التعريف المحاسبي لأصل المعادن والزيت والغاز

عدنان محمد غالب العمري

طالب دكتوراه، الجزائر

ملخص البحث:

تعددت تعريفات الأصل في الإطار المحاسبي الدولي والأطر المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والوطنية التي تناولت تعريف الأصل بشكل عام، كما تنوعت تعريفات أصول المعادن والزيت والغاز في المعايير المتخصصة بالصناعات الاستخراجية، مما أدى إلى ظهور أصول المعادن أو أصول الزيت والغاز في الميزانيات العمومية بمسميات مختلفة تجعل البيانات المالية للمنشات غير قابلة للمقارنة، ولا تمكن مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات الرشيدة .

وإذ يعتبر تعريف الأصل نقطة ارتكاز حاسمة في الاعتراف بالأصل، ونظراً للتقارب المنطقي في التصنيف للاحتياطيات والموارد (إنتاج، احتياطيات مؤكدة واحتياطيات محتملة، وموارد...)، فإننا نجد انه من الأهمية بمكان تطوير تعريف واضح ووحيد لأصل المعادن والزيت والغاز، ينسجم مع تعريف الأصل في الإطار المحاسبي لمجلس معايير الحاسبة الدولية وتعريفات الاحتياطيات والموارد.

واعتماداً على هذا الأساس تناقش هذه الدراسة بالتحليل والمقارنة تعريفات الأصل وفقا لبعض الأطر والمعايير المحاسبية الدولية والوطنية، كما تقف على مدى إمكانية تطبيق تعريف الأصل وفقا لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي على تعريفات أصول المعادن وأصول الزيت والغاز.

مقدمة:

لعل الهدف من إعداد البيانات المالية عادة ما يكون لتوفير معلومات حول المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشاة، بحيث تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما أنها تظهر نتائج التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها. ويقوم المستخدمون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة، بغرض اتخاذ قرارات اقتصادية، مثل قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشروع، أو بيعها، أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية، تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد، وتوقيت، ودرجة تأكيد هذه

التوليديات، والتي تحدد قدرة المشروع على الدفع للموظفين والموردين، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض والتوزيعات للمالكين.[1]

ونظرا لان المركز المالي للمنشاة يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشاة، فان المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشاة (أصول المنشاة) وعن قدرتها في الماضي على تشكيل هذه الموارد، مفيدة في التنبؤ بقدرة المنشاة على توليد النقد وما يعادل النقد في المستقبل.

وكما هو معروف، فان الميزانية العمومية توفر بشكل رئيسي معلومات حول المركز المالي للمنشاة. والعناصر المتعلقة مباشرةً بقياس المركز المالي هو (الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية). وبغرض تعريف أصل والمعادن الزيت والغاز، سوف نتطرق لتعريف الأصل الوارد في الأطر والمعايير والتشريعات الدولية والوطنية بقصد دراستها ومقارنتها وتحليلها بغية تحديد التناقض أو التوافق فيما بينها، وتحديد مدى انسجامها مع أسس تعريف الأصل الواردة في إطار المحاسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ونظرا لتعدد تعريفات الأصل في الأطر والمعايير المحاسبية الدولية والوطنية، وباعتبار أن لان الصناعات الاستخراجية تتميز بأنواع خاصة من الأصول (على سبيل المثال في نشاطات الزيت والغاز نجد بأنه يشار إلى الأصول بالمصالح المعدنية في العقود***Mineral interests in properties***، الآبار والمعدات والتجهيزات المرتبطة بتا ***Wells and related Equipment and Facilities***، المعدات والتجهيزات المساعدة المستخدمة في نشاطات إنتاج الزيت والغاز ***Support equipment and facilities used in oil and gas producing activities***، الآبار غير المكتملة والمعدات والتجهيزات ***Uncompleted wells, equipment, and facilities***)،[2] مما أدى إلى ظهور أصول المعادن أو أصول الزيت والغاز في الميزانيات العمومية بمسميات مختلفة، تجعل البيانات المالية لتلك المنشات غير قابلة للمقارنة، وأيضا لا تمكن مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات الرشيدة. فإننا نجد انه من الأهمية بمكان تحديد تعريف واضح ووحيد لأصل المعادن والزيت والغاز، ينسجم مع تعريف الأصل في الإطار المحاسبي الدولي، وتعريفات الأصل في المعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها، بغرض الانسجام فيما بين هذه المعايير الدولية، وأيضا للوصول إلى مقاربات فيما بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية. كما إننا نعتقد إن تعريف الأصل هي النقطة التي يرتكز عليها الاعتراف بالأصل كبند في الميزانية العمومية، والتي على ضوئها يتم قياس الأصل وفقا للنفقات المتكبدة من اجل امتلاك أو الحصول على الأصل.

ولما كان الأصل في حقيقة الأمر ما هو إلا مصروف أو نفقة تم تكبدها من قبل المنشاة، وتم رسمتها كأصل نظرا لوجود درجة كافية من التأكد (احتمالات معقولة)، بأنه من المحتمل إن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المنشاة. وتماشيا مع أساس الاستحقاق، حيث إن هذا الأصل سيتم استخدامه خلال أكثر من فترة محاسبية واحدة، فسوف نتعرف على ماهية المصروفات التي تنفق في النشاطات الاستخراجية (المعادن والزيت والغاز)، والتي تعتبر مصروفات رأسمالية يجب إن ترسما ويغترف بتا كأصل يظهر في قائمة المركز المالي، وبالتالي يجب إن يستهلك إما وفقا لعمره الإنتاجي، أو باعتبار عدد الوحدات الإنتاجية التي تم إنتاجها خلال الفترة المحاسبية (عادة ما تقدر بسنة).

مشكلة البحث:

تبرز مشكلة البحث في توصيف ووضع تعريف لأصل المعادن والزيت والغاز من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية إذ يواجه بعض الصعوبات و تتمثل في العناصر الآتية:

1- عدم انسجام وضع تعريف لأصل المعادن والزيت والغاز مع تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي الحالي **International Accounting Standard Board Framework**.

2- عدم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير تعريف لأصل المعادن والزيت والغاز على الهيئات أو المنظمات المتخصصة في الصناعات الاستخراجية نظرا لان مجلس معايير المحاسبة المالية لا يمتلك الخبرة التقنية المطلوبة لوضع وصيانة تلك التعريفات.

3- غياب الفائدة التي تحققها تلك التعريفات لمستخدمي البيانات المالية بحيث تكون مؤشر جيد عن الأداء يمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة.

4- يوجد حاليا مسودة لتطوير الإطار المحاسبي الدولي تم إعدادها من قبل فريق عمل مشكل من مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تضع تعريفاً جديداً للأصل مما يضيف إلى الصعوبات المتواجدة صعوبة منتظرة.

ويمكن تحديد مشكلة البحث بالسؤال التالي:

ما مدى إمكانية وضع تعريف محاسبي لأصل المعادن والزيت والغاز بالاعتماد على تعريفات الاحتياطيات والموارد بحيث ينسجم مع تعريف الأصل وفقا للمعايير المحاسبة الدولية؟

هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة أهم التعريفات التي تحدد المعنى المحاسبي ومناقشتها المقصود بماهية الأصل من وجهة النظر المحاسبي لكي يتم الاعتراف بت في الميزانية العمومية، بالإضافة إلى دراسة تعريفات الاحتياطيات والموارد من وجهة نظر الهيئات والمنظمات المتخصصة بتقييم المعادن والزيت والغاز، نظرا لان الاحتياطيات والموارد تمثل الأصول الحقيقية لشركات المعادن والزيت والغاز، وذلك بغرض تحديد مدى إمكانية التوصل إلى تعريف محاسبي لأصل المعادن والزيت والغاز.

أهمية البحث:

تتحدد أهمية البحث من خلال معالجة وضع التعريف المحاسبي لأصل المعادن والزيت والغاز في ضوء الجوانب الآتية:

ا- إن وضع تعريف محاسبي موحد وواضح لأصل المعادن والزيت والغاز يعتبر مرتكزاً أساسياً لتطوير معيار محاسبي دولي يحدد المعالجات المحاسبية التي يجب إن تتبع في المحاسبة وإعداد التقارير المالية في مجال النشاطات الاستخراجية.

ب- إن وضع تعريف محاسبي موحد وواضح لأصول المعادن والزيت والغاز يعتبر مهم، وذلك لان هذه الأصول تمثل المبالغ الضخمة المرسلة في الميزانية العمومية، كما تعتبر الأصول الأساسية في الصناعات الاستخراجية، وتتمثل فيها المنافع الاقتصادية المستقبلية.

ج- إن وضع تعريف محاسبي موحد وواضح لأصل المعادن والزيت والغاز يؤدي إلى توحيد التسميات لأصول المعادن والزيت والغاز في الميزانيات العمومية لشركات المعادن الزيت والغاز وهذا سوف يؤدي إلى تسهيل إمكانية إجراء المقارنة للبيانات المالية في ما بين الشركات، كما انه سيؤدي إلى مساعدة مستخدمي البيانات المالية مثل المستثمرين والمقرضين الحاليين والمنتظرين من اتخاذ القرارات الرشيدة.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي لدراسة وتحليل ومقارنة أهم الأطر والمعايير والدراسات وأوراق العمل الدولية والوطنية التي تناولت تعريف الأصل، بالإضافة إلى دراسة تعريفات الاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز الصادرة عن الهيئات والمنظمات المتخصصة في صناعة البترول.

1- المصروفات:

يُعرف إطار إعداد وعرض القوائم المالية ***Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*** الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المصروفات بأنها: المصروفات والخسائر الأخرى التي تنشا في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات على سبيل المثال تكلفة المبيعات، والأجور، والاستهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استنفاد الأصول، مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات. وقد تمثل الخسائر بنوداً أخرى تحقق تعريف المصروفات، والتي قد أو لا تنشا في سياق النشاطات العادية. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى.[3]

إما معيار المحاسبة الدولي **IAS 16** "الممتلكات والمصانع والمعدات" **Property Plant and Equipment**، فانه يُعرف التكلفة بأنها: مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع، أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه.[4]

كما يُعرف معيار المحاسبة الدولي **IAS 38** "الأصول غير الملموسة" **Intangible Assets**، التكلفة بأنها: مبلغ النقد أو ما يعادل النقد المدفوع، أو القيمة العادلة للمقابل الأخر، المقدم لامتلاك أصل في تاريخ امتلاكه أو إنتاجه.[5]

1-1- مصروفات نشاطات الصناعات المعدنية و الزيت والغاز:

يمكن تقسيم المصروفات التي تنفقها المنشاة على نشاطات الصناعات المعدنية أو الزيت والغاز كما يلي:

(ا) مصروفات ما قبل الاستكشاف والتقييم، وهي المصروفات التي تنفقها المنشاة قبل إن تحصل على الحقوق القانونية لاستكشاف المنطقة.

(ب) مصروفات الاستكشاف والتقييم. وهي المصروفات التي تنفقها المنشاة منذ الحصول على الحقوق القانونية إلى إن يتم إظهار الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج الاحتياطيات.

(ج) مصروفات ما بعد الاستكشاف والتقييم (مصروفات ما بعد إظهار الجدوى الفنية والفائدة التجارية للاستخراج)، وتنقسم إلى:

1- مصاريف التطوير.

2- مصاريف الإنتاج.

ويلاحظ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **International Financial Reporting Standard IFRS 6** "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية" ***Exploration for and Evaluation of Mineral Resources***، تناول مرحلة واحدة من مراحل إنتاج الزيت والغاز، وهي مرحلة الاستكشاف والتقييم. ويُعرف هذا المعيار مصروفات الاستكشاف والتقييم بأنها، المصروفات التي تتحملها المنشاة والمتعلقة باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، قبل إن تصبح الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج المورد المعدني من الممكن إظهارها.[6]

كما بين المعيار **IFRS 6**، بأنه يجب على المنشاة إن تحدد سياسة توضح المصروفات التي يتم الاعتراف بتا كأصول إستكشاف وتقييم، وان تقوم بتطبيق هذه السياسة بشكل متسق، وانه يجب على المنشاة عند إجراء هذا التحديد، إن تأخذ بعين الاعتبار، الدرجة التي يمكن بتا ربط المصروفات مع نتائج البحث عن الموارد المعدنية المحددة. وقدم المعيار **IFRS 6** الأمثلة التالية على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبدئي لأصول الاستكشاف والتقييم:

ا- تكاليف الحصول على حقوق الاستكشاف.

ب- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجي وكيميائية والجي وفيزيائية.

ج- تكاليف الحفر الاستكشافي.

د- تكاليف حفر الخنادق.

هـ- تكاليف اخذ العينات وفحصها.

و- تكاليف الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني.[7]

إما المعيار **FASB 19** الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية "المحاسبة وإعداد التقارير المالية في شركات إنتاج الزيت والغاز" **Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies**، فقد قسم المصروفات التي تتكبدها شركات الزيت والغاز كما يأتي:

أولا: تكاليف الاقتناء:

هي تلك التكاليف المصروفة في الشراء أو الاستئجار أو بطريقة أخرى التكاليف المصروفة في اقتناء العقود (المؤكدة أو غير المؤكدة). وبين المعيار **FASB 19** بان تكاليف الاقتناء يجب إن ترسل بمجرد صرفها. وتشتمل تكاليف الاقتناء على، علاوة الاستئجار، وحق الخيار في شراء أو استئجار العقد، وأجور السماسرة، وأجور التسجيل والمصاريف القضائية، والتكاليف

الأخرى المصروفة في اقتناء العقود.[8]

ثانيا: تكاليف الاستكشاف:

تتمثل تكاليف الاستكشاف في:

ا- تكاليف الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والفيزيائية وحقوق الاستخدام للمناطق للقيام بتلك الدراسات والمرتبات والمصاريف إلاخري لفريق الجيولوجيين والفيزيائيين والأشخاص الآخرين الذين يقوموا بتلك الدراسات، ويشار إلى تلك التكاليف بالتكاليف الجيولوجية والجي وفيزيائية أو (G&G).

ب- التكاليف المصروفة على المناطق غير المطوره وتكاليف الاحتفاظ بتا، كمثل الإيجارات المؤجلة، وضرائب القيمة على العقود، والتكاليف القانونية لصيانة سجلات الأرض وعقود لايجار وتكاليف المحافظة عليه.

