أثر اختيار نمط العقد النفطي على تكاليف وإيرادات الدولة الليبية

■ د. عبدالرزاق المبروك أبوفائد* ■ أ. محمد عمر محمد المعلول**

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أشكال التعاقدات النفطية المبرمة بين الدولة الليبية أو إحدى أدواتها والمستثمر الأجنبي بشكل عام والنظام المالي لهذه العقود بشكل خاص وصولاً إلى النمط التعاقدي الأكثر جدوى من الناحية المالية بالنسبة للدولة الليبية، أما مشكلة الدراسة فتدور حول التساؤل عن مدى عناصر تكاليف والايـرادات بتغيير نوع العقود النفطية السائدة في شركات النفط العاملة في ليبيا. وقد تم الاعتماد على استخدام المنهج الوصفي التحليلي المبني على جمع البيانات وتحليلها وتقييمها، وانتهت الدراسة بتقديم عدد من النتائج والتوصيات، وكان أبرزها: أن نموذج اتفاقيات الامتياز ليس النموذج الأمثل في كل الحالات ويحتاج إلى إجراء بعض التعديلات لتحقيق التوازن بين مصلحة طرفي الإتفاقية، وأن اتفاقيات الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج بصيغتها الرابعة تعد الأفضل من وجهة النظر المالية بالنسبة للشركة الاجنبية، ويجب الحذر عند عقد أو تجديد هذا النوع من الاتفاقيات النفطية.

* أستاذ مشارك بقسم المحاسبة – جامعة غريان
** باحث وموظف بشركة فنترسهال النفطية فرع ليبيا

1. مقدمة:

تعتبر صناعة النفط من أهم الصناعات في الوقت الحاضر لما لها من أهمية كمصدر للطاقة إلى جانب دورها السياسي والاقتصادي، حيث إنه في بعض الدول المنتجة للنفط تدر صادراتها معظم الدخل القومي، وفي ليبيا يعد النفط هو المصدر الرئيسي للدخل.

ونظراً لما شهدته العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين والعقد الأول من القرن الحالي من تطور كبير في مجال التعاقد وتحديد حصة الدولة الليبية من الإيرادات والتكاليف. وكمحاولة لتوظيف الخبرة العملية والعلمية في مجال النفط والعقود النفطية، تم اختيار هذا الموضوع ليكون مجالا للدراسة والبحث، ونأمل أن يكون مكملاً لما سبقه من بحوث ويجد فيه القارئ فائدته المرجوة.

2. مشكلة الدراسة:

نظراً لما للنفط من أهمية بارزة حتى إنه أصبح عصب التقدم الذي يشهده العالم حاليا من خلال اعتماد العديد من الصناعات عليه وعلى مشتقاته، وما للجوانب المالية في العقود النفطية التي تمتل حجر الزاوية بالنسبة لصناعة النفط من دور في كل مراحل العمليات النفطية، وأن إهتمامات صناعة النفط كغيرها من الصناعات تتمحور حول تحقيق عائد مجز متنامٍ وبأقل تكلفة ممكنة، ولما كانت الاتفاقيات النفطية تمثل الإطار القانوني الذي يرسم حدود وأبعاد العلاقة بين الاطراف الموقعين عليها، كما أنها تحدد بوضوح حقوق والتزامات كل الأطراف. لذا فإنه يستلزم دراسة أثر تغيير هذه الاتفاقيات على عناصر التكاليف والايرادات في الشركات النفطية. وتبرز مشكلة الدراسة من خلال ما تواجهه الصناعة النفطية من تحديات في تحديد التكاليف والايرادات وفقاً لاختلاف نوع التعاقد من شركات النفط العالمية والذي يحدد حصتها وحصة الدولة المنتجة، مما ينعكس على السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة في هذه الصناعة. وعليه فإن مشكلة الدراسة تكمن في السؤال الآتي:

هل اختلاف نوع العقد النفطي يؤثر على التكاليف والإيرادات في الشركات النفطية ؟ وإذا وجد هذا الأثر فهل هو بالزيادة أو بالنقصان؟

وبمعنى آخر يمكن صياغة السؤال كما يلي: ما مدى تأثر عناصر التكاليف والإيرادات بتغيير نمط التعاقد في الشركات النفطية في ليبيا؟

3. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أهم آثار التغيير في العقود النفطية القائمة سواء القديمة أو الجديدة على تكاليف مراحل الإنتاج النفطي وإيرادات الدولة المنتجة.
- محاولة الوقوف على خصائص العقود النفطية السائدة وتحديد نقاط القوة والضعف فيها.
- الإحاطة بالمعالجات المحاسبية اللازمة لتكاليف العمليات النفطية والتعرف على كيفية تحديد كميات الإنتاج وأسعارها.
- وضع سناريوهات لتحليل متغيرات الدراسة وتأثيراتها المختلفة بغية الوصول إلى نتائج وتقديم توصيات تساعد في اتخاذ القرارات عند إبرام العقود مع الشركات النفطية العالمية في المستقبل.

4. أهمية الدراسة:

- تساهم هذه الدراسة في إثراء المكتبة نظراً لقلة البحوث والدراسات التي تخص هذا المجال.
- من خلال هذه الدراسة يستطيع أصحاب القرار من تحديد نمط التعاقد المناسب الذي من شأنه أن يحقق أكبر عائد ممكن للدولة وبأقل تكلفة.

