment or disposal of long-lived assets", Portion of FASB publications, U.S.A.

- 18-FASB, "Financial Accounting Standards Board", (1995), FAS 121, "Statement of Financial Accounting Standards No. 121": Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of.
- 19-FASB, "Financial Accounting Standards Board", (2001), FAS 144, "Statement of Financial Accounting Standards No. 144": Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.
- 20-Godoy, R. Carlos, Domingues, Joao, (2012), "Impairment of Assets: a Study in Global Crude-Oil Companies", Brasilia, Journal of Education and Research in Accounting, Vol.6, No. 4.
- 21-IASB, "International Accounting Standards Board", (2018 Edition), IAS No. 36: "Impairment of Assets", London, United Kingdom.
- 22-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), "ISA No. 315: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-389-3, New York, USA.
- 23-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), "ISA No. 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-389-3, New York, USA.
- 24-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), "ISA No. 570: Going Concern", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-389-3, New York, USA.
- 25-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), "ISA No. 620: Using the Work of an Auditor's Expert", Issued by International Auditing

- and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-389-3, New York, USA.
- 26-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), "ISA No. 3400: The Examination of Prospective Financial Information", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-389-3, New York, USA.
- 27-IFAC: International Federation of Accountants, (2018 Ed), Introduction, Issued by International Auditing and Assurance Standards Board.
- 28-IIA: Institute of Internal Auditors' Publications, (2009). "Internal Auditing and Fraud" Practice Guide.
- 29-JKX: Russian Petroleum Company, (2018), Annual Report.
- 30-Kao, Lanfeng, & Jhuang, Shu, (2015), "Do Rapid Reversals of Prior-Quarter Asset Impairment Recognition and the Strength of Corporate Governance Influence Earnings Quality?" National University of Kaohsiung.
- 31-Kasztelnik, Karina, (2015), "The Impairment of Long-Lived Assets and Reversing Revaluation Review under US GAAP VS. IFRS Models in the United States", Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 3.
- 32-Lee, Chul, & Huh, Sung. (2017), Forecasting Long-Term Crude Oil Prices Using a Bayesian Model with Informative Priors, An Article submitted in Korea Energy Economics Institute.
- 33-Lee, Tom. (1994). "Corporate Audit Theory" CHAPMAN & HALL.
- 34-PAGE, A. (2011), "Financial reporting in the oil and gas industry", 2nd Edition, PwC' publications.
- 35-Paterson, R, Wiegand, M, (2005), "Delivering International Financial Reporting Standards in the Oil and Gas and Utilities Industries", (Annual Report and Accounts, BG Group PLC).

- 36-PwC' publications, "Practical guide to IFRS – Revenue proposals impact for Oil & Gas sector", May 2011.
- 37-PwC' publications, (2011), "Practical guide to IFRS – Revenue proposals impact for Oil & Gas sector".
- 38-PwC's Publications, (2017), "Financial reporting in the oil and gas industry", 3 Edition.
- 39-Reinstein, Alan, Lander, Gerald, (2004), "Implementing the impairment of assets requirements of SFAS No. 144 – An empirical analysis", Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 3. (P400-411).
- 40- Riedl, Edward, (2002), "An Examination of Long-Lived Asset Impairment", Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Doctor of Philosophy, The Pennsylvania State University, and College of Business Administration.
- 41-Santos, M. Odilanei, Santos, D. Arioaldo, Silva, D. Paula, (2011), "Recognition of losses to impairment of assets: impairment in oil operation and production assets", Brazilian Business Review, Vol.8, No.2.
- 42-SEC: Securities and Exchange Commission, (2001), SEC Staff Publications, "Current Financial Reporting and Disclosure Issued and Rule-Making Projects-Division of Corporation Finance".
- 43-Shah, R. & Goldstein S.M. (2006), "Use of structural equation modeling in operations management research: Looking back and forward", Journal of Operations Management, P148–169.
- 44-Shell's Annual Report (2016).
- 45-Tordo, Silvana, (2007), "Fiscal Systems for Hydrocarbons, Design Issues", World Bank working Paper No.123, Washington, USA.
- 46-<https://tradingeconomics.com/commodity/brent-crude-oil>.
- 47-<https://www.wsj.com/articles/oil-prices-set-for-large-weekly-decline-11584719743>.

الملاحق
Appendixes

ملحق الدراسة رقم (1): تحديد انخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و Y) بحسب دراسة شركة Sproule:

استخدم الباحث ملحق الدراسة رقم (1) لعرض نتائج اختبار انخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و y)، بحسب تقديرات الدراسة المالية الصادرة عن شركة Sproule في عام 2005، وذلك استكمالاً لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

1.1. تحديد التدفقات النقدية المستقبلية الصافية بحسب دراسة Sproule:

لحساب صافي التدفقات النقدية المقدرة للعقدين اعتماداً على تقديرات Sproule قام الباحث بالإجراءات التالية:

1. حساب صافي التدفقات النقدية للعقدين اعتماداً على بيانات الاحتياطات والإنتاج المقدرة ونسب تقاسم الإنتاج المحددة في عقد تقاسم الإنتاج.

وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (1): التدفقات النقدية الصافية للعقد (X) / الاحتياطات المبرهنة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي	أسعار النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة القابلة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من نفط الربح التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات ال نقدية FCF	
5,741.1	481.3	5,259.8	31.8	167,419	20,927	16,330	16,325	16,970	102,544	85,574	25,672	13,184	45	23,127	2006
5,715.4	453.5	5,261.9	32.8	172,748	21,594	16,330	27,548	16,780	105,808	89,028	26,708	13,604	46	13,169	2007
5,718.6	433.6	5,285.0	33.8	178,792	22,349	16,330	15,741	16,880	109,510	92,630	27,789	14,080	47	26,631	2008
5,711.3	425.0	5,286.3	34.8	184,122	23,015	16,330	80,541	16,643	112,775	96,132	28,839	14,500	48	(36,937)	2009
5,365.0	411.0	4,954.0	34.8	172,548	21,568	16,203	46,185	16,571	105,686	89,114	26,734	13,588	47	(5,542)	2010
5,258.3	405.0	4,853.3	34.8	169,040	21,130	16,260	27,461	16,841	103,537	86,696	26,009	13,312	46	12,395	2011
5,338.0	385.0	4,953.0	34.8	172,513	21,564	16,355	-	16,456	105,664	89,208	26,762	13,585	45	40,404	2012
5,849.0	383.3	5,465.7	34.8	190,370	23,796	16,453		16,751	116,602	99,851	29,955	14,992	45	45,200	2013
5,758.0	367.4	5,390.6	34.8	187,755	23,469	16,211		16,851	115,000	98,149	29,445	14,786	44	44,826	2014
5,666.1	355.2	5,310.9	34.8	184,979	23,122	16,244		16,781	113,299	96,518	28,955	14,567	43	44,017	2015
5,345.2	351.2	4,994.0	34.8	173,941	21,743	16,063		16,154	106,539	90,385	27,115	13,698	43	40,861	2016
4,665.6	348.8	4,316.8	34.8	150,354	18,794	16,105		16,245	92,092	75,847	22,754	11,840	42	34,692	2017
4,568.7	340.0	4,228.7	34.8	147,286	18,411	15,977		15,421	90,212	74,791	22,437	11,599	41	33,439	2018
4,345.0	326.1	4,018.9	34.8	139,978	17,497	15,780		15,701	85,737	70,036	21,011	11,023	41	31,914	2019
4,300.0	311.6	3,988.4	34.8	138,916	17,364	15,890		15,020	85,086	70,066	21,020	10,940	40	31,050	2020
4,112.0	297.8	3,814.2	39.1	149,212	18,651	15,645		14,861	91,392	76,531	22,959	11,750	40	33,885	2021
3,851.1	293.3	3,557.8	39.9	142,063	17,758	15,345		14,761	87,014	72,252	21,676	11,187	39	32,240	2022
3,655.5	288.4	3,367.1	40.7	137,176	17,147	15,781		14,561	84,020	69,459	20,838	10,803	39	30,381	2023
3,200.1	281.0	2,919.1	41.6	121,376	15,172	15,348		14,010	74,343	60,333	18,100	9,558	38	26,282	2024
3,118.2	255.6	2,862.6	42.4	121,431	15,179	15,546		13,124	74,377	61,253	18,376	9,563	38	25,479	2025
2,760.4	241.2	2,519.2	43.3	109,006	13,626	15,455		13,015	66,766	53,751	16,125	8,584	37	22,233	2026
2,540.6	236.6	2,304.0	44.1	101,699	12,712	15,358		12,316	62,290	49,975	14,992	8,009	36	19,923	2027
85,408.1	6,303.5	79,104.6		2,893,764	361,720	302,350	154,187	292,084			444,104	227,884	792	506,743	المجموع

الجدول رقم (2): التدفقات النقدية الصافية للعقد (X) / الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة القابلة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من نفط الربح التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات النقدية FCF			
2006	14,751.5	481.3	14,270.2	31.8	454,220	56,778	58,121	47,651	44,351	278,210	233,859	70,158	35,770	45	44,462	
2007	14,581.4	453.5	14,127.9	32.8	463,819	57,977	57,432	44,355	43,542	284,089	240,548	72,164	36,526	46	50,399	
2008	14,461.0	433.6	14,027.4	33.8	474,547	59,318	57,162	121,400	42,621	290,660	248,039	74,412	37,371	47	(24,206)	
2009	14,640.5	425.0	14,215.5	34.8	495,126	61,891	54,342	140,065	41,354	303,265	261,911	78,573	38,991	48	(35,536)	
2010	14,410.1	411.0	13,999.1	34.8	487,589	60,949	53,461	64,322	40,361	298,648	258,287	77,486	38,398	47	38,415	
2011	13,411.5	405.0	13,006.5	34.8	453,016	56,627	53,161	38,682	39,546	277,473	237,927	71,378	35,675	46	54,710	
2012	13,741.6	385.0	13,356.6	34.8	465,210	58,151	52,151	14,753	39,454	284,941	245,487	73,646	36,635	45	82,787	
2013	13,542.8	383.3	13,159.5	34.8	458,345	57,293	51,021	4,611	39,571	280,737	241,165	72,350	36,095	45	92,338	
2014	13,451.2	367.4	13,083.8	34.8	455,709	56,964	50,042	7,614	57,512	279,122	221,610	66,483	35,887	44	102,182	
2015	13,641.8	355.2	13,286.6	34.8	462,772	57,847	49,872	4,521	54,365	283,448	229,083	68,725	36,443	43	105,098	
2016	13,435.8	351.2	13,084.6	34.8	455,737	56,967	48,741		48,365	279,139	230,774	69,232	35,889	43	104,702	
2017	13,451.2	348.8	13,102.4	34.8	456,357	57,045	47,634		46,542	279,518	232,976	69,893	35,938	42	104,697	
2018	13,341.5	340.0	13,001.5	34.8	452,842	56,605	47,341		48,862	277,366	228,504	68,551	35,661	41	105,692	
2019	12,641.0	326.1	12,314.9	34.8	428,928	53,616	46,751		47,211	262,718	215,507	64,652	33,778	41	98,849	
2020	12,941.5	311.6	12,629.9	34.8	439,899	54,987	46,754		44,612	269,438	224,826	67,448	34,642	40	99,908	
2021	12,341.5	297.8	12,043.7	39.1	471,150	58,894	42,232		41,284	288,579	247,295	74,189	37,103	40	110,304	
2022	12,217.6	293.3	11,924.3	39.9	476,137	59,517	41,057		40,431	291,634	251,203	75,361	37,496	39	112,192	
2023	12,107.7	288.4	11,819.3	40.7	481,518	60,190	40,251		39,210	294,930	255,720	76,716	37,920	39	113,555	
2024	12,011.0	281.0	11,730.0	41.6	487,733	60,967	38,518		38,857	298,737	259,880	77,964	38,409	38	116,674	
2025	11,874.5	255.6	11,618.9	42.4	492,874	61,609	37,652		38,746	301,885	263,139	78,942	38,814	38	118,812	
2026	11,654.4	241.2	11,413.2	43.3	493,849	61,731	33,572		36,442	302,483	266,041	79,812	38,891	37	121,536	
2027	11,753.1	236.6	11,516.5	44.1	508,338	63,542	34,122		34,150	311,357	277,207	83,162	40,032	36	123,186	
المجموع	246,610.3	6,303.5	282,732.3	10,315,717	1,289,465	302,350	274,567	947,389	1,611,296	812,363	792	1,840,757				