ج- مساهمات الآبار الجافة ومساهمات أسفل البئر.

د- تكاليف حفر وتجهيز الآبار الاستكشافية.

هـ- تكاليف حفر أبار الاختبار الطبقي من النوع الاستكشافي.[9]

ثالثا: تكاليف التطوير:

تتمثل تكاليف التطوير في:

ا- تكاليف الوصول إلى موقع البئر وإعداد الموقع للحفر، ويتضمن معاينة موقع البئر لغرض التحديد الدقيق لموقع الحفر التطويري وتنظيف الأرض وتصريف المياه وبناء الطرق وإعادة بناء الطرق العامة وخطوط الغاز وخطوط الطاقة إلى الحد الضروري لتطوير الاحتياطيات المؤكدة.

ب- حفر وتجهيز الآبار التطويرية وأبار الاختبار الطبقي من النوع التطويري وأبار الخدمة بما في ذلك تكاليف المنصات البحرية وتجهيزات البئر كمثل التغليف وتركيب الأنابيب وتجهيزات المضخات ومجموعة رأس البئر.

ج- الحصول على تسهيلات الإنتاج وبنائها وتركيبها مثل خطوط تدفق الإنتاج والوحدات الفصل والمعالجة والتسخين والضغط وأدوات القياس وصهاريج تخزين الإنتاج ومشاريع معالجة ودورات الغاز الطبيعي والمنافع المركزية وأنظمة التخلص من النفايات.

د- أنظمة الاستخراج المحسن.[10]

1-2- الاعتراف بالمصروفات:

يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشا هنالك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني في الواقع، إن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بالنقص في الأصول أو بالزيادة في الالتزامات. ويتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل، على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، وهذا الإجراء، والذي يشار إلية عادة بمقابلة التكاليف مع الإيرادات، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الإحداث الأخرى، فمثلا يتم الاعتراف بمكونات المصروف الذي يشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالدخل الناتج عن بيع البضاعة. وعندما يكون من المتوقع إن تنشا المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية، وان الارتباط مع الدخل يمكن تحديده فقط بشكل عام أو غير مباشر، فانه يجب الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية. هذا الإجراء غالبا ما يكون ضروري عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية، وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الاستهلاك أو الإطفاء، ويعتبر القصد من إجراءات التوزيع، هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود. إما عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للاعتراف بتا كأصل في الميزانية العمومية، فانه يتم الاعتراف بتا كمصروف حالا في بيان الدخل. ويتم كذلك الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم بتا تكبد التزام دون الاعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمانة السلع المباعة.[11]

2- التعريف المحاسبي للأصل:

2- 1 تعريف الأصل وفقا لإطار معايير المحاسبة الدولية IASB الحالي:

يُعرف إطار إعداد وعرض القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية ***Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements IASB*** الأصل بأنه: مورد تسيطر عليه المنشاة نتيجة لإحداث سابقة ومن المتوقع إن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمنشاة.[12]

وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل، في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تحقيق تدفقات من النقدية أو ما يعادلها إلى المنشاة. ويمكن إن تكون تلك الإمكانية إنتاجية إي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمنشاة، كما يمكن إن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها، أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج. وعادة تستخدم المنشاة أصولها لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إشباع رغبات العملاء، والذي بوصفهم مستعدين للدفع مقابل الحصول على هذه السلع أو الخدمات، وبالتالي فأنهم مساهمون في التدفقات النقدية للمنشاة، هذه التدفقات النقدية تقدم خدمة للمنشاة لسيطرتها على الموارد الأخرى. ويمكن إن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل إلى المنشاة بعدة طرق، فمثلا يمكن للأصل:

ا- إن يُستخدم منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشاة.

ب- إن يستبدل مع أصول أخرى.

ج- إن يستخدم لسداد التزام.

د- إن يوزع على مالكي المنشاة.[13]

ويمكن إن يكون الأصل على شكل مادي –أصول ملموسة– مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، كما يمكن إن يكون على شكل غير مادي –أصول غير ملموس– مثل براءات الاختراع وحقوق النشر وذلك إذا كان من المتوقع إن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشاة تسيطر عليها. وترتبط الكثير من الأصول بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية مثل المدينون والممتلكات، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان حق الملكية لا يعد جوهريا، على سبيل المثال نجد إن العقار المشغول بعقد إيجار يعتبر أصلاً للمنشاة باعتبار أن المنشاة تسيطر على المنافع الاقتصادية التي من المتوقع إن تتدفق من الأصل (العقار). ومع إن قدرة المنشاة في السيطرة على الأصل تكون غالبا نتيجة لحقوق قانونية، إلا انه رغم ذلك من الممكن إن يحقق احد العناصر تعريف الأصل دون إن تكون هناك سيطرة قانونية عليه، كمثل المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير والتي يمكن إن تحقق تعريف الأصل، إذا تمكنت المنشاة من خلال الحفاظ على تلك المعرفة الفنية سرا والسيطرة على المنافع المتوقع إن تتدفق عنها. وتنشا أصول المنشاة عن العمليات والإحداث الأخرى التي حدثت في الماضي، وعادة ما تحصل المنشاة على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا إن عمليات أو إحداث أخرى يمكن إن يتولد عنها أصول، مثال ذلك، الممتلكات

التي ترد إلى المنشاة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق، واكتشاف الثروات المعدنية. ويوجد ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنين ليسا بالضرورة متطابقين. ومن ثم فانه عندما تتكبد المنشاة بعض النفقات فان هذا يمكن إن يشكل إثباتا إن هناك سعيا للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن هذا لا يشكل برهانا حاسما على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. وبالمثل فان غياب النفقة لا يمنع عنصرا من إن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند مرشحا للاعتراف بت في الميزانية العمومية، مثال ذلك، البنود التي يتم التبرع بتا للمنشاة حيث يمكن إن تُحقق تعريف الأصل.[14]

2-2 تعريف الأصل وفقا للإطار ألمفاهيمي المقترح من الفريق المكلف من IASB/FASB:

مشروع الإطار ألمفاهيمي، هو مشروع مشترك بين كلٍ من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، من اجل تطوير إطار مفاهيمي محسن وعام بحيث يقدم أساس قوي لتطوير معايير محاسبية مستقبلية، هذا الإطار يعتبر ضروري لتحقيق هدف كلا المجلسين في تطوير معايير مبنية على أساس المبادئ، وثابتة داخلياً، ومتقاربة دولياً، وتؤدي إلى إعداد تقارير مالية والتي تقدم المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض والقرارات المشابهة.[15]

ولغرض وضع تعريف للأصل في هذا الإطار ألمفاهيمي المقترح، قُدمت عدة اقتراحات لتعريف الأصل من قبل المشروع المشترك من كلا المجلسين إثناء المناقشات والاجتماعات خلال فترات مختلفة، فيما يلي أهم هذه التعريفات:

ا- في فبراير عام 2006م، تم تعريف الأصل كما يلي: أصل المنشاة هو حق حالي، أو امتياز حالي أخر، للمنشاة لمورد قادر على توليد منافع اقتصادية للمنشاة، إما بشكل مباشر أو غير مباشر.[16]

ب- في نوفمبر عام 2006م تم تعريف الأصل على أنه: مورد اقتصادي حالي والذي تمتلك له المنشاة حقاً أو تراخيص امتياز أخرى حالية.[17]

ج- في أكتوبر عام 2007م، تم تعريف الأصل أنه: أصل المنشاة هو مورد اقتصادي حالي والذي تمتلك له المنشاة حق أو تراخيص أخرى حالية قابلة للتنفيذ والتي لا يمتلكها الآخرين.[18]

د- في أكتوبر عام 2008م، تم تعريف الأصل كما يلي: أصل المنشاة هو مورد اقتصادي حالي

والذي، من خلال الحق القابل للتنفيذ أو الوسائل الأخرى، تستطيع المنشأة الوصول إليه أو إن تحد من وصول الآخرين إليه.[19]

3-2 تعريف الأصل وفقا للأطر المحاسبية الوطنية:

في عام 1985م، اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المفهوم الأمريكي **FASB Concepts No.6** "عناصر البيانات المالية" **Elements of Financial Statements**، والذي يعرف الأصول بأنها: منافع اقتصادية مستقبلية يحتمل الحصول أو السيطرة عليها من خلال منشأة خاصة نتيجة لعمليات أو إحداث سابقة.[20]

وفي عام 1988م اصدر المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين **Canadian Institute of Chartered Accountants CICA Handbook Section 1000** معيار "مفاهيم البيان المالي" **Financial Statement Concepts**، والذي يعرف الأصول بأنها: موارد اقتصادية تسيطر عليها المنشاة نتيجة لإجراءات أو إحداث سابقة وربما يتحصل منها منافع اقتصادية مستقبلية.[21]

وفي عام 1993 عرفت جمعية المحاسبين في نيوزلندا في بيان إعداد التقارير المالية ذات الهدف العام ***Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting***، الأصول بأنها: موارد اقتصادية تسيطر عليها المنشاة نتيجة لإجراءات أو إحداث سابقة، وربما يتحصل منها منافع اقتصادية مستقبلية.[22]

وفي عام 1994م، صدر بيان مفاهيم المحاسبة رقم **SAS 4** الاسترالي ***Statement of Accounting Concepts*** "التعريف والاعتراف بعناصر البيانات المالية" ***Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements***، (والذي يمثل جزءاً من الإطار ألمفاهيمي لإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام في القطاع العام والخاص في استراليا). ويُعرف هذا البيان الأصول بأنها: منافع اقتصادية مستقبلية تسيطر عليها المنشاة نتيجة لإجراءات أو إحداث أخرى سابقة. كما يُعرف السيطرة على الأصل بأنها: تعني قدرة المنشاة على الاستفادة من الأصل في السعي وراء أهداف المنشاة ومنع أو تنظيم وصول الآخرين إلى تلك المنافع.[23]

كذلك نجد إن مجلس معايير المحاسبة في بريطانيا**Accounting Standards Board**، اصدر "بيان مبادئ إعداد التقارير المالية"**Statement of Principles For Financial Reporting** في ديسمبر عام 1999م، ويُعرف هذا البيان الأصل بأنه: حقوق أو تراخيص أخرى للمنافع الاقتصادية المستقبلية، تسيطر عليها المنشاة نتيجة لعمليات أو إحداث سابقة.[24]

4-2 تعريف الأصل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية:

يعرف معيار المحاسبة الدولي **IAS 16** "الممتلكات والمصانع والمعدات" **Property Plants and Equipment**:

- الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها أصول ملموسة:

ا- تحتفظ بتا المنشاة من اجل استخدامها في إنتاج أو تقديم البضائع والخدمات، أو بغرض الإيجار للغير أو لإغراض إدارية.

ب- من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.[25]

ويعرف معيار المحاسبة الدولي **IAS 38** "الأصول غير الملموسة" **Intangible Assets**:

- الأصل بأنه مورد:

ا- تسيطر عليه المنشاة نتيجة لإحداث سابقة.

ب- يتوقع إن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة.[26]

- الأصل غير الملموس: هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي وليس له جوهر مادي.

وقد إشترط المعيار المحاسبي الدولي **IAS 38** لتعريف الأصل غير الملموس، وجوب إن يكون الأصل غير الملموس قابلا للتحديد، وذلك لتميزه بشكل واضح عن الشهرة. ويستوفي الأصل غير الملموس معيار قابلية التحديد عندما يكون:

ا- قابلا للفصل، ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاعت المنشاة تأجيره أو بيعه أو استبداله إما بشكل منفرد أو بشكل جماعي مع العقود أو الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

ب- نشا عن اتفاقيات تعاقدية أو حقوق قانونية، بغض النظر عما إذا كانت هذه الاتفاقيات أو الحقوق قابلة للتحويل أو الفصل عن المنشاة أو عن حقوق والتزامات أخرى.[27]

وبين المعيار الدولي **IAS 38** بان المنشاة تفرض السيطرة على الأصل إذا كانت تمتلك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وتستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع الاقتصادية. وتظهر قدرة المنشاة في السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس، من خلال امتلاك الحقوق القانونية التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. ومع ذلك فان الإمكانية القانونية لفرض الامتلاك للحق ليست شرطا ضروريا للسيطرة، حيث يمكن إن تكون المنشاة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الغير ملموس بطرق أخرى. وقد

تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس الإيرادات من بيع المنتجات، أو الخدمات، أو وفورا التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة عن استخدام المشروع للأصل.[28]

2-5 تعريف الأصل وفقا للمعايير الوطنية البريطانية:

يُعرف المعيار البريطاني **U.K Financial Reporting Standard FRS 10** "الشهرة والأصول غير الملموسة" **Goodwill and Intangible Assets** الأصول غير الملموسة بأنها: أصول ثابتة غير مالية وليس لها جوهر مادي ولكنها قابلة للتحديد، تسيطر عليها المنشاة من خلال الوصاية أو الحقوق القانونية. وتنطبق متطلبات المعيار البريطاني **FRS 10** على جميع الأصول غير الملموسة، ما عدا تكاليف استكشاف وتطوير الزيت والغاز، وتكاليف البحث والتطوير، وأي أصول أخرى غير ملموسة تمت الإشارة إليها بشكل خاص في المعايير المحاسبية البريطانية الأخرى.[29]

كما يعرف المعيار البريطاني **FRS 11** "انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة" **Impairment of Fixed Assets and Goodwill** الأصول الملموسة الثابتة بأنها: الأصول التي لها جوهر مادي وتحتفظ بتا المنشاة بغرض الاستخدام في إنتاج أو تقديم البضائع أو الخدمات، أو بغرض التأجير للآخرين أو في الإغراض الإدارية، على أساس الاستمرار في نشاطات المنشاة. كما تعرف الأصول غير الملموسة بأنها: أصول ثابتة غير مالية ولا تمتلك جوهر مادي ولكنها قابلة للتحديد، ويتم السيطرة عليها من قبل المنشاة من خلال الوصاية أو الحقوق القانونية.[30]

إما المعيار البريطاني **FRS 15** "الأصول الثابتة الملموسة" **Tangible fixed Assets** فانه يُعرف الأصول الثابتة الملموسة على أنها: الأصول التي لها جوهر مادي ويتم الاحتفاظ بتا بغرض الاستخدام في إنتاج أو تقديم البضائع أو الخدمات، أو بغرض التأجير للآخرين، أو في الإغراض الإدارية، على أساس الاستمرار في أنشطة المنشاة.[31]

3- تحليل تعريف الأصل:

3-1 تحليل تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي الحالي:

من خلال تعريف الأصل في الإطار المحاسبي الدولي الحالي بأنه (مورد تسيطر علية المنشاة نتيجة لإحداث سابقة ومن المتوقع إن تنجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمنشاة)، يمكن استخلاص الأسس التي يرتكز عليها تعريف الأصل كما يلي:

1- انه مورد.
2- تسيطر عليه المنشاة.
3- ناتج عن إحداث سابقة.

4- يتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه.

3-1-1 انه مورد:

يقصد بعبارة مورد انه أصل (أو أصول) ، ويلاحظ ذلك في الفقرة رقم 16 من الإطار المحاسبي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تبين بان المركز المالي للمنشاة يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشاة، إي إن المركز المالي يتأثر بالأصول التي تسيطر عليها المنشاة، وان المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشاة وعن قدرة المنشاة في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقدرة المنشاة على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل. وكذلك نجد بان المعلومات المتعلقة بأداء المنشاة وبشكل خاص ربحية المنشاة، (وكذلك المعلومات المتعلقة بالتغيرات في الأداء)، تعتبر ضرورية من اجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحتمل إن تسيطر عليها المنشاة في المستقبل، ومفيدة في التنبؤ بطاقة المنشاة على توليد تدفقات نقدية من قاعدة مواردها.[32]

ومن المعروف إن خاصية توليد النقد تتميز بتا الأصول وليست الالتزامات، بل انه يتم مواجهة الالتزامات التي تتحملها المنشاة في اغلب الأحيان إما من خلال التدفقات النقدية التي تتولد عن الأصول (الموارد)، أو باستخدام احد الأصول في تسديد الالتزام. وقد تكون الأصول لها شكل مادي (أصول ملموسة)، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، ورغم ذلك فان الوجود المادي لا يعتبر جوهريا لوجود الأصل، فقد تكون الأصول غير مادية (أصول غير ملموسة) مثل براءات الاختراع، وحقوق النشر، والتي يتم التعامل معها كأصول وذلك إذا كان من المتوقع إن تتدفق عنها منافع اقتصادية وكان المشروع يسيطر عليها.[33]

3-1-2 السيطرة:

في العادة تنشا أصول المنشاة نتيجة لعمليات أو إحداث أخرى تمت في الماضي، هذه العمليات أو الإحداث تؤدي إلى امتلاك المنشاة للحقوق القانونية لتلك الأصول، ومن ثم تعطي المنشاة القدرة على السيطرة على تلك الأصول، مثل (الشراء، أو الإنتاج، أو الحقوق القانونية المترتبة على المدينين، أو الممتلكات التي قد ترد إلى المنشاة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق، أو الاكتشاف للثروات المعدنية). إلا انه لتقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل، فانه يجب إن يعطى الانتباه إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية وليس فقط لشكله القانوني. فنجد انه على سبيل المثال، العقار المشغول بعقد إيجار تمويلي يعتبر

أصلا للمنشاة، وذلك إذا كانت المنشاة تسيطر على المنافع التي من المتوقع إن تتدفق عليه.[34]

كما يستدل على وجود السيطرة، وذلك إذا دخلت المنشاة في ترتيب يشمل معاملة أو سلسلة من المعاملات ذات العلاقة لا تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار، ولكن تنقل حقا باستخدام أصل (على سبيل المثال بند ممتلكات أو مصانع أو معدات) مقابل دفعة أو سلسلة دفعات. حيث وضح التفسير الدولي **IFRIC Interpretation 4** الصادر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار" **Determining whether an Arrangement contains a Lease**، بأنه يتم نقل الحق في استخدام الأصل، إذا كان الترتيب ينقل للمشتري (المستأجر) الحق في السيطرة على استخدام الأصل، وذلك إذا تم تلبية إي شرط من الشروط التالية:

ا- إذا كان للمشتري القدرة على (أو الحق في) تشغيل الأصل، أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالأسلوب الذي يحدده، بحيث يحصل (أو يتحكم) على مقدار أكثر من عادي، من الإنتاج أو من المنافع الأخرى للأصل.

ب- إذا كان للمشتري القدرة أو الحق في السيطرة الفعلية على الأصل، بحيث يحصل أو يتحكم على مقدار أكثر من عادي من الإنتاج أو المنافع الأخرى للأصل.

ج- إذا دلت الحقائق والظروف على انه من المستبعد إن طرفاً واحدا أو أكثر باستثناء المشتري، سيأخذ مقداراً أكثر من عادي، من الإنتاج أو المنافع الأخرى التي سيتم إنتاجها أو توليدها من قبل الأصل إثناء فترة الترتيب.[35]

فإذا كانت المنشاة قادرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، فان المنشاة تعتبر بأنها تمتلك حق الاستعمال لذلك الأصل، لأنها تسيطر على الوصول إلى المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من الأصل. وقد وضحت ذلك بشكل صريح، الفقرة رقم 35 من أسس الاستنتاجات للتفسير **IFRIC Interpretation 4**، والتي تنصص على إن (المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل، يمتلك القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناء على ذلك للمشتري حق الاستعمال لأنه يسيطر على الوصول إلى المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من الأصل.[36]

3-1-3 الإحداث السابقة:

من خلال الشرح للسيطرة، تطرقنا لبعض إشكال الإحداث السابقة التي من خلالها تتولد قدرة المنشاة على السيطرة على الأصل، والاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الناجمة عنة، وتتمثل الإحداث السابقة في العمليات والإجراءات التي تمت في الماضي والتي نتج عنها امتلاك الأصل والاعتراف بت في الميزانية. وفيما يلي أمثلة عن العمليات والإجراءات التي تنتج عنها الأصول:

1- الشراء سواءً بشكل منفصل (بما في ذلك المخزون)، أو من خلال اندماج الإعمال (بما في ذلك الشهرة الناتجة عن اندماج الإعمال).
2- البناء أو الإنتاج أو التوليد الداخلي.
3- التطوير.
4- الاستثمارات.
5- نشاطات الاستكشاف والتقييم.
6- الحقوق القانونية الناتجة عن (عقود الإنشاء، المبيعات، وعقود الإيجار التمويلية).

وتحدد المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأصول، العمليات و الإجراءات الخاصة بتلك الأصول، والتي يجب إن تتم من اجل امتلاك الأصل والاعتراف بت في الميزانية العمومية.

4-1-3 توقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية:

يشير المصطلح متوقع إلى نسبة عدم التأكد لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستنجم عن الأصل، بعبارة أخرى، عدم التأكد من صافي التدفقات النقدية المستقبلية التي ستنجم عن الأصل. ونرى بان المصطلح متوقع لا يدل على تحديد معين لاحتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية، والتي يمكن إن تكون مفيدة في ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الإطراف المعنية. وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل، في إمكانيته في المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المنشاة. ويمكن إن تكون تلك الإمكانية إنتاجية، إي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمنشاة، كما يمكن إن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يعادلها، أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج. وعادة ما تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل إلى المنشاة بعدة طرق، على سبيل المثال:

ا- إن يُستخدم الأصل منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشاة.
ب- إن يستبدل مع أصول أخرى.

ج- إن يستخدم لسداد التزام.

د- إن يوزع على مالكي المنشاة.[37]

3-2 مقارنة بين تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي الحالي والأطر والمعايير المحاسبية الدولية والوطنية:

بناءً على الأسس المستخرجة من تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي، سنقوم بعقد مقارنة فيما بينه وبين بعض الأطر المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والبريطانية، وذلك بقصد تحديد مدى التوافق والاختلاف فيما بينها وبينه، والذي سيوضح مدى الاختلافات في تعريف الأصل.

3-2-1 كونه مورداً:

كل من الإطار المحاسبي الكندي **CICA Handbook Section 1000** والإطار النيوزلندي ***Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting*** ومعيار المحاسبة الدولي **IAS 38** الأصول غير الملموسة تُعرف الأصل (الأصول) بأنه مورد بينما بقية الأطر والمعايير محل الدراسة لم يشيروا إلى ذلك، وكما اشرنا سابقا بان المورد ما هو إلا أصل، لذلك نجد إن بعض المعايير تعرفه بأنه أصل بدلا عن مورد حيث إن معيار المحاسبة الدولي **IAS 16** يعرف الممتلكات والمصانع والمعدات بأنها أصول ملموسة، ويُعرف المعياران البريطانيان **FRS 10** و**FRS 11** الأصول غير الملموسة بأنها أصول ثابتة غير مالية وليس لها جوهر مادي ولكنها قابلة للتحديد، وأيضا يُعرف المعياران البريطانيان **FRS 11** و **FRS 15** الأصول الثابتة الملموسة بأنها الأصول التي لها جوهر مادي.

بينما نجد إن هناك اطر محاسبية عند تعريفها للأصل لم تعرفه بأنه مورد أو بأنه أصل، إي أنها لا تعتبر إن المبالغ المرسلة في الميزانية العمومية قيمة للأصل، وإنما تعتبر تلك المبالغ بأنها قيمة منافع اقتصادية مستقبلية، حيث نجد الإطاران المحاسبيان الاسترالي **SAS 4** والأمريكي **FASB Concepts No. 6**، يُعرفان الأصل بأنه منافع اقتصادية مستقبلية.

كما نجد إن الإطار المحاسبي البريطاني بيان مبادئ إعداد التقارير المالية، يُعرف الأصل بأنه حقوق أو تراخيص أخرى للمنافع الاقتصادية المستقبلية. أي إن المبالغ المرسلة للأصل في الميزانية العمومية إنما تمثل قيمة حقوق أو تراخيص تمتلكها المنشاة وتعترف بتا في ميزانيتها العمومية. ويمكن تلخيص المسميات التي أعطيت للأصل كما يلي:

1- انه مورد.

2- انه أصل.

3- انه منافع إقتصادية مستقبلية.

4- انه حقوق أو تراخيص أخرى.

2-2-3 السيطرة:

جميع الأطر والمعايير المحاسبية عند تعريفها للأصل، تتفق مع الإطار المحاسبي الدولي في ضرورة إن تسيطر المنشاة على الأصل، (باستثناء المعايير المتعلقة بالأصول الثابتة الملموسة)، ولكن بعض الأطر أو المعايير قدمت تعريف للمعنى المقصود من السيطرة. حيث نجد إن الإطار المحاسبي الاسترالي **SAS 4** يُعرف السيطرة على الأصل بأنها تعني قدرة المنشاة على الاستفادة من الأصل في السعي وراء أهداف المنشاة، ومنع أو تنظيم وصول الآخرين إلى تلك المنافع. كما يعتبر إطار المحاسبة الأمريكي بان السيطرة محتملة وليست مؤكدة وذلك لان المنافع الاقتصادية المستقبلية هي أيضا من المحتمل الحصول عليها. ويرى معيار المحاسبة الدولي **IAS 38** "الأصول غير الملموسة"، بان المنشاة تفرض السيطرة على الأصل، إذا كانت تمتلك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وإذا كانت تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع الاقتصادية. كما وضح بان قدرة المنشاة في السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس تظهر من خلال امتلاك الحقوق القانونية التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة. ومع ذلك فان الإمكانية القانونية لفرض الامتلاك للحق ليست شرطا ضروريا للسيطرة، حيث يمكن إن تكون المنشاة قادرة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الغير ملموس بطرق أخرى. كما حدد المعيار البريطاني **FRS 10** "الشهرة والأصول غير الملموسة" بان سيطرة المنشاة على الأصل تنتج من خلال الوصاية أو الحقوق القانونية.

ويمكن تلخيص السيطرة على الأصل، في امتلاك المنشاة:

1- حقوق قانونية في امتلاك الأصل.

2- عقود إيجار.

3- ترتيبات (مثل حقوق الاستخدام، أو العقود، أو التراخيص).

4- أصول الصناعات الاستخراجية (المعادن والزيت والغاز):

4-1 تمهيد:

تتفاوت الممارسات المتبعة حاليا في الشركات العاملة في الصناعات الاستخراجية في عرض ووصف الأصول المعدنية، ويوضح المسح الذي قامت بت شركة **KPMG** والذي أطلق عليه ***"Global Mining Reporting Survey* 2006"** في الفقرة (2.4.4 الإفصاح عن نفقات التطوير)، انه يبدو جليا من خلال النتائج التي تم التوصل إليها، إن الشركات تستخدم تسميات مختلفة في الميزانية العمومية أو مرفقاتها وذلك لوصف أصولها المعدنية. وتتمثل تسميات الأصول المعدنية في (الحقوق المعدنية، التراخيص المعدنية، المصالح المعدنية، تطوير المعادن، الممتلكات المعدنية، المعدات والتسهيلات المعدنية، المعدات والتجهيزات، الأراضي، التجهيزات المتنقلة، الأصول المعاد إصلاحها، المصاهر والمصافي.[38]

إما في صناعة الزيت والغاز فان المعيار **FASB 19** الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة**(FASB) Financial Accounting Standards Board** ، يوضح بان نشاطات إنتاج الزيت والغاز تتضمن أنواع خاصة من الأصول تعرف كما يلي:[39]

1- المنافع المعدنية في العقود: **Mineral interests in properties***، وعادة ما يطلق عليها تسمية العقود (**Properties**)، وتصنف هذه العقود إلى:

ا- عقود غير مؤكدة. **Unproved Properties**

ب- عقود مؤكدة. Proved Properties

2- الآبار والمعدات والتجهيزات المرتبطة بالآبار.

Wells and related Equipment and Facilities.

3- المعدات والتسهيلات المساعدة المستخدمة في نشاطات إنتاج الزيت والغاز.