5. تساؤلات الدراسة:

- هل يؤثر تطبيق عقود امتياز النفط تأثيراً إيجابياً أم سلبياً على التكاليف والإيرادات بالنسبة للدولة الليبية؟
- ما تأثير تطبيق عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج الرابعة « إبسا « 4 على التكاليف والإيرادات بالنسبة للدولة الليبية؟

6. منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على إستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي معاً، حيث يركز الأول على وصف الظاهرة محل الدراسة من حيث الإطار القانوني والمالي في أنماط العقود النفطية السائدة وما يتضمنه من دراسة الجوانب المحاسبية، في حين يركز الجانب الثاني على تحليل العلاقة بين المتغيرات الرئيسية المكونة للظاهرة المدروسة، من خلال تحديد وتحليل الاختلافات بين أنماط العقود وتأثير ذلك على كلٍ من التكاليف والإيرادات، بناءً على البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية وتقارير الإنتاج للشركة محل الدراسة، وقد تم تقسيم الدراسة إلى جانبين رئيسيين هما:

- **الجانب النظري:** يتضمن استقراء الأدب المحاسبي من خلال الإطلاع على الكتب والدوريات والرسائل العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
- **الجانب العملي:** يتضمن إجراء الدراسة التطبيقية على إحدى الشركات المنتجة العاملة في مجال النفط والغاز لمعرفة ما يجري في الممارسة العملية، وذلك بتجميع البيانات والمعلومات اللازمة من خلال الإطلاع على الكشوفات والسجلات والدفاتر المالية وغير المالية بالشركة مباشرةً وتحليلها ودراستها، كما أن بعض المقابلات الشخصية ستجرى مع شاغلي الوظائف ذات العلاقة بموضوع الدراسة في الشركة، ولقد تم اختيار شركة فنترسهال ليبيا لتكون دراسة حالة بهذه الدراسة.

7. حدود الدراسة:

ركزت هذه الدراسة على قطاع النفط باعتباره من أهم القطاعات في الدولة الليبية، وهو ما ينسجم مع طبيعة وأهداف المشكلة محل الدراسة، وتنحصر حدود الدراسة في الآتي:

- من حيث الموضوع، تقتصر على دراسة نمط التعاقد في شركة فنترسهال ليبيا والتي تعتبر الشركة النفطية الوحيدة العاملة في مجال الاستكشاف والإنتاج وتحكمها علاقة تعاقدية مع الدولة الليبية تتمثل في عقود الامتياز، وعلى ذلك استثنت الدراسة الشركات النفطية العاملة في مجال الصناعة التحويلية مثل شركة الزاوية لتكرير النفط، وشركات الخدمات النفطية مثل شركة الحفر الوطنية، وشركات

التسويق مثل شركة البريقة لتسويق النفط وأيضاً الشركات المملوكة بالكامل للمؤسسة الوطنية للنفط وتعمل في نطاق الاستغلال المباشر للثروة النفطية، لعدم ارتباطها بعقود نفطية مثل شركة الخليج العربي للنفط.

- بالنسبة للحدود المكانية، فتتمثل في ليبيا وتحديداً على شركة فنترسهال ليبيا.
- أما الحدود الزمانية، توفرت لدينا بيانات تاريخية لخمس سنوات ما بين عام 2006 و2010، واستبعدنا البيانات التاريخية للسنوات من 2011 إلى 2015 باعتبارها سنوات ذات أحداث مالية غير اعتيادية وبالتالي لا تصلح كأساس للدراسة.

8. الدراسات السابقة :

بعد الإطلاع على الأدبيات المحاسبية في المجال النفطي، في محاولة منا لبناء إطار نظري متكامل لموضوع الدراسة وكذلك لمعرفة نواحي القصور والضعف في تلك الدراسات من آجل إعداد دراسة علمية تحاول سد واستكمال الفراغ والقصور في تلك الدراسات وخاصة التي تتعلق بالبيئة الليبية. ومن خلال المسح المكتبي تكشفت لنا مجموعة من الدراسات، يمكن عرضها بإيجاز كما يلي:

- **دراسة بيت المال** (2004) بعنوان « محاسبة النفط والغاز في ليبيا وفقاً لنصوص قانون النفط وآثارها على النتيجة في قطاع النفط» وتهدف إلى دراسة طرق محاسبة إنتاج النفط والغاز في ليبيا، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها، قصور قانون النفط فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة مهنياً، وكذلك وجود تباين في الطرق المحاسبية المتبعة في الشركات النفطية في ليبيا مما يصعب معه تحديد الطريقة المتبعة من حيث كونها طريقة التكاليف الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة.
- **دراسة سعيد** (2007) تحت عنوان « آثار ودوافع بدائل تطبيق مبدأ المقابلة لقياس الربح في شركات النفط» وقد تناولت المشاكل التي تثيرها بدائل تطبيق مبدأ المقابلة في صناعة النفط وكذلك انعكاسات وآثار مثل هذه البدائل في البيئة الليبية وقد تبين من خلال البحث أن صناعة النفط تتصف بوجود مشاكل خاصة عند تطبيق مبدأ المقابلة.