الجدول رقم (3): التدفقات النقدية الصافية للعقد (٧) / الاحتياطات المبرهنة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة التكلفة القابلة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من نفط الربح التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات النقدية FCF		
2006	823.6	343.1	480.5	44.2	21,224	2,653	4,427	3,422	6,456	13,000	1,963	1,671	45	2,196	
2007	1,767.7	326.4	1,441.3	44.9	64,772	8,097	8,964	36,842	20,203	39,673	5,841	5,101	49	(14,710)	
2008	2,743.6	311.3	2,432.3	37.9	92,184	11,523	13,595	7,195	26,632	56,463	8,949	7,260	48	22,003	
2009	2,808.6	295.3	2,513.3	33.5	84,095	10,512	14,375		27,412	51,508	7,229	6,622	48	26,840	
2010	2,659.8	280.9	2,378.9	31.0	73,746	9,218	14,236		25,245	45,169	5,977	5,807	47	22,747	
2011	2,519.1	267.3	2,251.8	31.7	71,337	8,917	14,093		15,892	43,694	8,341	5,618	46	15,711	
2012	2,386.0	254.9	2,131.1	32.4	69,005	8,626	13,959		13,959	42,266	8,492	5,434	45	13,881	
2013	2,260.0	241.8	2,018.2	33.1	66,762	8,345	13,845		13,845	40,892	8,114	5,258	45	13,327	
2014	2,140.9	230.0	1,910.9	33.8	64,588	8,074	13,739		13,739	39,560	7,746	5,086	44	12,789	
2015	2,028.2	218.8	1,809.4	34.5	62,479	7,810	13,642		13,642	38,268	7,388	4,920	43	12,265	
2016	1,921.6	208.7	1,712.9	35.3	60,397	7,550	13,553		13,553	36,993	7,032	4,756	43	11,745	
2017	1,820.7	197.9	1,622.8	36.0	58,437	7,305	13,482		13,482	35,793	6,693	4,602	42	11,253	
2018	1,725.2	188.3	1,536.9	36.8	56,512	7,064	13,417		13,417	34,613	6,359	4,450	41	10,768	
2019	1,634.8	179.2	1,455.6	37.5	54,643	6,830	13,360		13,360	33,469	6,033	4,303	41	10,295	
2020	1,549.3	170.9	1,378.4	38.3	52,834	6,604	13,310		13,310	32,361	5,715	4,161	40	9,836	
2021	1,468.4	162.1	1,306.3	39.1	51,102	6,388	13,277		13,277	31,300	5,407	4,024	40	9,391	
2022	1,391.8	154.2	1,237.6	39.9	49,417	6,177	13,248		13,248	30,268	5,106	3,892	39	8,959	
2023	1,319.3	146.7	1,172.6	40.7	47,772	5,971	13,228		13,228	29,260	4,810	3,762	39	8,533	
2024	1,250.6	139.9	1,110.7	41.6	46,183	5,773	13,212		13,212	28,287	4,523	3,637	38	8,121	
2025	1,185.7	132.7	1,053.0	42.4	44,668	5,584	13,213		13,213	27,359	4,244	3,518	38	7,724	
2026	1,124.1	126.2	997.9	43.3	43,179	5,397	13,217		13,217	26,447	3,969	3,400	37	7,332	
2027	1,065.9	120.1	945.8	44.1	41,748	5,218	13,228		13,228	25,570	3,703	3,288	36	6,954	
المجموع	39,594.9	4,696.7	34,898.2	1,277,084	159,636	284,620	47,459	336,770		133,633	100,570	934	237,961		