Support Equipment and Facilities used in Oil and Gas Producing Activities

4- الآبار الغير مكتملة والمعدات والتجهيزات:

Uncompleted Wells, Equipment, and Facilities

هذه الاختلافات في أنواع الأصول توضح الاختلاف في الآراء عند اختيار الوحدة المحاسبية. ومن الواضح أيضا بأنه توجد فلسفات مختلفة فيما إذا كان الأصل يجب إن يُعرف من خلال نتيجة النشاط (الاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز التي يتم اكتشافها)، أو من خلال النشاط نفسه (نشاط استكشافي، نشاط تقييم، نشاط تطوير)، أو من خلال طبيعة التكلفة

المتكبدة.[40]

وفي عام 1998م ناشات المنظمة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية ***International Accounting Standards Committee (IASC)*** لجنة توجيهية، للقيام بالعمل المبدئي الخاص بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية في المنشات العاملة في الأنشطة الاستخراجية (المعادن أو الزيت والغاز). وفي عام 2000 أصدرت هذه اللجنة ورقة مواضيع والتي أطلق عليها فيما بعد ***Extractive Industries The 2000 Issues Paper***، والتي أشارت عند تعريفها للأصول في الصناعات الاستخراجية، بأنه من غير المحتمل وضع قائمة بشكل نهائي تشتمل على جميع الأصول التي تسيطر عليها الشركات العاملة في الصناعات الإستخراجية، وذلك لان هذه المنشات تعتبر منظمات ذات تركيبة معقدة، كونها منظمات تستخدم وتطور مدى واسع من التقنيات. ومع ذلك فقد أشارت ورقة المواضع، بان هناك أنواع من الأصول يحتمل إن تسيطر عليها الشركات العاملة في الصناعات الاستخراجية، وتتمثل هذا الأصول في ما يلي:

1- في حقوق استكشاف أو تطوير أو إنتاج المعادن وفي حقوق استلام الإتاوات.
2- في العقود التي تحتوي ملكيتها أو من المحتمل إن تحتوي على احتياطيات معدنية.
3- المعرفة الناجمة عن نشاطات الاستكشاف أو النشاطات المشابهة والبحث والتطوير بقصد تحسين التكنولوجيا المتوفرة.
4- الأصول التي تم شراؤها والقابلة للتحديد بشكل منفرد، مثل المضخات وخطوط السحب.
5- الأصول التي ناشاتها المنشاة بنفسها والقابلة للتحديد بشكل منفرد، مثل وحدات المعالجة أو الآبار.
6- الأصول التي تمثل تكلفة تراخيص الاستخدام للاحتياطيات المعدنية المعروفة.[41]

إلا انه في يوليو عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتأجيل المشروع وأعلن بأنه سيعيد البدء في المشروع فقط عندما يسمح وقت جدول الإعمال بذلك. وبالرغم من إن المجلس أدرك أهمية المحاسبة للأنشطة الاستخراجية بشكل عام فقد قرر في سبتمبر عام 2002م انه ليس من المجدي إكمال التحليل المفصل المطلوب لهذا المشروع، وقرر الحصول على مدخلان مناسبة من المشاركين، والقيام بالعملية الضرورية العادية للمجلس في حينه لتنفيذ التغيرات قبل إن تتبنى العديد من المنشات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2005م.[42] لذلك قام مجلس معايير المحاسبة

الدولية في يناير 2004م بنشر اقتراحاته في مسودة العرض رقم **ED 6** والتي أطلق عليها "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية". ثم بعد ذلك في ديسمبر عام 2004م قام بإصدار المعيار الدولي **IFRS 6** "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية" ***Exploration for and Evaluation of Mineral***، ويُعرف المعيار **IFRS 6** أصول الاستكشاف والتقييم بأنها: مصروفات الاستكشاف والتقييم المُعترف بتا كأصول حسب السياسة المحاسبية للمنشاة.[43] وفي ابريل عام 2004م وافق مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على مشروع بحث يقوم بت موظفون من واضعي المعايير الوطنية من كل من استراليا، وكندا، والنرويج، وجنوب إفريقيا، يتناول محاسبة الأنشطة الاستخراجية بشكل عام. ويساعد فريق مشروع البحث هيئة استشارية تشمل أعضاء من الصناعة (الزيت والغاز والمعادن)، وشركات المحاسبة، والمستخدمين، وواضعي أنظمة الأوراق المالية في مختلف إرجاء العالم.[44]

وكما اشرنا سابقا بأنه توجد اختلافات في أنواع الأصول الموصوفة، وأيضا توجد فلسفات مختلفة حول ما إذا كان الأصل يجب إن يتم تعريفة إما من خلال نتيجة النشاط، أو من خلال النشاط نفسه، أو من خلال طبيعة التكلفة المتكبدة. وهنا نجد إن الفريق المكلف بمشروع بحث الصناعات الاستخراجية **Extractive Activities research project** أشار في ورقة جدول الإعمال **(Agenda Paper 10D)** التي أطلق عليها "أصول الاحتياطيات والموارد –تطبيق تعريف الأصل وبند الاعتراف" **Reserves and resources assets – applying the asset definition and recognition criteria**، بأنه يفضل محاسبة المعادن أو الزيت والغاز المكتشف كأصل، وذلك لان هذه المعادن أو الزيت والغاز، هي حصيلة نشاطات الاستكشاف والتقييم الناجحة، وفيها تتجسد المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع إن تتدفق إلى المنشاة.[45] كما تتخذ ورقة الإعمال هذه موقفا بان الأصول الأساسية في الشركات المعدنية أو شركات الزيت والغاز إنما هي الاحتياطيات والموارد لتلك الشركات. ويجب إن تعطى تصنيفات مختلفة لتلك الاحتياطيات والموارد، والتي تعكس درجة عدم التأكد لتلك الاحتياطيات والموارد.[46]

ويتمثل السؤال الرئيس في: هل تعريف الاحتياطيات والموارد يتلاءم مع تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي؟. قبل الإجابة على هذا السؤال سوف نتطرق للتعريفات التي وضعت للاحتياطيات والموارد من قبل الهيئات والمنظمات المالية والهندسية المتخصصة في الزيت والغاز والمعادن.

4-2- تعريفات الاحتياطيات والموارد:

تعتبر الاحتياطيات والموارد بأنها الأصول الأكثر أهمية أو من بين الأصول الأكثر أهمية لمعظم الشركات العاملة في نشاطات الاستخراج. ويتطلب تحديد الحالة المالية أو أداء المنشاة العاملة في الصناعات الاستخراجية، من اجل اتخاذ قرارات اقتصادية، فهم للاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز الخاصة بالمنشاة، والتي تعتبر سبب للتدفقات المالية المستقبلية.

ويعتبر الغرض الأساسي من تعريفات الاحتياطيات والموارد، توصيل المعلومات عن كمية المعادن أو الزيت والغاز التي يقدر إن توجد في المنجم أو في المكمن والتي قد تكون قابلة للاستخراج، إلا إن تحديد تعريفات للاحتياطيات والموارد والتي يجب إن تطبق في إعداد التقارير المالية لنشاطات استخراج المعادن والزيت والغاز ليست بسيطة، بسبب انه لا يوجد تعريف وحيد مقبول بشكل عام للاحتياطيات والموارد بحيث يطبق على كلا من المعادن والزيت والغاز.

ويلاحظ بان معظم تعريفات الاحتياطيات والموارد تشترك في نفس التسميات والمفاهيم الأساسية، وفيما يلي توضيح لذلك:

1- تشير الاحتياطيات بشكل عام إلى كمية المعادن أو الزيت والغاز التي يقدر بأنها قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي من الأرض. بمعنى أخر، الكميات الاحتياطية هي تقدير للإنتاج المستقبلي الكلي للمعادن أو الزيت أو الغاز.

2- تشير الموارد بشكل عام إلى كمية المعادن أو الزيت والغاز التي اكتشفت ولكنها ليست كفئة ليتم تصنيفها كاحتياطيات. وهذا ربما يكون بسبب:

ا- أعمال الحفر والتحليل والتخطيط الذي تم إجراؤها لتوضيح إذا ما كانت المعادن أو الزيت والغاز قابلة للاستخراج بشكل تجاري غير كافية.

ب- من غير المتوقع إن تكون المعادن أو الزيت والغاز قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي وفقا للظروف الاقتصادية الحالية، ولكن توجد توقعات محتملة بان تتغير تلك الظروف الاقتصادية وتسمح باستخراج اقتصادي نهائي.

ج- يتوقف تطوير وإنتاج المنجم المعدني أو حقل الزيت والغاز على عوامل أخرى والتي ربما تعيق تطوير المنطقة في حينه، كمثل الحاجة إلى تطوير سوق للإنتاج أو بسبب الاستجابة للمخاوف البيئية.

3- تصنف الاحتياطيات والموارد بشكل عام إلى أجزاء فرعية وفقا لمستوى الثقة المرتبطة بالتقييم

للكميات الاحتياطية أو المورد.[47]

وفيما يلي أهم التعريفات للاحتياطيات والموارد، الصادرة من قبل الهيئات والمنظمات المتخصصة في الصناعات البترولية، وبعض الجهات التشريعية المالية والدولية:

1-2-4 (WPC-SPE):

في مارس 1997م قام كلٌ من مؤتمر البترول العالمي **World Petroleum Congress (WPC)**، جمعية مهندسين البترول **Society of Petroleum Engineers (SPE)**، بإصدار تعريفات لاحتياطيات البترول من خلال هيئة مشتركة من كلتا المنظمتين والتي أطلق عليها ***Petroleum Reserves Definitions WPC-SPE***، وتعرف كلا المنظمتين (WPC-SPE) الاحتياطيات كما يلي:

الاحتياطيات *Reserves*:

هي تلك الكميات البترولية والتي يتوقع إن تستخرج بشكل اقتصادي من تجمعات معروفة. وتتضمن جميع تقديرات الاحتياطي بعض درجات عدم التأكد، وتعتمد درجة عدم التأكد بصورة رئيسية، على مستوى الثقة في البيانات الجيولوجية والهندسية المتوفرة في وقت إجراء التقدير والتفسير لهذه البيانات.

الاحتياطيات المؤكدة *Proved Reserves*:

هي تلك الكميات البترولية والتي يمكن تقديرها من خلال تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية بدرجة معقولة من التأكيد، أنها قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي من مكامن معروفة ووفقا للظروف الاقتصادية السائدة، والطرق التشغيلية، والتشريعات الحكومية. وتصنف الاحتياطيات المؤكدة إلى احتياطيات مطورة وغير مطورة. فإذا استخدمت الطرق التجديدية "**Deterministic Methods**"، فانه يقصد بالمصطلح "درجة معقولة من التأكد"، إن تظهر درجة عالية من الثقة بان الكميات سوف تستخرج. إما إذا استخدمت الطرق الاحتمالية **Probabilistic Methods**، فانه لكي يصنف الاحتياطي بأنه مؤكد، يجب إن تكون نسبة الاحتمال على الأقل 90٪ بان الكميات التي ستستخرج فعلا سوف تساوي أو ستزيد عن الكمية المقدرة.

الاحتياطيات غير المؤكدة *Unproved Reserves*:

هي تلك الاحتياطيات والتي بناءً على البيانات الجيولوجية والهندسية تعتبر مشابهة لتلك المستخدمة في تقدير الاحتياطيات المؤكدة، ولكن درجة عدم التأكد من الناحية التقنية أو

التعاقدية أو الاقتصادية أو القانونية تمنع تلك الاحتياطيات من إن تصنف كاحتياطيات مؤكدة. ويمكن إن تصنف الاحتياطيات غير المؤكدة إلى احتياطيات محتملة واحتياطيات ممكنة.

ا- الاحتياطيات المحتملة ***Probable Reserves***: هي تلك الاحتياطيات غير المؤكدة، والتي يتضح من خلال تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية بان استخراجها سيكون أكثر احتمالا من كونها غير قابلة للاستخراج. وفي هذا السياق عند استخدام الطرق الاحتمالية، يجب إن تكون نسبة الاحتمال على الأقل 50٪ بان الكميات التي ستستخرج فعلا، ستساوي أو ستزيد على مجموع تقدير الاحتياطيات المؤكدة زائد الاحتياطيات المحتملة.

ب_ الاحتياطيات الممكنة: هي تلك الاحتياطيات غير المؤكدة، والتي يتضح من خلال تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية بان احتمال استخراجها اقل من الاحتياطيات المحتملة. وفي هذا السياق عند استخدام الطرق الاحتمالية، يجب إن تكون نسبة الإحتمال على الأقل 10٪ بان الكميات التي ستستخرج فعلا، ستساوي أو ستزيد على مجموع تقدير الاحتياطيات المؤكدة زائد الاحتياطيات المحتملة زائد الاحتياطيات الممكنة.[48]

2-2-4 (Rule 4-1o):

فيما يتعلق بإغراض المحاسبة وإعداد التقارير المالية في نشاطات إنتاج الزيت والغاز وفقا لقوانين البورصة الفدرالية وتامين وحماية الطاقة، قدمت القاعدة **Rule 4-10** الصادرة عن هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية تعريفات للاحتياطيات كما يلي:[49]

احتياطيات الزيت والغاز المؤكدة ***Proved Oil and Gas Reserves:***

هي تلك الكميات المقدرة من الزيت الخام والغاز الطبيعي والغاز المسال، التي أظهرت البيانات الجيولوجية والهندسية بدرجة معقولة من التأكيد، إمكانية استخراجها في السنوات القادمة من مكامن معروفة، في ظل الشروط الاقتصادية والتشغيلية القائمة (إي الأسعار والتكاليف كما في تاريخ إجراء التقديرات). ويتضمن عامل الأسعار الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار الحالية فقط من خلال الاتفاقيات التعاقدية، لكن ليس على أساس زيادات وفقا للظروف المستقبلية. ويعتبر المكمن بأنه مؤكد إذا تم تدعيم الإنتاجية الاقتصادية بالإنتاج الحالي، أو باختبارات المكامن الجازمة.

وتصنف هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية الاحتياطيات المؤكدة وفقا للقاعدة **Rule 4-10** كما يلي:[50]

ا- احتياطيات الزيت والغاز المؤكدة المطورة *Proved Developed Oil and Gas Reserves*:

هي تلك الاحتياطيات التي يتوقع استخراجها من خلال الآبار الموجودة وبالتجهيزات وطرق التشغيل الموجودة. إضافة إلى ذلك يجب تضمين الزيت والغاز المتوقع الحصول عليه من خلال تطبيق تقنيات ضخ السوائل، أو تقنيات الاستخراج المحسن الأخرى، لزيادة القوى الطبيعية واليات الاستخراج الأولي كاحتياطيات مطورة مؤكدة، وذلك فقط بعد الاختبار من خلال مشروع تجريبي، أو بعد إن يؤكد تشغيل برنامج مركب من خلال تجاوب الإنتاج، بأنة سوف يتم الاستخراج الإضافي.