- **دراسة أبودرنة** (2007) بعنوان « دراسة وتقييم طرق معالجة نفقات البحث والاستكشاف في شركات النفط الليبية على ضوء ما نص عليه التشريع الليبي» وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن أغلب الشركات النفطية تطبق طريقة التكلفة الكلية في معالجة نفقات البحث والاستكشاف، أن أغلب الشركات النفطية ملتزمة برسملة نفقات البحث والإستكشاف بعد بدء الفترة الإنتاجية، إن نفقات البحث والاستكشاف تعد منخفضة مقارنة بإجمالي نفقات صناعة النفط والغاز.
- **دراسة الرويني** (2008) تحت عنوان « مستقبل عقود المشاركة النفطية ومقاسمة الإنتاج بالاقتصاد الليبي في ظل التطورات النفطية المعاصرة « وقد توصلت إلى أن عقود المشاركة النفطية وعقود المقاسمة غير متحيزة في نتائجها الاقتصادية لصالح الشريك الأجنبي، كما أن عقود المقاسمة بأجيالها المختلفة تعد فرصة لصالح الشركات الاجنبية لا بديل لها من ناحية العوائد بينما تعد فرصة ضائعة أمام الشريك الوطني.
- **دراسة شختور** (2009) بعنوان « أثر اختلاف اتفاقيات الشراكة النفطية مالياً على العائدات النفطية الليبية «، وتهدف هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين اتفاقية المقاسمة واتفاقية المشاركة وإظهار آثار الاختلاف بين الاتفاقيتين على العوائد النفطية للدولة الليبية خلال الفترة من 2003 إلى 2007، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها، هو أن عائد الدولة الليبية من خلال اتفاقية المشاركة يفوق العائد من تطبيق اتفاقية المقاسمة خلال نفس فترة الدراسة، إن نسبة الشراكة لا تعني أن الإنتاج يتم توزيعه على أساس هذه النسبة وإنما تقتصر هذه النسبة على توزيع المصاريف فقط.

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة، نلاحظ أن بعضها تناول موضوع محاسبة النفط من حيث تحديد تكلفة إنتاج البرميل وطرق معالجة نفقات البحث والاستكشاف، أو للمشاكل المحاسبية الناتجة عن قياس وتحديد الدخل الضريبي، والبعض الاخر تناول موضوع العقود النفطية من الناحية الاقتصادية باستثناء دراسة شختور التي تناولت الإثر المالي لعقدي المشاركة والمقاسمة، وبالتالي جاءت هذه الدراسة مكملة لهذه الدراسات من جهة بحيث تناولت كل أنماط العقود النفطية المطبقة في ليبيا بما فيها عقود الامتياز التي لا زالت سارية منذ اكتشاف النفط في ليبيا إلى الوقت الحالي، وتناولت من جهة

أخرى أثر هذه العقود على التكاليف والإيرادات وذلك وفقاً للمعايير والأعراف الدولية وكما هو مطبق بناءً على القانون الليبي، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو إستخدامها طريقة السناريوهات والنمذجة في تحليل وتقييم أثر تطبيق العقود النفطية السائدة في ليبيا على كل من التكاليف والإيرادات .

9. أنواع العقود النفطية:

إن العلاقة بين الدولة المنتجة للنفط وبين الشركات الأجنبية التي تقوم بالبحث والاستكشاف في هذا المجال يتم صياغتها في صورة إتفاقية شاملة للاشتراطات والأحكام المختلفة، ولقد مرت الاتفاقيات والعقود لغرض التنقيب عن النفط وإنتاجه بأشكال قانونية مختلفة. وسنتعرف في هذا الجزء على ماهية العقود النفطية ونشأتها وخصائصها بصورة موجزة*.

1.9 عقود الامتياز:

على الرغم من أن عقد الامتياز التقليدية قد أندثر في معظم أنحاء العالم نسبة لشروطه المجحفة، إلا أنه مازال مستخدماً في عدد من الدول النامية، كما أن كثيراً من الأسس المالية المعمول بها حالياً في كثير من الدول تحمل ملامح الامتيازات التقليدية.

الامتياز النفطي هو أول أسلوب عرفته الصناعة النفطية وقامت عليه منذ بداية تكوينها وحتى أوائل سبعينيات القرن العشرين، وساد هذا النمط لفترة زمنية طويلة. أصل كلمة الامتياز في اللغة من الميز أي التمييز بين الاشياء، والامتياز كمصطلح عام هو الإنتفاع أو الإجازة أو التمليك أو الهبة أو الاحتكار أو الحق الذي تمنحه الدولة أو أحد أجهزتها لشخص من القطاع الخاص سواءً كان طبيعياً أو معنوياً وقد يكون وطنياً أو أجنبياً. أما الامتياز النفطي فينصرف للدلالة على صيغة العقود الأولى، وهو نظام الامتياز الاقتصادي الأقدم في الدول المنتجة للنفط.

ويعرف عقد الامتياز النفطي على أنه " الحكر الكامل لحامل الامتياز في التحري عن النفط واستكشافه واستخراجه وتصديره بحيث لا يمكن لأي مستثمر أخر أن يقوم بأي نشاط بترولي داخل الرقعة المشمولة بالامتياز ". (بيوض، 2012،ص 74) ويتميز عقد الامتياز بمجموعة من الخصائص منها على سبيل المثال: (كاوان، 2014،ص135)

- ضخامة حجم الامتيازات النفطية.
- طول مدة عقد الامتياز.
- ضآلة العوائد المالية التي تحصل عليها الدولة المنتجة.
- ملكية شركات النفط لكافة مراحل الصناعة النفطية والنفط المستخرج.
- إنعدام الرقابة على الشركات صاحبة الامتياز.
- الفصل في المنازعات عن طريق هيئة تحكيم دولية.
- الإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية.