الجدول رقم (4): التدفقات النقدية الصافية للعقد (Y) / الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة القابلة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من نفط الربح التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات النقدية FCF			
2006	1,463.8	343.1	1,120.7	44.2	49,501	6,188	7,333	18,410	13,108	30,320	17,212	5,163	3,898	45	0	(3,618)
2007	4,047.5	326.4	3,721.1	44.9	167,226	20,903	17,554	78,942	43,065	102,426	59,361	17,808	13,169	49	1,000	(23,503)
2008	8,616.2	311.3	8,304.9	37.9	314,756	39,344	35,294	104,321	86,885	192,788	105,903	31,771	24,787	48	5,000	(1,220)
2009	11,636.7	295.3	11,341.4	33.5	379,483	47,435	47,874	27,662	106,381	232,433	126,052	37,816	29,884	48		98,497
2010	12,484.8	280.9	12,203.9	31.0	378,321	47,290	52,404	24,336	111,219	231,722	120,503	36,151	29,793	47		100,376
2011	12,490.6	267.3	12,223.3	31.7	387,234	48,404	53,892		92,971	237,181	144,210	43,263	30,495	46		112,791
2012	11,824.8	254.9	11,569.9	32.4	374,633	46,829	52,860		65,859	229,463	163,604	49,081	29,502	45		91,538
2013	11,203.9	241.8	10,962.1	33.1	362,626	45,328	51,918		58,002	222,109	164,107	49,232	28,557	45		83,828
2014	10,622.9	230.0	10,392.9	33.8	351,280	43,910	51,047		51,047	215,159	164,112	49,234	27,663	44		76,853
2015	10,078.4	218.8	9,859.6	34.5	340,452	42,556	50,243		50,243	208,527	158,284	47,485	26,811	43		74,253
2016	9,567.5	208.7	9,358.8	35.3	329,991	41,249	49,500		49,500	202,120	152,620	45,786	25,987	43		71,730
2017	9,087.6	197.9	8,889.7	36.0	320,118	40,015	48,823		48,823	196,072	147,249	44,175	25,209	42		69,342
2018	8,636.7	188.3	8,448.4	36.8	310,648	38,831	48,198		48,198	190,272	142,074	42,622	24,464	41		67,045
2019	8,212.8	179.2	8,033.6	37.5	301,581	37,698	47,627		47,627	184,719	137,092	41,127	23,750	41		64,836
2020	7,814.1	170.9	7,643.2	38.3	292,964	36,620	47,103		47,103	179,440	132,337	39,701	23,071	40		62,732
2021	7,439.0	162.1	7,276.9	39.1	284,672	35,584	46,635		46,635	174,362	127,727	38,318	22,418	40		60,696
2022	7,085.9	154.2	6,931.7	39.9	276,783	34,598	46,209		46,209	169,529	123,320	36,996	21,797	39		58,754
2023	6,753.4	146.7	6,606.7	40.7	269,157	33,645	45,827		45,827	164,859	119,032	35,709	21,196	39		56,867
2024	6,440.2	139.9	6,300.3	41.6	261,966	32,746	45,484		45,484	160,454	114,970	34,491	20,630	38		55,083
2025	6,145.0	132.7	6,012.3	42.4	255,042	31,880	45,188		45,188	156,213	111,025	33,308	20,085	38		53,354
2026	5,866.7	126.2	5,740.5	43.3	248,391	31,049	44,865		44,865	152,140	107,275	32,182	19,561	37		51,706
2027	5,604.2	120.1	5,484.1	44.1	242,068	30,259	44,329		44,329	148,267	103,938	31,181	19,063	36		50,208
المجموع	183,122.7	4,696.7	178,426.0		6,498,895	812,362	980,207	253,671	1,238,568		822,602	511,788	934			1,332,146

- بعد عرض صافي التدفقات النقدية للعقدين اعتماداً على البيانات التقديرية للاحتياطيات والإنتاج، فقد ارتأى الباحث تحديث بيانات الإنتاج والتكاليف المعتمدة في دراسة Sproule للسنوات من 2006 إلى 2018 اعتماداً على السجلات المحاسبية والأرقام الفعلية للعقدين. وكانت نتائج صافي التدفقات النقدية الصافية للعقدين على الشكل التالي:
- الجدول رقم (5): صافي التدفقات النقدية الصافية للعقد (X) اعتماداً على النتائج الفعلية / الاحتياطيات المبرهنة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي / النفط / أسعار	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة	تجاوز نفط التكلفة	حصة الشركة من تجاوز نفط التكلفة	حصة الشركة من نفط الربح	علاوات التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات النقدية FCF
2006	2,372.0	481.3	1,890.7	31.8	60,180	7,522	7,894	11,355	16,970	36,860	19,890	5,967	4,739	8,382
2007	2,430.7	453.5	1,977.2	32.8	64,913	8,114	20,454	33,231	16,780	39,759	22,979	6,894	5,112	(24,945)
2008	5,253.5	433.6	4,819.9	33.8	163,059	20,382	21,567	41,226	16,880	99,873	82,993	24,898	12,841	(8,221)
2009	5,565.0	425.0	5,140.0	34.8	179,028	22,378	23,451	68,932	16,643	109,654	93,011	27,903	14,098	(33,786)
2010	4,356.1	411.0	3,945.1	34.8	137,409	17,176	25,787	82,367	16,571	84,163	67,592	20,278	10,821	(60,531)
2011	3,031.4	405.0	2,626.4	34.8	91,477	11,435	37,856	60,784	16,841	56,030	39,189	11,757	7,204	(62,884)
2012	1,617.5	385.0	1,232.5	34.8	42,928	5,366	8,002	-	16,456	26,293	9,837	2,951	3,381	14,741
2013	5,849.0	383.3	5,465.7	34.8	190,370	23,796	16,453		16,751	116,602	99,851	29,955	14,992	45,200
2014	5,758.0	367.4	5,390.6	34.8	187,755	23,469	16,211		16,851	115,000	98,149	29,445	14,786	44,826
2015	5,666.1	355.2	5,310.9	34.8	184,979	23,122	16,244		16,781	113,299	96,518	28,955	14,567	44,017
2016	5,345.2	351.2	4,994.0	34.8	173,941	21,743	16,063		16,154	106,539	90,385	27,115	13,698	40,861
2017	4,665.6	348.8	4,316.8	34.8	150,354	18,794	16,105		16,245	92,092	75,847	22,754	11,840	34,692
2018	4,568.7	340.0	4,228.7	34.8	147,286	18,411	15,977		15,421	90,212	74,791	22,437	11,599	33,439
2019	4,345.0	326.1	4,018.9	34.8	139,978	17,497	15,780		15,701	85,737	70,036	21,011	11,023	31,914
2020	4,300.0	311.6	3,988.4	34.8	138,916	17,364	15,890		15,020	85,086	70,066	21,020	10,940	31,050
2021	4,112.0	297.8	3,814.2	39.1	149,212	18,651	15,645		14,861	91,392	76,531	22,959	11,750	33,885
2022	3,851.1	293.3	3,557.8	39.9	142,063	17,758	15,345		14,761	87,014	72,252	21,676	11,187	32,240
2023	3,655.5	288.4	3,367.1	40.7	137,176	17,147	15,781		14,561	84,020	69,459	20,838	10,803	30,381
2024	3,200.1	281.0	2,919.1	41.6	121,376	15,172	15,348		14,010	74,343	60,333	18,100	9,558	26,282
2025	3,118.2	255.6	2,862.6	42.4	121,431	15,179	15,546		13,124	74,377	61,253	18,376	9,563	25,479
2026	2,760.4	241.2	2,519.2	43.3	109,006	13,626	15,455		13,015	66,766	53,751	16,125	8,584	22,233
2027	2,540.6	236.6	2,304.0	44.1	101,699	12,712	15,358		12,316	62,290	49,975	14,992	8,009	19,923
المجموع	78,305.6	6,303.5	72,002.1	2,646,383	330,798	332,298	212,083	292,084	398,648	208,403	792	353,961		