ب- الاحتياطيات المؤكدة غير المطورة *Proved Undeveloped Reserves*:

هي تلك الاحتياطيات التي يتوقع إن تستخرج من أبار جديدة على مساحات غير محفورة، أو من أبار موجودة حيث تتطلب نفقات كبيرة نسبيا لإعادة إتمامها، ويجب إن تكون الاحتياطيات على المساحات غير المحفورة محدودة بوحدات الحفر المقابلة للوحدات المنتجة التي تمثل بشكل معقول بعض التأكيد عندما تحفر.

3-2-4 (Guide 7):

يقدم الدليل رقم **Guide 7** من الإرشادات الصناعية الصادرة عن هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية والخاص بعمليات استخراج المعادن التعريفات التالي للاحتياطيات: [51]

الاحتياطي Reserve:

هو ذلك الجزء من المكمن المعدني الذي يمكن إن يستخرج أو ينتج بشكل اقتصادي وقانوني في وقت تحديد الاحتياطي.

ويصنف هذا الدليل الاحتياطيات إلى:

1- الاحتياطيات (المقاسة) المؤكدة Proven (Measured) Reserves هي:

ا- الاحتياطيات التي تحسب كمياتها من إبعاد واضحة في الصخور البارزة على سطح الأرض،

أو المناجم، أو إعمال الحفريات أو الثقوب. وتحتسب درجة ونوعية الخام في تلك الاحتياطيات من خلال نتائج عينات الاختبار التفصيلة.

ب- الاحتياطيات التي مواقع فحصها واخذ عيناتها وقياسها وخصائصها الجيولوجية واضحة جيدا بحيث إن حجم وشكل وعمق والمحتوى المعدني للاحتياطيات معروف.

2- الاحتياطيات (المبينة) المحتملة *Probable (Indicated) Reserves*:

هي تلك الاحتياطيات التي تحسب كمياتها ودرجتها ونوعيتها من المعلومات المشابهة لتلك التي تستخدم في قياس الاحتياطيات المؤكدة. ولكن مواقع فحصها واخذ عيناتها وقياسها تتباعد بشكل غير ملائم. إلا إن درجة تأكدها بالرغم من أنها اقل من تلك التي تم قياسها للاحتياطيات المؤكدة مرتفعة بما فيه الكفاية لتفترض الاستمرار بين النقاط الخاضعة للمراقبة.

4-2-4 (The JORC Code):

أيضا نجد إن التشريع الاسترالي لإعداد التقارير عن الموارد المعدنية واحتياطيات الخامات ***The Australasian Code for Reporting of Mineral Resources and Ore Reserves (the 'JORC Code' or 'the Code')***، والذي تم إعداده من قبل هيئة الاحتياطيات المعدنية المشتركة للمعهد الاسترالي للمناجم والتعدين، والمعهد الاسترالي لعلماء الجيولوجيا ومجلس المعادن الاسترالي **the Joint Ore Reserves Committee of The Australasian Institute of Mining and Metallurgy, Australian Institute of Geoscientists and Minerals Council of Australia (JORC)** عرف الموارد والاحتياطيات كما يلي:

المورد المعدني *Mineral Resource*:

هو تركيز أو ظهور مادي لمنفعة اقتصادية جوهرية في أو على القشرة الأرضية، بالشكل والنوعية والكمية التي توجد توقعات محتملة لاستخراج اقتصادي نهائي. كما إن موقع المورد المعدني وكمية درجة الخام والخصائص الجيولوجية واستمرارية المورد المعدني معروفة أو مقدرة أو مفسرة من خلال الدليل والمعرفة الجيولوجية المحددة. ويقسم المورد المعدني إلى أقسام فرعية ترتب بحسب ارتفاع الثقة الجيولوجية إلى مستنتجة ومبينة ومقاسه.[52]

احتياطي الخامات *Ore Reserve*:

هو ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من المورد المعدني المقاس أو المبين. ويتضمن التخفيف للمواد والتخصيص للخسائر التي قد تظهر عند استخراج المادة.

وقد تم إجراء التقييمات المناسبة والتي قد تتضمن دراسة الجدوى، وتتضمن الأخذ بعين الاعتبار التكييف للعوامل المعدنية والاقتصادية والتسويقية والقانونية والبيئية والاجتماعية والحكومية. كما يبين هذا التقييم في تاريخ الإعلان عنه بان الاستخراج مبرر بشكل معقول. وتقسم الاحتياطيات المعدنية بحسب ترتيب مستوى الثقة بتا إلى احتياطيات معدنية محتملة واحتياطيات معدنية مؤكدة.

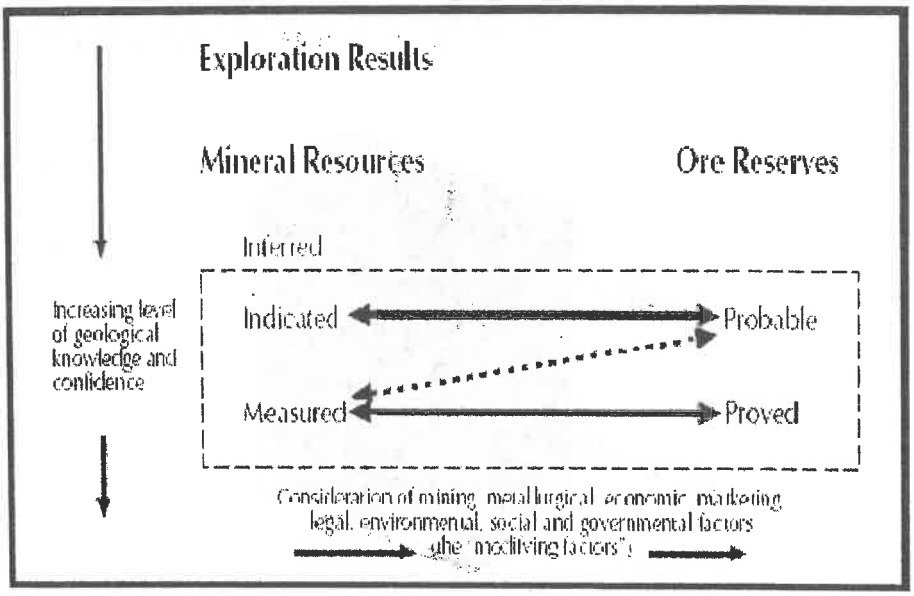
ا- احتياطي الخامات المحتملة Probable Ore Reserve:

هو ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من مورد معدني مبين وفي بعض الحالات من مورد معدني مقاس.

ب- احتياطي الخامات المؤكدة Proved Ore Reserve:

هو ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من مورد معدني مقاس.[53]

ويوضح الشكل التالي تصنيف الاحتياطيات وفقا لـ: **JORC Code**:[54]



شكل رقم (1) العلاقة العامة بين النتائج الاستكشافية والموارد المعدنية واحتياطيات الخامات.

4-2-5 (UNFC):

في عام 2004 أصدرت منظمة الأمم المتحدة إطار تصنيف الطاقة الاحفورية والموارد

المعدنية(UNFC) **The United Nations Framework Classification**، والذي يضع تصنيفات لكل من الطاقة والموارد المعدنية، ويعتبر برنامج قابل للتطبيق على مستوى العالم لتصنيف وتقييم الطاقة والاحتياطيات والموارد المعدنية، وتحدد المبادئ الأساسية لهذا الإطار ما يلي: [55]

إجمالي الموارد الأولية *Total Initial Resources*:

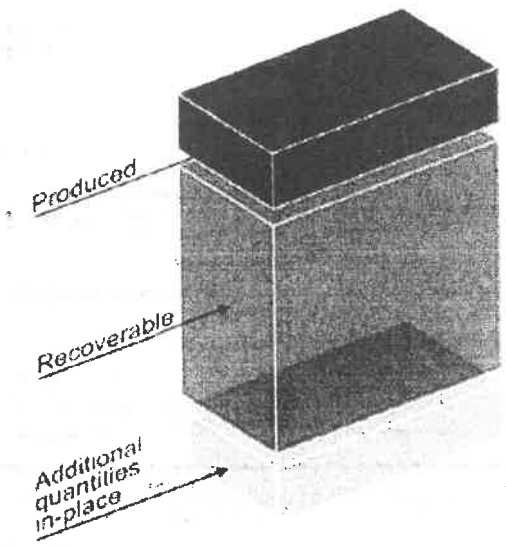
يتم وصف الموارد الإجمالية للطاقة والموارد المعدنية والتي تتكون بشكل طبيعي كما يلي:

1- الكميات المنتجة **Produced quantities**.

2- الكميات المتبقية القابلة للاستخراج **Remaining recoverable quantities**.

3- الكميات الإضافية المتبقية في أماكن تواجدها والغير قابلة للاستخراج **Additional quantities remaining in-place**

ويركز إطار تصنيف الأمم المتحدة على الكميات المتبقية القابلة للاستخراج. ويوضح الشكل التالي الموارد الكلية الأولية المتواجدة في أماكنها: [56]



شكل رقم (2) إجمالي الموارد المتواجدة بشكل أولي في مواقعها.

ويعرف إطار تصنيف الأمم المتحدة الاحتياطيات المعدنية والبترولية كما يلي :

الاحتياطيات المعدنية المؤكدة *Proved mineral reserves*:

هي ذلك الجزء القابل للتنقيب بشكل اقتصادي من الكميات القابلة للاستخراج المحدد من خلال دراسة الجدوى أو من خلال نشاط تنقيب حقيقي في مناطق استكشافية مفصلة (الكمية المقاصة القابلة للاستخراج).[57]

احتياطيات البترول المؤكدة *Proved petroleum reserves*:[58]

الاحتياطيات المؤكدة *Proved reserves*:

هي كميات البترول التي يمكن إن تقدر بدرجة معقولة من التأكيد بأنها قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي من خلال تحليل البيانات الجيولوجية والهندسية من تجمعات معروفة، وذلك وفقا للشروط الاقتصادية، وطرق التشغيل، والقوانين الحكومية السائدة. ويمكن تقسيم الاحتياطيات المؤكدة إلى احتياطيات مطورة وغير مطورة، فإذا كانت الطرق المستخدمة في القياس هي **الطرق التجديدية**، فانه يقصد بمصطلح "درجة معقولة من التأكد" إن يعبر عن مستوى عالي من الثقة بان الكميات ستكون مستخرجة. إما إذا كانت الطرق المستخدمة في القياس هي **الطرق الاحتمالية**، فانه يجب إن يكون من المحتمل بنسبة 90٪ على الأقل بان الكميات التي ستستخرج فعلا سوف تساوى أو ستزيد عن التقديرات.

الاحتياطيات المؤكدة المطورة *Proved developed reserves*:

هي الكميات الاحتياطية المؤكدة التي يقدر إن تستخرج من أبار موجودة، والتي ستعالج وستصدر إلى السوق باستخدام التسهيلات والإمكانيات الموجودة.

4-2-6 (CRIRSCO):

في يوليو عام 2006 نشرت هيئة معايير إعداد التقارير الدولية للاحتياطيات المعدنية **Committee for Mineral Reserves International Reporting Standards** طبعة حول إعداد التقارير الدولية الخاصة بالتقارير العامة لنتائج استكشاف الموارد المعدنية والاحتياطيات المعدنية **(CRIRSCO) International Reporting Template for the Public Reporting of Exploration Results, Minerals Resources and Mineral Reserves.**

وتُعرف هذه الطبعة الاحتياطيات والموارد المعدنية كما يلي :

المورد المعدني *Mineral Resource*:

هو تركيز أو ظهور معدن أو خام ذو جدوى اقتصادية في أو على القشرة الأرضية بالشكل، والنوعية، والكمية التي تولد توقعات محتملة لاستخراج اقتصادي بشكل نهائي. كما إن موقع المورد المعدني وكميته ودرجته وخصائصه الجيولوجية واستمرارية المورد المعدني معروفة أو مقدرة أو مفسرة عن طريق البراهين الجيولوجية، والعينات، والمعرفة. ويقسم المورد المعدني إلى أقسام فرعية يتم ترتيبها بحسب ارتفاع مستوى الثقة الجيولوجية إلى مستنتجة ومبينة ومقاسه **(Inferred, Indicated and Measured categories)**.[59]

الاحتياطي المعدني *Mineral Reserve*:

هو ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من مورد معدني مقاس **Measured** أو مبين **Indicated**. ويتضمن التخفيف للمواد والتخصيص للخسائر التي قد تظهر عند استخراج المادة. وتتضمن إجراء التقييمات المأخوذة في دراسة الجدوى الأخذ بعين الاعتبار العوامل المعدنية والاقتصادية والتسويقية والقانونية والبيئية والاجتماعية والحكومية. على إن يوضح هذا التقييم في تاريخ الإعلان عنه بان الاستخراج مبرر بشكل معقول. وتقسم الاحتياطيات المعدنية بحسب ارتفاع مستوى الثقة بتا، إلى احتياطيات معدنية محتملة واحتياطيات معدنية مؤكدة.

الاحتياطيات المعدنية المحتملة *Probable Mineral Reserve*:

هي ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من مورد معدني مبين وفي بعض الحالات من مورد معدني مقاس.

الاحتياطيات المعدنية المؤكدة *Proved Mineral Reserve*:

هي ذلك الجزء القابل للاستخراج بشكل اقتصادي من مورد معدني مقاس.[60]

4 2 7 **Petroleum Resources Management System (PRMS)**:

أخيرا في عام 2007م صدر **نظام إدارة موارد** البترول **Petroleum Resources Management System (PRMS)**، برعاية كل من جمعية مهندسين البترول **Society of Petroleum Engineers (SPE)**، والجمعية الأمريكية لجيولوجيي البترول **American Association of Petroleum Geologists (AAPG)**، ومجلس البترول العالمي **World Petroleum Council (WPC)**، وجمعية مهندسين تقييم البترول **Society of Petroleum Evaluation Engineers (SPEE)**. ويقدم نظام إدارة موارد البترول طريقة ثابتة لتقدير كميات

البترول، وتقييم مشاريع التطوير، وعرض النتائج ضمن إطار تصنيفي شامل، يهدف إلى وضع معايير للتعريفات المتعلقة بموارد البترول وكيفية تقدير هذه الموارد. ويلاحظ بان هذه التعريفات ونظام التصنيف المرتبط بتا بشكل مشترك تستخدم ألان عالميا ضمن صناعة البترول.