2.9 عقود المشاركة :

ظهرت المشاركة كفكرة في أقدم امتياز للنفط في منطقة الشرق الأوسط، وهو عقد إمتياز دارسي الممنوح له من إيران عام 1901م، ولكن المشاركة الحقيقية بدأت باتفاقيات المشاركة بالمناصفة على الرغم من أن نظام مناصفة الأرباح لم يستهدف سوى زيادة العوائد المالية للدولة المنتجة ولم يغير من جوهر الامتياز النفطي. (الكبتي والبريوني، 2009،ص52)

ويعتبر عام 1957م، تاريخاً هاماً في تطور العلاقة بين الدول المنتجة للنفط والشركات الأجنبية، حيث بدءاً من هذا التاريخ ظهر شكل جديد من أشكال التعاقد استهدف تحقيق مشاركة فعلية للدولة المنتجة في عمليات اكتشاف النفط واستغلاله، ويطلق على هذه العقود بعقود المشاركة. (الراشدي، 2014،ص 53)

في هذا النوع من العقود تدخل الدولة المنتجة للنفط من خلال شركة نفط وطنية كشريك أو في شراكة مع شركة أو مجموعة من الشركات النفطية العالمية، للتنقيب عن النفط واستغلاله في الامتيازات الممنوحة في أراضيها، وأنشئت مؤسسات عامة لتكون الأداة التي تسيطر عن طريقها على صناعة النفط وتشارك الشركات الأجنبية في عقود المشاركة، ومن أمثلة ذلك المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا.

ويعرف عقد المشاركة بأنه « العقد الذي يبرم بين الدولة أو إحدى مؤسساتها الوطنية وبين مستثمر أجنبي كطرف آخر، ويحصل بمقتضاه الأخير على حق البحث واستغلال الثروة النفطية عن طريق تكوين شركة مشتركة بين الطرفين في داخل إقليم الدولة

ولمدة زمنية محددة (أبوالعلا، 2008، ص567) ويتميز عقد المشاركة بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها في النقاط التالية: (كاوان، 2014، ص196)

- تقليص مدة ومساحة التنقيب والإنتاج
- تحمل الشركات الأجنبية المخاطر بمفردها
- تعدد أطراف عقد المشاركة
- حصول الدولة المضيفة على أتاوه معينة غير قابلة للاسترداد .
- ضرورة تخلي الشركة الأجنبية برد جزء من المساحة الأصلية الممنوحة لها والتي لم يكتشف النفط بها

3.9 عقود المقاولة :

لقد عرف هذا النوع من العقود في صناعة النفط للمرة الأولى بعد تأميم الصناعة النفطية في المكسيك عام 1938م، وكان ظهوره الأول كعقود نفطية تم تنفيذها في العام 1948م، في المكسيك وفي الأرجنتين عام 1958م وفي أندونيسيا عام 1962م، وأول عقد مقاولة أبرم في إيران عام 1966م وفي العراق مع مؤسسة إيراب الفرنسية عام 1967م. (الدوري، 2003،ص18)

عقد المقاولة النفطي هو عقد تعهد الدولة المنتجة أو شركة النفط الوطنية بمقتضاه إلى شركة أجنبية بمهمة تنفيذ العمليات النفطية لحسابها في منطقة معينة ولقاء مقابل معين. ويعرف عقد المقاولة بأنه « العقد الذي بواسطته تخول شركة وطنية لدولة منتجة للبترول، مشروعاً أجنبياً عاما أو خاصا القيام بالأعمال اللازمة للبحث عن حقول البترول واستغلالها وذلك لحساب الشركة الوطنية. (الكبتي والبريوني، 2009، ص59) ويتميز عقد المقاولة بمجموعة من الخصائص نوجزها في النقاط التالية: (كاوان، 2014،ص217)

- ملكية النفط المستخرج تكون للشركة الوطنية
- تقليص مدة ومساحة العقد
- التمويل يقع على عاتق الشركة الوطنية والشركة المقاولة
- الحفاظ على الاحتياطي الوطني

4.9 عقود مقاسمة الإنتاج :

لا تعتبر عقود اقتسام الإنتاج نظاماً تعاقدياً جديداً في مجال صناعة النفط العالمية، فمن الناحية التاريخية نجد أن هذه العقود ظهرت لأول مرة في أندونيسيا منذ صدور قانونها النفطي لسنة 1961م، ولكنها لم تنتشر على نطاق واسع إلا عام 1968م، وفي منطقة الشرق الأوسط تعتبر مصر رائدة في الأخذ بعقود اقتسام الإنتاج من خلال العقد المبرم بين المؤسسة المصرية العامة للنفط وشركة الشمال سومطرة (نوسوديكو) في عام 1969م، ثم أنتشر استخدام هذه العقود في دول أخرى تنتج النفط داخل منظمة الأوبك.