الجدول رقم (6): التدفقات النقدية الصافية للعقد (X) اعتماداً على النتائج الفعلية / الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة القابلة للاسترداد	حصة الشركة من		علاوات التدريب الإنتاج	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات النقدية FCF	
										تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة				
										من نفط الربح	م				
2006	2,372.0	481.3	1,890.7	31.8	60,180	7,522	8,894	11,355	44,351	36,860	(7,491)	(2,247)	4,739	45	27,549
2007	2,430.7	453.5	1,977.2	32.8	64,913	8,114	20,454	33,231	43,542	39,759	(3,782)	(1,135)	5,112	46	(6,212)
2008	5,253.5	433.6	4,819.9	33.8	163,059	20,382	21,567	41,226	42,621	99,873	57,252	17,176	12,841	47	9,798
2009	5,565.0	425.0	5,140.0	34.8	179,028	22,378	23,451	68,932	41,354	109,654	68,300	20,490	14,098	48	(16,488)
2010	4,356.1	411.0	3,945.1	34.8	137,409	17,176	25,787	82,367	40,361	84,163	43,802	13,141	10,821	47	(43,878)
2011	3,031.4	405.0	2,626.4	34.8	91,477	11,435	37,856	60,784	39,546	56,030	16,484	4,945	7,204	46	(46,991)
2012	1,617.5	385.0	1,232.5	34.8	42,928	5,366	8,002	0	39,454	26,293	(13,161)	(3,948)	3,381	45	30,839
2013	13,542.8	383.3	13,159.5	34.8	458,345	57,293	51,021	4,611	39,571	280,737	241,165	72,350	36,095	45	92,338
2014	13,451.2	367.4	13,083.8	34.8	455,709	56,964	50,042	7,614	57,512	279,122	221,610	66,483	35,887	44	102,182
2015	13,641.8	355.2	13,286.6	34.8	462,772	57,847	49,872	4,521	54,365	283,448	229,083	68,725	36,443	43	105,098
2016	13,435.8	351.2	13,084.6	34.8	455,737	56,967	48,741		48,365	279,139	230,774	69,232	35,889	43	104,702
2017	13,451.2	348.8	13,102.4	34.8	456,357	57,045	47,634		46,542	279,518	232,976	69,893	35,938	42	104,697
2018	13,341.5	340.0	13,001.5	34.8	452,842	56,605	47,341		48,862	277,366	228,504	68,551	35,661	41	105,692
2019	12,641.0	326.1	12,314.9	34.8	428,928	53,616	46,751		47,211	262,718	215,507	64,652	33,778	41	98,849
2020	12,941.5	311.6	12,629.9	34.8	439,899	54,987	46,754		44,612	269,438	224,826	67,448	34,642	40	99,908
2021	12,341.5	297.8	12,043.7	39.1	471,150	58,894	42,232		41,284	288,579	247,295	74,189	37,103	40	110,304
2022	12,217.6	293.3	11,924.3	39.9	476,137	59,517	41,057		40,431	291,634	251,203	75,361	37,496	39	112,192
2023	12,107.7	288.4	11,819.3	40.7	481,518	60,190	40,251		39,210	294,930	255,720	76,716	37,920	39	113,555
2024	12,011.0	281.0	11,730.0	41.6	487,733	60,967	38,518		38,857	298,737	259,880	77,964	38,409	38	116,674
2025	11,874.5	255.6	11,618.9	42.4	492,874	61,609	37,652		38,746	301,885	263,139	78,942	38,814	38	118,812
2026	11,654.4	241.2	11,413.2	43.3	493,849	61,731	33,572		36,442	302,483	266,041	79,812	38,891	37	121,536
2027	11,753.1	236.6	11,516.5	44.1	508,338	63,542	34,122		34,150	311,357	277,207	83,162	40,032	36	123,186
المجموع	246,610.3	6,303.5	207,361.0	7,761,182	970,148	302,350	274,567	947,389				1,141,901	611,193	792	1,584,343

الجدول رقم (7): صافي التدفقات النقدية الصافية للعقد (Y) اعتماداً على النتائج الفعلية / الاحتياطات المبرهنة