ووفقا لإطار تصنيف موارد البترول، يُعرف البترول بأنه خليط يحدث بشكل طبيعي يحتوي على الهيدروكربونات في حالات غازية وسائلة وصلبة. ويقسم هذا الإطار إجمالي كميات البترول المتواجدة في المكمن إلى بترول مكتشف وبترول غير مكتشف: [61]

البترول المكتشف ***Discovered Petroleum Initially-In Place*** :

هو تلك الكمية من البترول التي يقدر بأنها محجوزة في تجمعات معروفة وذلك قبل الإنتاج. ويتمثل البترول المكتشف في:

الإنتاج ***Production*** :

هو تلك الكمية المتراكمة من البترول التي تم استخراجها في السابق.

الاحتياطيات ***Reserves*** :

هي تلك الكميات البترولية المتوقع بأنها قابلة للاستخراج بشكل تجاري من خلال تطبيق مشاريع التطوير للتراكمات المعروفة ووفقا للشروط المحددة. ويجب إن تفي الاحتياطيات بأربعة معايير: يجب إن تكون (مكتشفة، وقابلة للاستخراج، وتجارية، وباقية) في تاريخ إجراء التقييم بناءً على خطط التطوير المطبقة. ويتم تصنيف الاحتياطيات وفقا لمستوى التأكيد المرتبط بالتقديرات.

الموارد المحتملة Contingent Resources:

هي تلك الكميات البترولية المقدر بأنها قابلة للاستخراج بشكل محتمل من تراكمات معروفة، ولكن المشاريع التطبيقية لا تعتبر ناضجة بما فيه الكفاية للتطوير التجاري بسبب واحد أو أكثر من الاحتمالات. وقد تتضمن الموارد المحتملة على سبيل المثال المشاريع التي لا يوجد لها حاليا أسواق نشطة، أو عندما يعتمد الاستخراج التجاري على تقنية مازالت تحت التطوير، أو عندما يكون تقييم التراكمات غير كافي لتحديد القابلية التجارية بشكل واضح. ويتم تصنيف الموارد المحتملة وفقا لدرجة التأكيدات المرتبطة بالتقديرات.

البترول غير المكتشف *Undiscovered Petroleum Initially-In Place*:

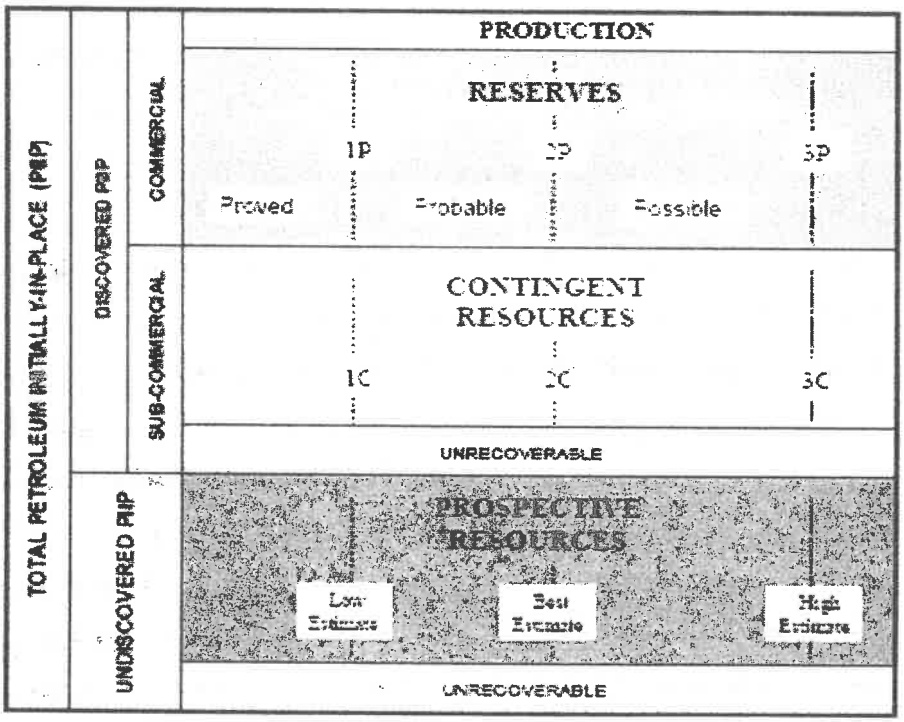
هو تلك الكميات البترولية المقدر بأنها محجوزة ضمن تجمعات لم يتم استخراجها بعد.

ويتمثل البترول غير المكتشف في:

الموارد المتوقعة ***Prospective Resources*** :

هي تلك الكميات البترولية المقدر بأنها قابلة للاستخراج بشكل محتمل من تراكمات غير مكتشفة من خلال التطبيق لخطط التطوير المستقبلية. وتمتلك الموارد المتوقعة كلا من الفرصة المرتبطة بالاستكشاف وفرصة التطوير. ويتم تقسيم الموارد المتوقعة وفقا لمستوى درجة تأكد إمكانية تقدير استخراجها وتطويرها.

ويوضح الشكل التالي إطار تصنيف الموارد **Resources Classification Framework** وفقا للنظام **SPE/WPC/AAPG/SPEE Petroleum Resources Management System**.[62]



شكل رقم (3) إطار تصنيف الموارد.

3-4 تعريفات الاحتياطيات والموارد الأكثر استخداما:

يمكن تقسيم تعريفات الاحتياطيات والموارد المعدنية المشتهرة عالميا والمستخدمة لإغراض

إعداد التقارير المالية والإغراض العامة الأخرى كما يلي :[63]

1- تعريفات الاحتياطيات والموارد المعدنية المعدة من قبل هيئة معايير إعداد التقارير الدولية للاحتياطيات المعدنية **Committee for Mineral Reserves International Reporting Standards** والذي يطلق عليه **(CRIRSCO) international Reporting Template for the Public Reporting of Exploration Results, Minerals Resources and Mineral Reserves**.

2- تعريفات الاحتياطيات والموارد الواردة في نظام إدارة موارد البترول ***Petroleum Resource Management System (PRMS)*** والتي تم إعدادها من قبل كل من **Society of Petroleum Engineers (SPE), the World Petroleum Council (WPC), the American Association of Petroleum Geologists (AAPG), and the Society of Petroleum Evaluation Engineers (SPEE)**

3- التعريفات المعدة من قبل هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية **US Securities and Exchange Commission (SEC)**، والتي تتمثل في :

ا- القاعدة **Regulation S-X, Rule 4-10**.

ب- الدليل الصناعي **SEC Industry Guide 7**.

4- نظام تصنيف الاحتياطيات والموارد المقدم من هيئة الأمم المتحدة والذي أطلق عليه **United Nations Framework Classification for Fossil Energy and Mineral Resources (UNFC)**

4-4 الاتجاه نحو تطبيق تعريفات CRIRSCO وتعريفات PRMS:

ركز فريق مشروع بحث الصناعات الاستخراجية على تعريفات الاحتياطيات والموارد المعدنية الصادرة عن **CRIRSCO**، وتعريفات الاحتياطيات والموارد البترولية الصادرة عن **PRMS**، وذلك لان تعريفات كلا الهيئتين تعتبر أنظمة تصنيف شاملة مقبولة بشكل واسع، كما أنها تمتلك مجال واسع في ما يتعلق بتغطية أنواع المعادن والزيت والغاز. حيث تعتبر طبعة **CRIRSCO** بأنها نظام تصنيف عالمي مهيمن على الاحتياطيات والموارد المعدنية، وأيضا يعتبر نظام **PRMS** بأنه نظام تصنيف عالمي مهيمن على احتياطيات وموارد الزيت والغاز، وذلك لأنه يستخدم في إدارة الموارد الداخلية من قبل المنشاة بشكل أساسي.[64]

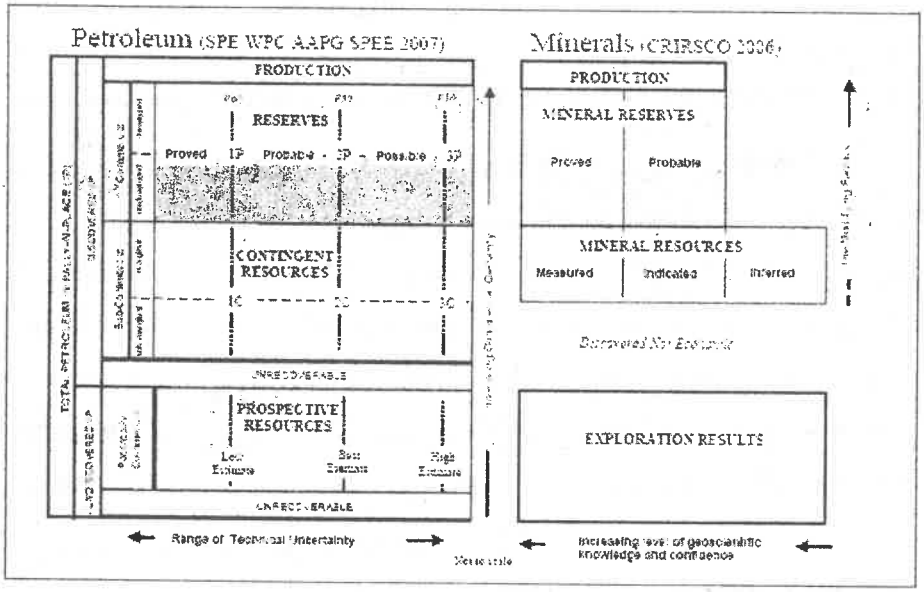
وقد طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** من كلا من **SPE/CRIRSCO** التعهد بشكل مشترك ببرنامج يهدف إلى :

أولا: مراجعة تعريفات الاحتياطيات والموارد المعدنية والزيت والغاز على أساس الصناعة (المعادن والزيت والغاز)، لتحديد المجالات التي توجد فيها احتمالات لتحقيق مستويات أفضل من المقارنة (ا) بين كلا التعريفات (ب) مع المبادئ المحاسبية.

ثانيا: مراجعة التعريفات لتحديد ما إذا كانت توجد فرص تقارب مقبولة وما إذا كانت التعديلات مناسبة للصناعة.[65]

ومن اجل تحقيق ذلك شكل كل من **SPE/CRIRSCO** مجموعة عمل أطلق عليها فريق التقارب **Convergence Team**، وقد وجد فريق التقارب بان هناك درجة عالية من التوافق في التصنيفات من حيث المنطق. وقد أوصى فريق التقارب بان طبيعة ومدى الاتفاق بين أنظمة تصنيف الاحتياطيات والموارد لكلا من تصنيفات **CRIRSCO/SPE**، يجب إن تكون موصولة بمخطط لأنظمة ومصطلحات التصنيفات، بدلا من إن تتم من خلال تعديل تعريفات الاحتياطيات والموارد بشكل مباشر، لانجاز تعريفات متقاربة للاحتياطيات والموارد تقابل صناعات الزيت والغاز.[66]

يوضح الشكل التالي خريطة تصنيفات احتياطيات المعادن والبترول المعد من قبل **PRMS/CRIRSCO**.[67]



شكل رقم (4) مقارنة أنظمة تصنيف البترول والمعادن

4-4-1 المفاهيم القابلة للمقارنة لكلا من تصنيفات PRMS/CRIRSCO:

وفقا لهذه الخريطة يمكن استنتاج المفاهيم التالية القابلة للمقارنة لكلا من تصنيفات **PRMS/CRIRSCO**:

ا- يوجد تكافئ كبير بين تصنيفات احتياطيات المعادن واحتياطيات البترول.

ب- تصنيفات الاحتياطيات المؤكدة والمحتملة في كلا أنظمة التصنيف لها نفس المستوى من الثقة في كمية المعادن أو الزيت والغاز القابلة للاستخراج.

ج- يوجد تكافئ كبير بين تصنيفات موارد المعادن والموارد المحتملة للبترول.[68]

4-4-2 تحليل تعريفات الاحتياطيات لكلا من تصنيفات PRMS/CRIRSCO:

عند تحليل تعريفات الاحتياطيات لكلا من **PRMS/CRIRSCO**، نجد إن كلا من تعريفات المنظمتين تنظر إلى الاحتياطيات بأنها تمثل كميات معادن أو زيت وغاز:

ا- مكتشفة **discovered**.

ب- متوفرة للاستخراج **available for extraction** (الكميات التي لم تستخرج بعد).

ج- قابلة للاستخراج **recoverable**.

د- اقتصادية، وهذا يعني بأنه يمكن تبرير تطوير وإنتاج المنجم أو الحقل.[69]

4-4-3 مقارنة المقصود بمصطلح اقتصادية Economic وتجاري Commercial:

تطالب طبعة **CRIRSCO** بان تكون الاحتياطيات قابلة للاستخراج اقتصاديا **"economically mineable"** بينما يوضح نظام **PRMS** بان تكون الاحتياطيات قابلة للاستخراج تجاريا **"commercially recoverable"**. حيث نجد إن كلا المفاهيم المستخدمة تبين بأنه يمكن تبرير تطوير وإنتاج المنجم أو المكمن من خلال مشروع والذي يتوقع:

ا- إن تتولد قيمة حالية صافية فعلية عند معدل خصم محدد.