تعرف عقود المقاسمة بأنها « تلك العقود التي تنظم علاقة استكشاف وإستغلال النفط بين الشركة الوطنية في البلد المنتج والشركة الأجنبية التي يوكل إليها مهمة المقاول، وتتحمل وحدها المخاطرة في مقابل الحصول على حصة من الإنتاج معفاة من الضرائب وبسعر التكلفة» (كاوان، 2014،ص 234)

وبالنظر إلى عقود اقتسام الإنتاج يتبين أن الشركة الأجنبية ليست صاحبة امتياز وليست شريكا حقيقيا في العلاقة القانونية كما في عقود المشاركة، ولهذا هناك اختلاف بين القانونيين في تصنيف هذا النمط التعاقدي، فيرى البعض أنه من نمط عقود المقاولة، في حين يراه البعض على أنه نوع قائم بذاته، ومع هذا الاختلاف في التصنيف إلا أن هناك اتفاقا على إختلاف مضمون كل من عقد المقاولة أو الخدمة وعقود مقاسمة الإنتاج. ويتميز عقد مقاسمة الإنتاج بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها في الآتي:

- محدودية المساحات التي تغطيها عقود المقاسمة مقارنة بالأنماط الاخرى.
- قصر مدة عقود المقاسمة
- التزام الشركة الأجنبية بتمويل عمليات البحث عن النفط واسترداد التكلفة.
- الإدارة المشتركة لعمليات التنقيب والإنتاج
- التخلي التدريجي عن الأراضي غير المستثمرة.

10. القوانين واللوائح المنظمة لاستغلال الثروة النفطية في ليبيا :

لقد صدر قانون المعادن رقم (9) لسنة 1953م في 5 سبتمبر عام 1953م، وبموجب

هذا القانون تقدمت عدة شركات بطلب الاستطلاع عن النفط، ومنحت رخص الاستطلاع للشركات النفطية الأجنبية للقيام بالعمليات الاستطلاعية التي بعثت مؤشراً مهماً على وجود مؤهلات نفطية في البلاد واستمر العمل بهذه التراخيص لمدة عامين. ووفقاً لقانون المعادن فقد منحت ثماني شركات تراخيص استطلاع لمدة سنة واحدة في أواخر سنة 1953م وأوائل 1954م، وبدأت في أعمال الاستطلاع الجيولوجي. (قشقش، 2012،ص243)

في سنة 1955م صدر قانون النفط رقم (25) وقد قسم هذا القانون مراحل النشاطات النفطية إلى مرحلة استطلاع ابتدائي ويصدر بها ترخيص، ثم مراحل البحث والإنتاج والنقل والتسويق وينظمها عقد إمتياز، ويمثل ترخيص الاستطلاع الوسيلة القانونية الأولى للدخول في المجال النفطي الليبي وهو يضع حامله في مركز لائحي لا تعاقدي وبالتالي لا يخول صاحبة استناداً إلى قانون النفط (المادة6/5) أية حقوق أو امتيازات فيما يتعلق بالبحث أو التنقيب عن النفط، وإنما يكتفي فقط بأعمال الاستطلاع المبدئي حسب ما ورد في الملحق الأول للقانون الخاص بترخيص الاستطلاع النموذجي. (سليمان، 2010،ص215)

بدخول شركات النفط والتي بلغ عددها أكثر من أربعين شركة، وبعد تحقق أول اكتشاف نفطي كبير بحقل زلطن عام 1959م والاحتفال بتصدير أول شحنة عام 1961م أخذت الشركات الأجنبية تتزاحم للتنقيب عن النفط واستخراجه فأصبح الوقت ملائماً لإعادة تقييم قانون النفط الليبي وإدخال بعض التعديلات على الأحكام الواردة فيه، وبذلك توالت التعديلات بما يتناسب مع تطور صناعة النفط في ليبيا ومع صناعة النفط في البلاد الأخرى. (بيوض، 2012،ص83)

إن من أهم النصوص القانونية المطبقة في صناعة النفط الوطنية تلك اللوائح الإدارية والمالية والفنية التي صدرت لتنفيذ القانون بموجب المادة 24 من قانون البترول رقم 25 لسنة 1955م، وكانت اللوائح النفطية من رقم (1 - 7) قد صدرت في عهد لجنة البترول، أما اللائحة النفطية رقم 8 الخاصة باحتياطات الآمان، واللائحة النفطية رقم 9 المتعلقة بالرقابة الإدارية والفنية والمالية على العمليات النفطية فقد صدرتا في عهد وزارة شؤون البترول. وتعد اللائحة النفطية رقم 8 واللائحة رقم 9 من أهم اللوائح النفطية الليبية، وتتمثل لوائح صناعة التي لا تزال سارية حتى الآن في اللوائح النفطية رقم 1 ورقم 8 ورقم 9 .

11. المعالجة المحاسبية لتكاليف العمليات النفطية في ليبيا :

يتم تبويب تكاليف العمليات النفطية وفقاً للمراحل الأساسية التي يمر بها إنتاج النفط، ونتناول في هذا الجزء المعالجة المحاسبية لتلك التكاليف طبقاً للتشريع النفطي الليبي بشكل موجز كما في التسلسل الآتي:

اولاً – تكاليف البحث والاستكشاف :

غالباً ما يميز قانون النفط الليبي بين المصاريف التي تنفق قبل بدء الفترة الإنتاجية ويعتبرها رأسمالية وتلك التي تنفق بعد الفترة الإنتاجية والتي أجاز اعتبارها رأسمالية أو إيرادية. ولا شك أن الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية يؤدي إلى عدم إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الإقتصادية بشكل سليم في السنوات المختلفة.