الإنتاج	نفط الأساس BCP	الإنتاج الإضافي النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نفط التكلفة القابلة للاسترداد	تجاوز نفط التكلفة القابلة للاسترداد	حصة الشركة من			صافي التدفقات النقدية FCF			
										تجاوز نفط التكلفة للتكاليف القابلة للاسترداد	حصة الشركة من نفط الربح	علاوات التدريب				
2006	818.0	343.1	474.9	47.6	22,605	2,826	4,427	3,422	6,456	13,846	7,390	2,217	1,780	45	2,559	
2007	924.0	326.4	597.6	51.76	30,932	3,866	8,964	36,842	20,203	18,946	(1,257)	(377)	2,436	49	(23,593)	
2008	1,433.0	311.3	1,121.7	72.12	80,897	10,112	13,595	7,195	26,632	49,549	22,917	6,875	6,371	48	19,040	
2009	1,998.0	295.3	1,702.7	49.77	84,743	10,593	14,375	-	27,412	51,905	24,493	7,348	6,674	48	27,011	
2010	2,053.0	280.9	1,772.1	64.5	114,300	14,288	14,236	49,255	25,245	70,009	44,764	13,429	9,001	47	(15,863)	
2011	2,214.0	267.3	1,946.7	90.78	176,721	22,090	14,093	58,459	15,892	108,242	92,350	27,705	13,917	46	(15,084)	
2012	1,610.0	254.9	1,355.1	87.87	119,073	14,884	13,959	3,672	13,959	72,932	58,973	17,692	9,377	45	23,352	
2013	215.0	241.8	(26.8)	87.5	(2,345)	(293)	13,845	2,478	13,845	(1,436)	(15,281)	(4,584)	(185)	45	(7,292)	
2014	189.0	230	(41.0)	33.8	(1,386)	(173)	13,739	748	13,739	(849)	(14,588)	(4,376)	(109)	44	(5,277)	
2015	239.0	218.8	20.2	34.53	698	87	13,642	(266)	13,642	427	(13,215)	(3,964)	55	43	(3,687)	
2016	164.0	208.7	(44.7)	35.26	(1,576)	(197)	13,553	(166)	13,553	(965)	(14,518)	(4,356)	(124)	43	(4,357)	
2017	929.0	197.9	731.1	36.01	26,327	3,291	13,482	5	13,482	16,125	2,643	793	2,073	42	2,819	
2018	319.0	188.3	130.7	36.77	4,806	601	13,417	1	13,417	2,944	(10,473)	(3,142)	378	41	(2,805)	
2019	1,634.8	179.2	1,455.6	37.54	54,643	6,830	13,360		13,360	33,469	20,109	6,033	4,303	41	10,295	
2020	1,549.3	170.9	1,378.4	38.33	52,834	6,604	13,310		13,310	32,361	19,051	5,715	4,161	40	9,836	
2021	1,468.4	162.1	1,306.3	39.12	51,102	6,388	13,277		13,277	31,300	18,023	5,407	4,024	40	9,391	
2022	1,391.8	154.2	1,237.6	39.93	49,417	6,177	13,248		13,248	30,268	17,020	5,106	3,892	39	8,959	
2023	1,319.3	146.7	1,172.6	40.74	47,772	5,971	13,228		13,228	29,260	16,032	4,810	3,762	39	8,533	
2024	1,250.6	139.9	1,110.7	41.58	46,183	5,773	13,212		13,212	28,287	15,075	4,523	3,637	38	8,121	
2025	1,185.7	132.7	1,053.0	42.42	44,668	5,584	13,213		13,213	27,359	14,146	4,244	3,518	38	7,724	
2026	1,124.1	126.2	997.9	43.27	43,179	5,397	13,217		13,217	26,447	13,230	3,969	3,400	37	7,332	
2027	1,065.9	120.1	945.8	44.14	41,748	5,218	13,228		13,228	25,570	12,342	3,703	3,288	36	6,954	
المجموع	25,094.9	4,696.7	20,398.2	1,087,342	135,918	284,620	161,645	336,770		98,768	85,628	934	73,968			

الجدول رقم (8): التدفقات النقدية الصافية للعقد (Y) اعتماداً على النتائج الفعلية / الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة

الإنتاج	نפט الأساس BCP	الإنتاج الإضافي	أسعار النفط / Price	إيراد النفط الإضافي	حصة الحكومة Royalty	التكاليف التشغيلية OPEX	التكاليف المرسمة CAPEX	التكاليف القابلة للاسترداد	نפט التكلفة	تجاوز نفط التكلفة	حصة الشركة من	علاوات التدريب	علاوات الإنتاج	صافي التدفقات FCF	العام
الإنتاج	نפט الأساس BCP	الإنتاج الإضافي	Price	الإضافي	Royalty	OPEX	CAPEX	للاسترداد	للتكاليف القابلة للاسترداد	للتكاليف القابلة للاسترداد	نפט التكلفة	نפט الربح	الإنتاج	التدفقات	
818.0	343.1	474.9	47.6	22,605	2,826	4,427	3,422	6,456	13,846	7,390	2,217	1,780	-	2,559	2006
924.0	326.4	597.6	51.76	30,932	3,866	8,964	36,842	20,203	18,946	(1,257)	(377)	2,436	1,000	(24,593)	2007
1,433.0	311.3	1,121.7	72.12	80,897	10,112	13,595	7,195	26,632	49,549	22,917	6,875	6,371	5,000	14,040	2008
1,998.0	295.3	1,702.7	49.77	84,743	10,593	14,375	-	27,412	51,905	24,493	7,348	6,674	48	27,011	2009
2,053.0	280.9	1,772.1	64.5	114,300	14,288	14,236	49,255	25,245	70,009	44,764	13,429	9,001	47	(15,863)	2010
2,214.0	267.3	1,946.7	90.78	176,721	22,090	14,093	58,459	15,892	108,242	92,350	27,705	13,917	46	(15,084)	2011
1,610.0	254.9	1,355.1	87.87	119,073	14,884	13,959	3,672	13,959	72,932	58,973	17,692	9,377	45	23,352	2012
215.0	241.8	(26.8)	87.5	(2,345)	(293)	13,845	2,478	13,845	(1,436)	(15,281)	(4,584)	(185)	45	(7,292)	2013
189.0	230	(41.0)	33.8	(1,386)	(173)	13,739	748	13,739	(849)	(14,588)	(4,376)	(109)	44	(5,277)	2014
239.0	218.8	20.2	34.53	698	87	13,642	(266)	13,642	427	(13,215)	(3,964)	55	43	(3,687)	2015
164.0	208.7	(44.7)	35.26	(1,576)	(197)	13,553	(166)	13,553	(965)	(14,518)	(4,356)	(124)	43	(4,357)	2016
929.0	197.9	731.1	36.01	26,327	3,291	13,482	5	13,482	16,125	2,643	793	2,073	42	2,819	2017
319.0	188.3	130.7	36.77	4,806	601	13,417	1	13,417	2,944	(10,473)	(3,142)	378	41	(2,805)	2018
8,212.8	179.2	8,033.6	37.54	301,581	37,698	47,627		47,627	184,719	137,092	41,127	23,750	41	64,836	2019
7,814.1	170.9	7,643.2	38.33	292,964	36,620	47,103		47,103	179,440	132,337	39,701	23,071	40	62,732	2020
7,439.0	162.1	7,276.9	39.12	284,672	35,584	46,635		46,635	174,362	127,727	38,318	22,418	40	60,696	2021
7,085.9	154.2	6,931.7	39.93	276,783	34,598	46,209		46,209	169,529	123,320	36,996	21,797	39	58,754	2022
6,753.4	146.7	6,606.7	40.74	269,157	33,645	45,827		45,827	164,859	119,032	35,709	21,196	39	56,867	2023
6,440.2	139.9	6,300.3	41.58	261,966	32,746	45,484		45,484	160,454	114,970	34,491	20,630	38	55,083	2024
6,145.0	132.7	6,012.3	42.42	255,042	31,880	45,188		45,188	156,213	111,025	33,308	20,085	38	53,354	2025
5,866.7	126.2	5,740.5	43.27	248,391	31,049	44,865		44,865	152,140	107,275	32,182	19,561	37	51,706	2026
5,604.2	120.1	5,484.1	44.14	242,068	30,259	44,329		44,329	148,267	103,938	31,181	19,063	36	50,208	2027
74,466.3	4,696.7	69,769.6		3,088,420	386,053	578,594	161,645	630,744		378,274	243,213	934		505,058	المجموع

1.2. تحديد معدل الخصم:

جرى تحديد ثلاث معدلات خصم بما يتوافق مع النموذج المقترح من الباحث / 5% و 10% و 15%.

1.3. تحديد انخفاض قيمة الأصل:

أولاً: العقد (X):

الجدول رقم (9): صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية / الاحتمالات المبرهنة

صافي التدفقات النقدية للاحتياطيات المبرهنة / المبالغ بالألف دولار أمريكي				
				2019
				2020
				2021
				2022
				2023
				2024
				2025
				2026
				2027
المجموع				253,386.25

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية

5% 10% 15%

203,767 167,748 140,919

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم (10): صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية / الاحتمالات المبرهنة والممكنة والمحتملة

صافي التدفقات النقدية للاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة / المبالغ بالآلاف دولار أمريكي			
			2019
			2020
			2021
			2022
			2023
			2024
			2025
			2026
			2027
			المجموع
			1,015,017.49

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية

15%	10%	5%
524,486	638,212	794,490

المصدر: من إعداد الباحث.

الشكل رقم (11): مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية / العقد (X)

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية الصافية / الاحتياطيات المبرهنة / المبالغ بالآلاف دولار أمريكي			
15%	10%	5%	
140,919	167,748	203,767	
			القيمة الدفترية للأصول في العقد (Y) كما في 31 كانون الأول 2018 / المبلغ بالآلاف دولار أمريكي
			<u>251,072,634</u>

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية الصافية / الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة / المبالغ بالآلاف دولار أمريكي		
15%	10%	5%
524,486	638,212	794,490

المصدر: من إعداد الباحث.

1.4. نتائج اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقد X:

بمقارنة القيمة الدفترية (المحمّلة) على الأصول في العقد (X) مع القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية)، يظهر بأن القيمة الدفترية هي أكبر من القيمة الاستعمالية للأصول عند اعتماد التدفقات النقدية الناتجة عن الاحتياطات المبرهنة لوحدها مما يدل على وجود خسارة انخفاض قيمة للأصول ينبغي الاعتراف بها في السجلات المحاسبية للشركة المستثمرة في العقد (X).

أما عند مقارنة القيمة الدفترية (المحمّلة) على الأصول في العقد (X) مع القيمة الاستعمالية في حال تم اعتماد التدفقات النقدية الناتجة عن الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة، ظهر بأن القيمة الاستعمالية هي أكبر من القيمة الدفترية مما يدل على عدم وجود أي انخفاض في قيمة الأصول في العقد (X). وبالتالي إن قرار انخفاض قيمة الأصول من عدمه يعود إلى دقة تقديرات الإدارة للاحتياطات الممكنة والمحتملة ودرجة الاعتماد عليها.

ففي حال صادقت الإدارة على تقديرات الاحتياطات الممكنة والمحتملة ورجّحت إمكانية استخراجهم بشكل معقول فإنه قد لا يتم الاعتراف بأي انخفاض قيمة للأصول، ولكن لا بد من الإفصاح عن إمكانية انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في حال اختلاف تقديرات الاحتياطات الممكنة والمحتملة.

هذا ولا بد من الإشارة إلى أن تقديرات الإنتاج والتكاليف في السنوات المتبقية من عمر المشروع تحتاج إلى دراسات فنية ومالية حديثة بسبب الدمار والهدر الذي لحق بالحقول في سنوات الازمة في سورية، مما قد تضطر معه الشركة إلى الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة كبيرة للأصول طويلة الأجل في العقدين.