ب- إن يفي بجميع عوامل أو احتمالات التعديل التي قد توجد وتؤثر على المشروع على مدى عمره الإنتاجي. ويتمثل التقييم لعوامل واحتمالات التعديل والتي تتضمن "العوامل الاقتصادية والسوقية والقانونية والبيئية والاجتماعية والحكومية"، بان تقوم المنشاة بإعداد مخططات تطوير المشروع مثل دراسات الجدوى أو دراسات مخططات التطوير.[70]

4-4-4 مقارنة الافتراضات الاقتصادية:

إن تحديد ما إذا كان المشروع سيكون اقتصادي يتطلب التقدير للتدفقات المالية المستقبلية المرتبطة بتطوير وإنتاج المنجم أو الحقل. وتستند بعض مكونات تقديرات التدفق النقدي المستقبلي على العوامل الخاصة بالمشروع، كمثل توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وكميات الإنتاج. إما المكونات الأخرى للتقدير فسوف تتأثر بشكل مباشر بالأوضاع المالية الخارجية والتي تتضمن أسعار السلع، وتكاليف العمل، والمواد والمعدات، والتغيرات في أسعار الصرف، ومعدلات الخصم. ويلاحظ بان كلا من **CRIRSCO/PRMS**، وضح بأنه يجب إن تكون الافتراضات المالية المستخدمة في تقديرات الاحتياطيات هي تلك العوامل الخارجية للظروف المستقبلية التي سوف تتواجد على مدى العمر الإنتاجي للمشروع.[71]

5- تطبيق التعريف المحاسبي للأصل على الاحتياطيات والموارد:

كما لاحظنا سابقا في تعريف الأصل وفقا لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB Framework**، بأنه مورد تسيطر عليه المنشاة نتيجة لإحداث سابقة ومن المتوقع إن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق إلى المشروع.[72] وعليه فانه لكي تتلاءم مختلف تعريفات الاحتياطيات أو الموارد مع تعريف الأصل يجب إن تتلاءم مع العناصر التالية للتعريف:

ا- السيطرة: وتتمثل في قدرة المنشاة على الاستفادة من الاحتياطيات أو الموارد، وقدرتها على منع أو تنظم وصول الآخرين إلى تلك المنافع (على سبيل المثال إن تمتلك المنشاة الحقوق القانونية الملائمة).

ب- الإحداث (أو العمليات) السابقة: وتتمثل في إن المنشاة اكتسبت السيطرة على تلك الاحتياطيات أو الموارد نتيجة لإحداث سابقة (مثل الاستكشاف) أو إجراءات سابقة (مثل الشراء).

ج- المنافع الاقتصادية المستقبلية: وتتمثل في إن الاحتياطيات والموارد قادرة إن تُحدث تدفقات نقدية داخلة للمنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشاة.

فيما يلي نورد تحليل مفصل لمدى إمكانية تطبيقه تعريف الأصل على أصول الاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز.[73]

5-1 السيطرة والإحداث (أو العمليات) السابقة:

تعتبر السيطرة العنصر الأساسي في تعريف الأصل، ويستدل على السيطرة عادة من

خلال وجود الحقوق القانونية. وعند تقييم ما إذا كان عنصر يحقق تعريف الأصل، يجب إن يعطى الانتباه إلى الجوهر الأساسي والحقيقية الاقتصادية للعنصر وليس فقط إلى شكله القانوني. وتوضح الفقرتين رقم 51 و 57 من الإطار المحاسبي الدولي، بان الكثير من الأصول عادة يتم امتلاكها من خلال الحقوق القانونية بما في ذلك حق الملكية (الذي تتمثل فيه السيطرة)، كمثل المدينون، والممتلكات، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان حق الملكية لا يعد جوهريا. فعلى سبيل المثال فان العقار المشغول بالإيجار، (عقد إيجار تمويلي يمكن المستأجر من الحصول على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي، لقاء دخول المستأجر في التزام لدفع مبلغ يعادل تقريبا القيمة العادلة للأصل ونفقات التطوير المرتبطة بت) يعتبر أصلا للمنشاة، وذلك إذا كانت المنشاة تسيطر على المنافع الاقتصادية التي من المتوقع إن تتدفق من الأصل (العقار)، ويغترف بت في الميزانية العمومية للمستأجر. فمع إن قدرة المنشاة في السيطرة على الأصل تكون غالبا نتيجة لحقوق قانونية، إلا انه ومع ذلك من الممكن إن يحقق احد العناصر تعريف الأصل دون إن تكون هناك سيطرة قانونية عليه.[74] وعليه فان العامل الحاسم في تحديد السيطرة يتوقف على ما إذا كانت الحقوق التي تمتلكها المنشاة تمكنها من السيطرة على المنافع الاقتصادية التي يتوقع إن تتدفق من الأصل. ويستدل على وجود هذه السيطرة، بان المنشاة يجب إن تكون قادرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى تلك المنافع، والذي وضحته الفقرة رقم 35 من أسس الاستنتاجات للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRIC Interpretation 4**، "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار" **Determining whether an Arrangement contains a Lease**، والتي تنصص على إن - المشتري الذي يأخذ بشكل جوهري كل الإنتاج من الأصل يمتلك القدرة على تقييد وصول الآخرين إلى الإنتاج من ذلك الأصل، وبناء على ذلك للمشتري حق الاستعمال لأنه يسيطر على الوصول إلى المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من الأصل.[75]

وفي شركات الزيت والغاز والشركات المعدنية، عادة ما يستدل على السيطرة على الاحتياطيات والموارد من خلال الامتلاك للحقوق القانونية، والتي بموجبها يسمح للمنشاة باستكشاف وتطوير وإنتاج المعادن والزيت والغاز. هذه الحقوق القانونية والتي يمكن إن تختلف من حيث النوع أو من حيث المجال، إما إن تتحصل عليها الشركات من خلال شراء ملكية صريحة للمنطقة، أو الحصول على عقد استئجار أو امتياز في المعادن أو الزيت والغاز، أو الدخول في عقد مشاركة إنتاج، أو الدخول في مشروع مشترك، أو الدخول في عقود خدمات.[76] فعند تعريف

الأصل لا يتضح دائما ما إذا كان الأصل يجب إن يُعرف إما وفقا للاحتياطيات والموارد أو وفقا للحقوق القانونية المرتبطة بتلك الاحتياطيات والموارد. ويتوقع إن تؤثر طبيعة الحقوق القانونية على اتخاذ هذا القرار. حيث إن المنشاة إما إن تقتني ملكية مطلقة للعقد المعدني أو عقد الزيت والغاز، أو تمتلك عقد إيجار أو حق امتياز أو حصة في أصل مشترك. ويعتبر فريق مشروع بحث النشاطات الاستخراجية بان تلك الحقوق القانونية توازي حصة (كلية أو جزئية) في الاحتياطيات والموارد، وفي تلك الحالات، يمكن إن ينظر للعقد المعدني أو عقد الزيت والغاز الذي يحتوي على احتياطيات وموارد، كمورد اقتصادي يتوقع إن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية. وعلى العكس من ذلك، قد لا تزود الحقوق القانونية التي تنشا عن عقود المشاركة في الإنتاج أو عقود صيانة المخاطر المنشاة بحصة في الاحتياطيات أو الموارد، بل ربما تكون تلك الاحتياطيات والموارد تحت سيطرة الدولة المضيفة.[77]

ويبين الإطار المحاسبي الدولي بان الأصول تنشا من عمليات أو إحداث أخرى حدثت في الماضي، حيث وضحت الفقرة 58 من الإطار المحاسبي، بان المنشات عادةً تتحصل على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج لهذه الأصول، إلا إن هناك عمليات أو إحداث أخرى يمكن إن يتولد عنها أصول، حيث وضح المثال الوارد في نفس الفقرة بان الأصل يمكن إن يتولد من الاكتشاف للثروات المعدنية. ويرى فريق مشروع بحث النشاطات الاستخراجية **Extractive Activities research project** في ورقة الإعمال **Agenda Paper 10D**، بان الاكتشاف لثروة معدنية يعتبر حدث ربما ينشا عنه أصل جديد والذي يتمثل في الاحتياطيات والموارد. إلا إن حدث الاكتشاف بحد ذاته لا يزود المنشاة بالسيطرة على الاحتياطيات والموارد، رغم انه ربما يدل على وجود منافع اقتصادية مستقبلية. ولكي تتم السيطرة على الاحتياطيات والموارد يجب إن تتحصل المنشاة على الحقوق القانونية المتعلقة بتلك الاحتياطيات والموارد.[78]

5-1-1 تفسيرات حول ما الذي يكون السيطرة على الاحتياطيات والمعادن:

يرى فريق مشرع بحث الصناعات الاستخراجية بان هناك تفسيرين محتملين في ما يتعلق بتكوين السيطرة.

الرأي الأول:

وفقا للرأي الأول، تتمثل السيطرة بامتلاك الحق المطلق في استخراج المعادن أو الزيت

والغاز من الأرض. والذي سيدل ضمنا بان جميع الحقوق (بما في ذلك التصاريح والتراخيص والموافقات) الضرورية للتطوير والإنتاج يجب إن تطبق، بما في ذلك الموافقات الحكومية والبيئية، والاتفاقيات مع ملاك الأراضي، وأصحاب الحقوق الآخرين (مثل الأهالي)... الخ. وتُعتبر المنشاة التي لا تمتلك الحق المطلق في استخراج المعادن أو الزيت والغاز وفقا للرأي الأول، بأنها لم تمتلك بعد القدرة على الاستفادة من الاحتياطيات والموارد، كما أنها لا تمتلك الحق في إنتاج وبيع (أو استخدام) المعادن أو الزيت والغاز.[79]

الرأي الثاني:

وفقا للرأي الثاني يجب إن يكون هناك تأكيد بشكل كبير بان المنشاة قادرة على الحصول على إي حقوق إضافية غير مشروطة، وإنها قادرة على منع المنشات الأخرى من الوصول إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية لتلك الاحتياطيات والموارد. فوفقا للرأي الثاني، توجد السيطرة على الاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز عندما تمتلك المنشاة بعض الحقوق القانونية الممنوحة (على سبيل المثال الحق غير المشروط في الاستكشاف بموجب شروط ترخيص الاستكشاف)، على إن تمتلك في نفس الوقت الحق في الحصول على الحقوق المتبقية، والتي تعتبر شرط أساسي للحصول على الحق المطلق لاستخراج المعادن والزيت والغاز (على سبيل المثال الحقوق وفقا لشروط تطوير وإنتاج المعادن والزيت والغاز المحددة في العقد). فوفقا للرأي الثاني، جميع الاحتياطيات والموارد المعدنية أو الزيت والغاز ستمتثل لبند السيطرة عند تصنيفها كأصول **(ا)** إذا كانت المنشاة تمتلك بعض الحقوق القانونية غير المشروطة المتعلقة بالاحتياطيات والموارد، **(ب)** إذا كانت المنشاة تمتلك الحق في الحصول على الحقوق الأخرى المطلوبة لكي تستخرج المعادن والزيت والغاز.[80]

2-5 المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع إن تتدفق إلى المنشاة:

القسم الثاني من تعريف الأصل وفقا للإطار المحاسبي الدولي هو توقع إن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشاة. لم يتم التعريف للمصطلح متوقع **(Expected)** في الإطار المحاسبي لمجلس معايير المحاسبة الدولية**IASB Framework** أو في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRSs**. ويعتبر إي مورد أو احتياطي بأنه يمتلك بعض المنافع الاقتصادية المتوقعة، وإذا كانت المنشاة تسيطر على المورد أو الاحتياطي عندئذ يجب إن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة إلى المنشاة.[81]

النتائج:

1- توجد اختلافات في تعريفات الأصل وفقا للأطر شوا 2 8لمعايير المحاسبية، حيث إن كلا من إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية والإطار الكندي يعرفان الأصول بأنها موارد تسبب منافع اقتصادية. بينما يعرف الإطار البريطاني الأصل بأنه حقوق في الوصول إلى المنافع الاقتصادية. إما الإطاران الاسترالي والنيوزلندي فأنهما يعرفان الأصول بأنها منافع بحد ذاتها.

2- توجد اختلافات في تسميات الأصول المحاسبية للمعادن والزيت والغاز التي تظهر في الميزانيات العمومية سواءً في شركات المعادن أو في شركات الزيت والغاز.

3- - تتفق تعريفات الاحتياطيات مع تعريف الإطار المحاسبي الدولي في توقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية، حيث تشير الاحتياطيات بشكل عام إلى كمية المعادن أو الزيت والغاز التي يقدر بأنها قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي من الأرض. بمعنى أخر، الكميات الاحتياطية هي تقدير للإنتاج المستقبلي الكلي للمعادن أو الزيت أو الغاز.

4- - لا تتفق تعريفات الموارد مع تعريف الإطار المحاسبي الدولي في توقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية، حيث تشير الموارد بشكل عام إلى كمية المعادن أو الزيت والغاز التي اكتشفت ولكنها ليست كفئة ليتم تصنيفها كاحتياطيات. وهذا ربما يكون بسبب:

ا- إعمال الحفر والتحليل والتخطيط الذي تم إجرائها لتوضيح ما إذا كانت المعادن أو الزيت والغاز قابلة للاستخراج بشكل تجاري غير كافية.

ب- من غير المتوقع إن تكون المعادن أو الزيت والغاز قابلة للاستخراج بشكل اقتصادي وفقا للظروف الاقتصادية الحالية، ولكن توجد توقعات محتملة بان تتغير تلك الظروف الاقتصادية وتسمح باستخراج اقتصادي نهائي.

ج- يتوقف تطوير وإنتاج المنجم المعدني أو حقل الزيت والغاز على عوامل أخرى والتي ربما تعيق تطوير المنطقة في حينه، كمثل الحاجة إلى تطوير سوق للإنتاج أو بسبب الاستجابة للمخاوف البيئية.

5- تتحقق السيطرة على الاحتياطيات والموارد من خلال الامتلاك للحقوق القانونية، والتي بموجبها يسمح للمنشاة باستكشاف وتطوير وإنتاج المعادن والزيت والغاز. وتتحصل الشركات على هذه الحقوق القانونية، والتي يمكن إن تختلف من حيث النوع أو من حيث المجال، عن طريق

شراء ملكية صريحة للمنطقة، أو الحصول على عقد استئجار أو امتياز في المعادن أو الزيت والغاز، أو الدخول في عقود مشاركة الإنتاج، أو الدخول في مشروع مشترك، أو الدخول في عقود خدمات.

التوصيات:

نرى بان تعريفات الاحتياطيات والموارد لكلٍ من **The Committee for Mineral Reserves International Reporting Standards (CRIRSCO) and Petroleum Resource Management System (PRMS)** مناسبة للاستخدام في تطوير معيار محاسبي دولي خاص بالنشاطات الاستخراجية. فطبيعة ومدى التشابهات التي توجد بين تعريفات الاحتياطيات والموارد لكلا من **CRIRSCO/PRMS** توضح بان هذه التعريفات قادرة على تقديم قاعدة لإعداد المتطلبات المحاسبية والإفصاح القابلة للمقارنة لكلا من عقود المعادن والزيت والغاز، كما نرى بان يستند التعريف المحاسبي لأصل المعادن والزيت والغاز في إي مُعيار نهائي على التعريفات الموجود والمستخدمة في صناعة المعادن والزيت والغاز.