1 – تكلفة تراخيص الاستطلاع المبدئي : نصت المادة الرابعة عشر في الفقرة 4 من قانون النفط الليبي على أن « المصاريف التي يتكبدها صاحب العقد في سبيل تنظيم أعماله في ليبيا والبدء فيها» هي من المصاريف التي لا يجوز استقطاعها من الدخل الخاضع للضريبة الليبية بأي حال من الاحوال. (قانون، 1955). وبتطبيق اللائحة النفطية رقم 9 والتي لم تتضمن بنداً بهذا الخصوص، أصبحت النفقات السابقة للحصول على عقد الامتياز بما فيها نفقات الاستطلاع المبدئي من النفقات الخاصة بالشركة الأجنبية ولا يجوز استقطاعها بأي حال من الأحوال من الدخل الخاضع للضريبة. (أبوزريدة،2000،ص60)

2 – المعالجة المحاسبية لتكاليف التعاقد: تتكون تكلفة عقود الامتياز والمشاركة أساساً من المصاريف القضائية الخاصة بإبرام العقد ومصروفات الإيجارات السنوية، ووفقاً لقانون النفط الليبي تعتبر جميع المصروفات القانونية والإدارية المتعلقة بالحصول على العقد والتي تنفقها الشركة قبل إبرام العقد من المصروفات الخاصة بالشركة والتي لا تدخل في حساب أرباح الشركة الخاضعة للضريبة. (قانون، 1955)

3 – تكلفة الاستكشاف الجيولوجي والجيوفيزيائي :وتشمل كافة المصاريف المباشرة التي تنفق على نشاط الاستكشاف والمصاريف غير المباشرة مثل مصاريف إيجار

المباني والمصروفات الإدارية الخاصة بالاستكشاف، ولقد ميز قانون النفط بين نوعين من نفقات البحث والإستكشاف حيث قسمها إلى نوعين: مصروفات الاستكشاف التي تنفقها الشركة قبل بدء الفترة الإنتاجية ومصروفات الاستكشاف التي تنفق بعد بدء الفترة الإنتاجية.

4 - تكلفة آلات ومعدات الاستكشاف : تشمل تكلفة معدات الاستكشاف ومعامل تحليل العينات الصخرية والمباني وغيرها، وتثبت هذه التكلفة بحساب يسمى حساب الآلات والمعدات، وتستهلك وفق طرق الاستهلاك المعروفة وتعامل الأقساط مثل تكاليف الاستكشاف الأخرى. وتظهر تكلفة هذه الأصول في حساب إجمالي أولاً هو حساب آلات ومعدات الاستكشاف ثم يقسم إلى مجموعة من الحسابات الفرعية حسب أنواع الأصول المقتناة.

ثانياً – تكاليف الحفر والتطوير :

تعتبر عمليات الحفر من العمليات الدقيقة التي تطلب مهارة وخبرة وتخصصا، ومن ثم فهي تكلف شركات النفط مبالغ طائلة، وعند معالجة النفقات المترتبة عليها يجب أن نفرق بين المصروفات التي أنفقت على حفر الآبار المنتجة وبين ما أنفق على الآبار الجافة، وكذلك تكاليف التجهيزات والمعدات الملموسة وتكاليف الحفر والتطوير غير الملموسة وذلك كما يلي:

1 - نفقات الحفر والتطوير المتعلقة بالآبار المنتجة : تعتبر أغلب الشركات مصروفات الحفر والتطوير المتعلقة بالآبار المنتجة مصروفات رأسمالية لا تستقطع من الدخل عند إنفاقها ولكنها تستنفذ خلال استمرار الإنتاج من هذه الآبار. وقد نصت اللائحة النفطية رقم 9 على أن تكلفة الآبار المنتجة للبترول هي مصروفات رأسمالية لا يجوز استنزالها من الدخل في السنة التي أنفقت فيها، بل يجب استهلاكها فيما بعد على أساس المعدلات التي حددها القانون وهي 5 ٪ للمصروفات الرأسمالية، و10 ٪ للأصول والمعدات الثابتة. (اللائحة النفطية، رقم 9)

2 - نفقات الحفر والتطوير الخاصة بالآبار الجافة : عندما تكون نتيجة الحفر بئراً جافة فإن قانون النفط الليبي يميز بين نوعين من التكاليف:

i. التكاليف التي تتكبدها الشركة قبل بدء الإنتاج في أي عقد من العقود التي تملكها الشركة في ليبيا، وهذه التكاليف هي من النفقات الرأسمالية قبل الفترة الإنتاجية التي يجب إعتبارها رأسمالية ويتم استهلاكها بعد البدء في الانتاج بنسبة 5 ٪ سنوياً.

ii. تكاليف الآبار الجافة التي تنفقها الشركة بعد بدء الفترة الانتاجية وقد أجاز القانون للشركة حق الاختيار بين خصمها من أرباح الفترة التي أنفقت فيها أو اعتبارها من التكاليف الرأسمالية، وفي الحالة الأخيرة يتم استهلاكها بنسبة 5 ٪ سنوياً.

ثالثاً – تكاليف الإنتاج :

إن المحاسبة في مرحلة الإنتاج تهتم أساساً بتحديد كل من تكاليف النفط الخام المنتج والايـرادات المحصلة منه، ومقابلتها في كل فترة محاسبية. وبصفة عامة تشمل نفقات الانتاج المصروفات الدورية المتعلقة بعمليات استخراج النفط ومعالجته وتجميعه ونقله إلى محطات الشحن أو موانيء التصدير وغيرها من النفقات اللازمة لتشغيل الحقول المنتجة وإدارة عملياتها. كما ينتج النظام المحاسبي أثناء فترة الإنتاج بالإضافة إلى قائمة الدخل تقارير خاصة تتضمن معلومات محاسبية لأغراض خاصة، ومن ذلك الإقرار الضريبي الذي هو عبارة عن بيان بالإيرادات والمصروفات وصافي الدخل الناتج خلال السنة المالية.