ثانياً: العقد (Y):

الجدول رقم (12): صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية / لاحتياطات المبرهنة

صافي التدفقات النقدية للاحتياطيات المبرهنة / المبالغ بالألف دولار أمريكي				
				2019
				2020
				2021
				2022
				2023
				2024
				2025
				2026
				2027
المجموع				77,145.12

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية		
15%	10%	5%
42,717	50,878	61,890

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم (13): صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية / الاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة

صافي التدفقات النقدية للاحتياطيات المبرهنة والممكنة والمحتملة / المبالغ بالألف دولار أمريكي				
				2019
				2020
				2021
				2022
				2023
				2024
				2025
				2026
				2027
المجموع				514,235.99

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية		
15%	10%	5%
280,634	335,714	410,356

المصدر: من إعداد الباحث.

الشكل رقم (14): مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية / العقد (Y)

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية
الصافية / الاحتياطات المبرهنة / المبالغ
بالألف دولار أمريكي

15%	10%	5%
42,717	50,878	61,890

القيمة الدفترية للأصول في العقد (Y) كما في 31
كانون الأول 2018 / المبلغ بالألف دولار أمريكي

196,406

القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية
الصافية / الاحتياطات المبرهنة والممكنة
والمحتملة / المبالغ بالألف دولار أمريكي

15%	10%	5%
280,634	335,714	410,356

المصدر: من إعداد الباحث.

1.5. نتائج اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في العقد y:

كما هو الحال في العقد X فإنه وعند مقارنة القيمة الدفترية (المحملة) على الأصول في العقد (y) مع القيمة الاستعمالية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية) يظهر بأن القيمة الدفترية هي أكبر من القيمة الاستعمالية للأصول عند اعتماد التدفقات النقدية الناتجة عن الاحتياطات المبرهنة لوحدها مما يدل على وجود خسارة انخفاض قيمة للأصول ينبغي الاعتراف بها في السجلات المحاسبية للشركة المستثمرة في العقد (y).

أما عند مقارنة القيمة الدفترية (المحملة) على الأصول في العقد (y) مع القيمة الاستعمالية في حال تم اعتماد التدفقات النقدية الناتجة عن الاحتياطات المبرهنة والممكنة والمحتملة، يظهر بأن القيمة الاستعمالية هي أكبر من القيمة الدفترية مما يدل على عدم وجود أي انخفاض في قيمة الأصول في العقد (y). وعليه يعتمد قرار الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة إلى دقة تقديرات الإدارة للاحتياطات الممكنة والمحتملة ومدى إمكانية الاعتماد على تلك التقديرات. ففي حال صادقت الإدارة على تقديرات الاحتياطات الممكنة والمحتملة ورجّحت إمكانية استخراجهم بشكل معقول فإنه قد لا يتم الاعتراف بأي انخفاض قيمة للأصول، إلا أن الأمر يحتاج إلى إفصاح

يشير إلى احتمالية الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة في حال اختلاف تقديرات الاحتياطات الممكنة والمحتملة.

ومما لا شك فيه فإن تقديرات الإنتاج والتكاليف في السنوات المتبقية من عمر المشروع تحتاج إلى دراسات فنية ومالية حديثة بسبب الدمار والهدر الذي لحق بالحقول في سنوات الازمة في سورية، مما قد تضطر معه الشركة إلى الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة كبيرة للأصول طويلة الأجل في العقدين.

اعتماداً على نتائج اختبار انخفاض القيمة للعقدين X و Y ، يتبين إمكانية وجود انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في العقدين. إلا أن تقارير التدقيق الخارجي للعقدين طيلة السنوات من 2008 إلى 2019 كانت قد خلت تماماً من أي إشارة إلى إمكانية وجود انخفاض في قيمة الأصول وكذلك خلت القوائم المالية للعقدين من أي افصاح عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

مما قد يستنتج معه بأن تقارير التدقيق الخارجي لم تؤثر في تطبيق محاسبة انخفاض قيمة الأصول ذلك بسبب عدم المطالبة بتطبيق محاسبة انخفاض القيمة في الوقت الذي تشير فيه التقديرات المعتمدة في دراسة *Sproule* إلى إمكانية معقولة لانخفاض قيمة الأصول في العقدين (X و Y).

The Role of External Auditing in Applying Impairment in the Oil and Gas Industry in Syria (An Applied Study)

By: Hazem A. Omar

Supervised by: Prof: Issam N. Kriet

Abstract

The study aimed to demonstrate the role of external auditing in the application of impairment in the oil and gas companies in Syria, by measuring the contribution of external audit report and strictness in external audit procedures in the application of impairment, taking in account the obstacles and difficulties of auditing the impairment in oil and gas companies.

The researcher followed a series of methodological steps to achieve the study's goal, as the researcher used analytical and comparisons tests on the actual financial data of oil and gas companies, as well as the working papers of external auditors, in addition to using the questionnaire and personal interviews tool to collect the required information for the purposes of the study. And by using appropriate statistical measures, the results of the study were drawn.

The study concluded of the following:

1. The external auditor's report does not contribute in applying the impairment in oil and gas companies in Syria.
2. The strictness in external audit procedures contributes to the application of impairment accounting in oil and gas companies in Syria.
3. Many obstacles contribute to difficulty of auditing the impairment in oil and gas companies.
4. The researcher developed a model for testing the depreciation of long-lived assets in oil and gas companies.

Key words: Impairment, Long-lived Assets Impairment Test, Oil and Gas Companies, External Audit.

Damascus University
Faculty of Economics
Accounting Department



**The Role of External Auditing in Applying Impairment in the Oil and
Gas Industry in Syria
(An Applied Study)**

A thesis submitted to obtain the degree of Ph.D in Auditing

By: Hazem A. Omar

Supervised by:

Prof: Issam Kriet

September/2020