قائمة المراجع

1- **Accounting Standards Board (United Kingdom), Financial Reporting Standard 10 (U.K FRS 10),** Goodwill and Intangible Assets, **December 1998.**

3- **Accounting Standards Board (United Kingdom), Financial Reporting Standard 15 (U.K FRS 15),** Tangible Fixed Assets, **1999.**

5- **Australian Accounting Research Foundation, Statement of Accounting Concepts (SAC 4),** Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements, **1995.**

6- **Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA),** Handbook – Accounting, Section 1000, **Financial Statement Concepts, 1988.**

7- **Committee for Mineral Reserves International Reporting Standards (CRIRSCO),** International Reporting Template for the Public Reporting of Exploration Results, Minerals Resources and Mineral Reserves, **July 2006.**

8- **Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 (FASB Concepts No. 6),** Elements of Financial Statements, **December 1985.**

9- **Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No. 19 (FASB 19),** financial accounting and Reporting For Oil And Gas Producing Companies, **1977.**

10- **International Accounting Standard Board (IASB), Conceptual Framework,** Phase B: Elements and Recognition Agenda Paper 2A.1 Appendix, **17 July 2007.**

11- **International Accounting Standard Board (IASB), Extractive Activities research project,** Accounting for reserves and resources and related assets (Agenda Paper 10), **20 June 2008.**

12- International Accounting Standard Board (IASB), Extractive Activities research project, Reserves and resources assets – applying the asset definition and recognition criteria (Agenda Paper 10D), **14 March 2008.**

13- International Accounting Standard Board (IASB), Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, **1 April 1989.**

14- International Accounting Standard Board (IASB), International Accounting Standard 16 (IAS 16), Property, Plant and Equipment, **December 1993, issued up to 31 December 2008.**

15- International Accounting Standard Board (IASB), International Accounting Standard 38 (IAS 38), Intangible Assets, **September 1998, issued up to 31 December 2008.**

16- International Accounting Standard Board (IASB), International Financial Reporting Interpretations Committee 4 (IFRIC Interpretation 4), determining whether an arrangement contains a Lease, **2004, issued up to 31 December 2008.**

17- International Accounting Standard Board (IASB), International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6) Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, **December 2004, issued up to 31 December 2008.**

18- International Accounting Standard Board (IASB), Standards Advisory Council meetings (SAC Meeting), Conceptual Framework – Update on Progress to Date (Agenda Paper 4), **February 2006.**

19- International Accounting Standard Board (IASB), Standards Advisory Council meetings (SAC Meeting), Conceptual Framework Project Update (including definitions of assets and liabilities) (Agenda Paper 9), **June 2006.**

20- International Accounting Standard Board / Financial Accounting Standards Board (IASB/FASB), Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition (Agenda paper 2), **20 October 2008.**

21- International Accounting Standard Board / Financial Accounting Standards Board (IASB/FASB), Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition (Agenda paper 4A), **22 October 2007.**

22- International Accounting Standards Board (IASB), discussion paper Extractive Activities, **April 2010.**

23- International Accounting Standards Board (IASB), Extractive Activities research project, Education session, Comparison with key accounting principles (Agenda Paper 5D), **July 2005.**

24- International Accounting Standards Board (IASB), Extractive Activities research project, Report on review of convergence opportunities between minerals and oil & gas reserve and resource definitions (Agenda Paper 10A), **14 March 2008.**

25- International Accounting Standards Board (IASB), WORKING DRAFT – FOR INFORMATION ONLY, [Draft] Discussion Paper, Extractive Activities, **10 August 2009.**

26- International Accounting Standards Board, Extractive Activities research project, Mapping of Petroleum and Minerals Reserves and Resources Classification Systems (Agenda Paper 10B), **14 March 2008.**

27- **International Accounting Standards Committee (IASC), Steering Committee on Extractive Industries,** The 2000 Issues Paper, **November 2000.**

28- **New Zealand Society of Accountants,** Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting, **1993.**

29- **Securities And Exchange Commission (SEC) (United States), Industry Guides Guide 7,** Description of Property by Issuers Engaged or to Be Engaged in Significant Mining Operations.

30- **Securities And Exchange Commission (SEC) (United States), Regulation S–X Rule 4–10,** Financial accounting and reporting for oil and gas producing activities pursuant to the federal securities laws and the Energy Policy and Conservation Act of 1975.

31- **Society of Petroleum Engineers (SPE) & American Association of Petroleum Geologists (AAPG) & World Petroleum Council (WPC) & Society of Petroleum Evaluation Engineers (SPEE),** Petroleum Resources Management System (PRMS), **March 2007.**

32- **Society of Petroleum Engineers (SPE) and World Petroleum Congresses (WPC),** Petroleum Reserves Definitions, **1997.**

33- **The Joint Ore Reserves Committee of The Australasian Institute of Mining and Metallurgy, Australian Institute of Geoscientists and Minerals Council of Australia (JORC),** Australasian Code for Reporting of Exploration Results, Mineral Resources and Ore Reserves (the 'JORC Code), **2004 Edition.**

34- **United Nations,** The United Nations Framework Classification for Fossil Energy and Mineral Resources (UNFC), **2004.**

35- **www.kpmgglobalenergyinstitute.com,** Global Mining Reporting Survey, **2006.**

36- **www.kpmgglobalenergyinstitute.com,** New on the Horizon: Extractive Activities, **September 2009.**

---

[1]- International Accounting Standard Board (IASB), Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 1 April 1989, Para 12-15.

[2]- Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No. 19, financial accounting and Reporting For Oil And Gas Producing Companies, 1977, Para 11.

[3]- IASB Framework, Para 78, 79.

[4]- International Accounting Standard Board (IASB), International Accounting Standard 16 (IAS 16), Property, Plant and Equipment, December 1993, issued up to 31 December 2008, Para 6.

[5]- International Accounting Standard Board (IASB), International Accounting Standard 38 (IAS 38), Intangible Assets, September 1998, issued up to 31 December 2008, Para 8.

[6]- International Accounting Standard Board (IASB), International Financial Reporting Standard 6 (IFRS 6) Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, December 2004, issued up to 31 December 2008, Appendix A.

[7]- Ibid, Para 8,9.

[8]- FASB 19, Para 15.

[9]- Ibid, Para 17.

[10]- Ibid, Para 21.

[11]- IASB Framework, Para 94-98.
[12]- IASB Framework, Para 49(a).
[13]- IASB Framework, Para 53-55.
[14]- IASB Framework, Para 56-59.
[15]- International Accounting Standard Board (IASB), Standards Advisory Council meetings (SAC Meeting), Conceptual Framework – Update on Progress to Date (Agenda Paper 4), February 2006, London, Para 1.
[16]- International Accounting Standard Board (IASB), Standards Advisory Council meetings (SAC Meeting), Conceptual Framework Project Update (including definitions of assets and liabilities) (Agenda Paper 9), June 2006, London, Para 6.
[17]- International Accounting Standard Board (IASB), Conceptual Framework, Phase B: Elements and Recognition Agenda Paper 2A.1 Appendix, 17 July 2007, London, Para 3
[18]- International Accounting Standard Board / Financial Accounting Standards Board (IASB/FASB), Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition (Agenda paper 4A), 22 October 2007, Para 12.
[19]- International Accounting Standard Board / Financial Accounting Standards Board (IASB/FASB), Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition (Agenda paper 2), 20 October 2008, Para 9.
[20]- Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements No. 6, December 1985, Para 25.
[21]- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Handbook – Accounting, Section 1000, Financial Statement Concepts, Toronto, 1988, Para 29.
[22]- New Zealand Society of Accountants, Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting, Wellington, 1993, Para 7.7.
[23]- Australian Accounting Research Foundation, Statement of Accounting Concepts SAC 4, Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements, Caulfield, 1995, Para 14.
[24]- Accounting Standards Board (United Kingdom), Statement of Principles for Financial Reporting, London, 1999, Para 4.6.
[25]- IAS 16, Para 6.
[26]- IAS 38, Para 8.
[27]- Ibid, Para 11, 12.
[28]- Ibid, Para 13, 17.
[29]- Accounting Standards Board (United Kingdom), Financial Reporting Standard 10 (U.K FRS 10), Goodwill and Intangible Assets, December 1998, Para 2.
[30]- Accounting Standards Board (United Kingdom), Financial Reporting Standard 11 (U.K FRS 11), Impairment of Fixed Assets and Goodwill, July 1998, Para 2.
[31]- Accounting Standards Board (United Kingdom), Financial Reporting Standard 15 (U.K FRS 15), Tangible Fixed Assets, 1999, London, Para 2.
[32]- IASB Framework, Para 15, 16.
[33]- IASB Framework, Para 56.
[34]- IASB Framework, Para 51, 57, 58.

[35]- International Accounting Standard Board (IASB), International Financial Reporting Interpretations Committee 4 (IFRIC Interpretation 4), Determining whether an Arrangement contains a Lease, 2004, Para 1, 9.
[36]- Ibid, Para BC 35.
[37]- IASB Framework, Para 53-55.
[38]- www.kpmgglobalenergyinstitute.com, Global Mining Reporting Survey 2006, Page 21.
[39]- FASB 19, Para 11.
* يقصد بمصطلح **properties**- في المحاسبة بشكل عام الممتلكات أو المصانع أو العقارات، إما في محاسبة النفط فيقصد بتا عقود (الحقوق القانونية) الزيت والغاز أو مناطق الزيت والغاز، وهي تسمية تظهر في الميزانية العمومية لشركات البترول تعبر عن التكاليف المرسلة التي أنفقتها الشركة من مقابل الحصول على حقوق الامتياز ومقابل نشاطات الاستكشاف والتطوير للحقل أو المنطقة.
[40]- International Accounting Standard Board (IASB), Extractive Activities research project, Reserves and resources assets – applying the asset definition and recognition criteria (Agenda Paper 10D), 14 March 2008, London, Para 14.
[41]- International Accounting Standards Committee (IASC), Steering Committee on Extractive Industries, The 2000 Issues Paper, November 2000 Chapter 4, Para 8.
[42]- IFRS 6, IN 3.
[43]- Ibid, Appendix A.
[44]- Ibid, BC 4-6.
[45]- Financial Accounting Standards Board (FASB), Extractive Activities research project, Reserves and resources assets – applying the asset definition and recognition criteria (Agenda Paper 10D),, Para 14.
[46]- Ibid, Para 16.
[47]- Financial Accounting Standards Board (FASB), Working draft – for information only, Draft Discussion Paper, Extractive Activities, 10 August 2009, Para 2.1-2.4.
[48]- Society of Petroleum Engineers (SPE) and World Petroleum Congresses (WPC), Petroleum Reserves Definitions, 1997.
[49]- Securities And Exchange Commission (SEC) (United States), Regulation S–X Rule 4–10. Financial accounting and reporting for oil and gas producing activities pursuant to the federal securities laws and the Energy Policy and Conservation Act of 1975, Para (a) (2) (I) (iii).
[50]- Ibid, Par. (a) (3, 4).
[51]- Securities And Exchange Commission (SEC) (United States), Industry Guides Guide 7, Description of Property by Issuers Engaged or to Be Engaged in Significant Mining Operations, Para (a) 1-3.
[52]- The Joint Ore Reserves Committee of The Australasian Institute of Mining and Metallurgy, Australian Institute of Geoscientists and Minerals Council of Australia (JORC), Australasian Code for Reporting of Exploration Results, Mineral Resources and Ore Reserves (the 'JORC Code), 2004 Edition, Para 19.
[53]- Ibid, Para 28-31.
[54]- Ibid, Page 6.

[55]- United Nations, The United Nations Framework Classification for Fossil Energy and Mineral Resources (UNFC), 2004, Para 1.1.
[56]- Ibid, Para 1.1.
[57]- Ibid, Para 2.4.
[58]- Ibid, Para 3.3.
[59]- Committee for Mineral Reserves International Reporting Standards (CRIRSCO), International Reporting Template for the Public Reporting of Exploration Results, Minerals Resources and Mineral Reserves, July 2006, Para 19.
[60]- Ibid, Para 28-30.
[61]- Society of Petroleum Engineers (SPE) & American Association of Petroleum Geologists (AAPG) & World Petroleum Council (WPC) & Society of Petroleum Evaluation Engineers (SPEE), Petroleum Resources Management System (PRMS), March 2007 Para 1.1.
[62]- Ibid, Page 2.
[63]- International Accounting Standards Board (IASB), WORKING DRAFT – FOR INFORMATION ONLY, [Draft] Discussion Paper, Extractive Activities, 10 August 2009, Para 2. 11.
[64]- International Accounting Standards Board (IASB), discussion paper Extractive Activities, April 2010, Para 2.15-2.17.
[65]- International Accounting Standards Board (IASB), Extractive Activities research project, Report on review of convergence opportunities between minerals and oil & gas reserve and resource definitions (Agenda Paper 10A), 14 March 2008, London, Para 3.
[66]- Ibid, Para 5, 6.
[67]- International Accounting Standards Board, Extractive Activities research project, Mapping of Petroleum and Minerals Reserves and Resources Classification Systems (Agenda Paper 10B), 14 March 2008, London, Figure 4, Page 8.
[68]- (IASB), discussion paper Extractive Activities, Para 2.27.
[69]-Ibid, Para 2.29.
[70]- Ibid, Para 2.30.
[71]- Ibid, Para 2.33.
[72]- IASB Framework, Para 49(a).
[73]- International Accounting Standards Board (IASB), Extractive Activities research project, Education session, Comparison with key accounting principles (Agenda Paper 5D), July 2005, London., Para 3.
[74]- IASB Framework, Para 51-57.
[75]- IFRIC Interpretation 4, BC 35.
[76]- Agenda Paper 5D, Para 4.
[77]- *Agenda Paper 10D Para 23.*
[78]- Agenda Paper 10D Para 21.
[79]- International Accounting Standard Board (IASB), Extractive Activities research project, Accounting for reserves and resources and related assets (Agenda Paper 10), 20 June 2008, London, Para 28.
[80]- Agenda Paper 10D Para 26.
[81]- Agenda Paper 10D Para 31, 32.