12. المحاسبة عن الإيرادات في شركات إنتاج النفط :

يمثل الإيراد الجانب الإيجابي في معادلة الدخل، فعن طريق المقابلة بين مصروفات وإيـرادات الفترة يتم الحصول على الدخل الـدوري، وهو من أهم المؤشرات المعتمدة في القياس المحاسبي. ولقد جرى العرف المحاسبي على اعتبار الإيراد متحققاً عند إتمام عملية البيع أو الإنتاج، أي أن معيار تحقق الإيراد يتطلب إتمام العملية التي ينتج عنها الإيراد في صورة أصول جارية قابلة للتقييم الموضوعي في سوق التبادل التجاري. ومن المشكلات التي تواجه المحاسبين في مجال محاسبة الإيرادات هو تحديد الزمن الذي يتم فيه تحقيق الإيراد وتحديد قيمته، أي تحديد النقطة التي يجوز عندها محاسبياً الاعتراف بالإيراد وإثباته في الدفاتر، ومن أهم أسس تحقيق الإيراد ما يلي: (العجمي، 2009،ص 42)

1 - **أساس البيع:** أي اعتبار لحظة البيع هي اللحظة الحاسمة لتحقيق الإيراد، ويلاحظ أن هذا الأساس لا يصلح في الصناعات الاستخراجية.

2 - **أساس الإنتاج** : في حالة الإنتاج حسب الطلب والعقود طويلة الأجل فإن أساس الإنتاج يعتبر أكثر ملائمة.

3 - **أساس الاستكشاف** : يمكن اعتبار أن الاعتراف بالاحتياطي البترولي لشركات إنتاج النفط أساساً لتحقيق الإيراد، ويرى بعض مؤدي هذا الأساس أن هناك أثرا جوهريا لهذا الاكتشاف على عملية اكتساب الإيراد بالشركة.

إن الأساس المنطقي لتحقيق الإيراد والسائد في شركات النفط هو عند إتمام عملية الإنتاج ويتم تحديد الكمية التي تم إنتاجها والسعر الذي تقيم على أساسه وهو غالباً السعر المعلن في الأسواق العالمية. ويثبت الإنتاج في كل من حساب مستودعات الزيت الخام (المخزون) وحساب الإيرادات بتلك القيمة، غير أن هذه الطريقة مخالفة لمبدأ تحقيق الإيراد المتعارف عليها في المحاسبة وهي أن الإيراد يتحقق عند نقطة البيع، وتكون المخالفة هنا بمقدار زيادة السعر المعلن عن تكاليف الإنتاج، لهذا نجد بعض الشركات تقوم بتقدير رصيد النفط المتبقي في المستودعات آخر المدة بالتكلفة باتباع إحدى طريقتي التسعير المعروفتين: FIFO أو LIFO وذلك تجنباً لمخالفة مبدأ تحقيق الإيراد عند البيع. (خالد، 2006،ص 175)

ويتصف النشاط النفطي بالتعقيد نظراً لتداخل المصالح والمسؤوليات بين شركات النفط والدول المنتجة والأسواق العالمية التي كثيراً ما تتحدد فيها الأسعار، ما يفرض حالة من عدم الاستقرار في جم الإيرادات وكيفية استلامها. وتقاس قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق بين الشركة والمشتري بالقيمة العادلة والتي تتمثل في القيمة التي يمكن بها مبادلة أصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة بظروف السوق ويتعاملان بإرادة حرة دون وجود أية قيود على أي منهما سواء داخلية أو خارجية.

وجرت العادة على أن تنص العقود أو الاتفاقيات المبرمة بين الشركات النفطية والدول المنتجة على الأسعار التي يتم على أساسها تقييم كميات النفط الخام المصدرة من أراضيها. ويتم التمييز بين طريقتين من طرق تحديد الإيرادات في شركات النفط وهما:

- طريقة تحديد الإيرادات في الحسابات التي تمسكها الشركة لأغراض التقرير المالي ولأغراضها الخاصة الأخرى، وهذه الطريقة تستخدم الأسعار الفعلية المحققة من بيع النفط الخام أو أسعار التحويل.

- طريقة تحديد الإيرادات للأغراض الضريبية، وهي تستخدم الأسعار المعلنة أساساً لها.

وفيما يلي بيان عناصر الإيرادات التي يحسب على أساسها الدخل الخاضع للضريبة الليبية: (قانون النفط، 1955)

أولاً. إيرادات النفط الخام:

وهي تمثل الإيرادات الرئيسية لشركات النفط، وتحسب هذه الإيرادات في كل سنة على أساس الكميات المصدرة من قبل الشركة خلال السنة ومقدرة بالسعر المعلن.

- قيمة مبيعات النفط الخام محسوبة بالسعر المعلن
- قيمة الأتاوة العينية محسوبة بالسعر المعلن
- قيمة النفط الخام المسلم إلى المؤسسة الوطنية لأغراض الاستهلاك المحلي أو الصناعة بسعر متفق عليه اتفاقية 14 مايو سنة 1974.
- قيمة جرد النفط الخام في نهاية المدة محسوبة بسعر التكلفة.

ثانياً. الإيرادات الثانوية من العمليات الأخرى:

طبقاً لمفهوم الدخل الشامل يدخل في وعاء الضريبة الإيرادات التي تحققها شركات النفط ولا تدخل في نشاطها الرئيسي*.

مما سبق نخلص إلى أن لتحديد قيمة الإيرادات في شركات إنتاج النفط خطوات الخطوة الأولى تتمثل في تحديد الكميات المنتجة والمصدرة وأسعار النفط ثم القياس المحاسبي عن تلك الإيرادات، ويتحقق الإيراد حالما أصبح النفط خارج البئر أي عند نقطة الإنتاج وتسمى طريقة سعر السوق (الإنتاج). ويرتبط تحديد الإيرادات بالعقود النفطية المطبقة، حيث يتم التمييز في ليبيا بين الإيرادات التي يتم تحديدها للأغراض الضريبية كما في شركات الامتياز والمشاركة وتلك التي يتم تحديدها لأغراض التقارير المالية وتستخدم الأسعار الفعلية المحققة من بيع النفط أساساً لها.

13. أسلوب ومنهج الدراسة :

تم تطبيق هذه الدراسة وفقاً لمنهج التحليل الوصفي واستخدام أسلوب دراسة الحالة، ويقوم هذا المنهج على أساس الجمع بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي معاً، يركز الأول

على جمع الحقائق المتصلة بموضوع عقود الامتياز المملوكة لشركة فنترسهال التي تمارس نشاط استكشاف وإنتاج النفط في ليبيا، مما يتيح لنا وصف الحالة المدروسة في حين يركز الثاني على تحديد وتحليل العلاقة بين المتغيرات الرئيسية المكونة لها من خلال تحديد وتحليل الاختلافات بين أنماط العقود النفطية السائدة وأثرها على حصة الدولة والشركة الأجنبية.

1.13 طريقة جمع البيانات :

اعتمدت هذه الدراسة على استخدام عدد من الطرق والأساليب في جمع البيانات الخاصة بهذا الجانب من البحث، من الإطلاع على السجلات المحاسبية والكشوفات والتقارير المالية وغير المالية الخاصة بالشركة، وذلك كأدوات رئيسية لتجميع البيانات اللازمة وبالقدر الذي يخدم ويحقق أهداف الدراسة. وقد استمدت بيانات من المصادر التالية:

- بيانات إنتاج للسنوات 2006 – 2010 استمدت من تقارير الإنتاج السنوية للشركة.
- بيانات المصروفات والإيرادات للسنوات 2006 - 2010 استمدت من واقع التقارير المالية.
- استمدت البيانات المتعلقة بأسعار النفط الخام الليبي للسنوات الخمس من النشرة الاقتصادية التي تصدر عن مصرف ليبيا المركزي.

2.13 مجتمع وعينة الدراسة :

تم اختيار قطاع النفط كبيئة للدراسة، أما مجتمع الدراسة فيتألف من جميع شركات إنتاج النفط العاملة في ليبيا والتي تجمعها علاقة تعاقدية مع الدولة الليبية أو إحدى أدواتها والمتمثلة في المؤسسة الوطنية للنفط، وبذلك يستثنى من مجتمع الدراسة شركات الخدمات النفطية وشركات التصنيع وكذلك شركات القطاع العام.

وفيما يلي عرض موجز عن بيئة الدراسة في القطاع النفطي والشركات التابعة له، ومجتمع الدراسة والذي يتحدد في شركات الامتياز وشركات مقاسمة الإنتاج وهي وزارة النفط، المؤسسة الوطنية للنفط، شركات النفط والتي إما مملوكة بالكامل للمؤسسة مثل

شركة سرت وشركة الخليج أو شركات مشاركة معها بأي نمط من أنماط العقود (شركة إمتياز) مثل شركة فنترسهال أو شركات استكشاف ومقاسمة الإنتاج وعددها 8 شركات، أو شركات مشغلة مثل شركة مليته للنفط والغاز وشركة أكاكوس وشركة الهروج وشركة الزويتينة وشركة الواحة.

وتنحصر عينة الدراسة في شركات النفط الأجنبية التي تعمل في مجال الاستكشاف والإنتاج في ليبيا وترتبط بعقود امتياز مع الدولة الليبية، وهي شركة فنترسهال ليبيا.

14. لمحة تاريخية عن شركة فنترسهال وطبيعة عملها :-

شركة فنترسهال ليبيا، هي فرع لشركة أجنبية مسجلة في ليبيا حسب القانون التجاري الليبي، ويقتصر نشاط فرع الشركة على مزاولة عمليات استكشاف وإنتاج النفط والغاز واستثماره، ويمتلك الفرع بالكامل التشغيل النفطي لعقدي امتياز بحصة غير مقسمة (100 ٪) وذلك بموجب حقوق اتفاقيات الامتياز الممنوحة في سنة 1966م.

ولقد بدأت الشركة الألمانية نشاطها في مجال استكشاف وإنتاج النفط والغاز في ليبيا منذ سنة 1958م كشركة مشغلة لحساب الشركة الألمانية « فنترسهال أي جي» وكانت قد حصلت في هذا التاريخ على نصف الحصة مع شركة « دويج أرداويل» بموجب امتياز في حوض سرت، ولم يكتشف النفط في هذه البقعة وجرى التخلي عنها في سنة 1971م، وفي عام 1959م حصلت على امتياز آخر بالاشتراك مع دويج أرداويل في المنطقة ذاتها، وفي الدورة الثانية من الامتيازات التي بدأت عام 1966م مُنحت شركة فنترسهال بالاشتراك مع الويرات للنفط أربع مناطق في الوسط من حوض سرت، إلا أن شركة الويرات منحت حقوق المشاركة إلى فنترسهال منذ ذلك التاريخ، وقد اكتشف النفط بهذه المنطقة عام 1970م.

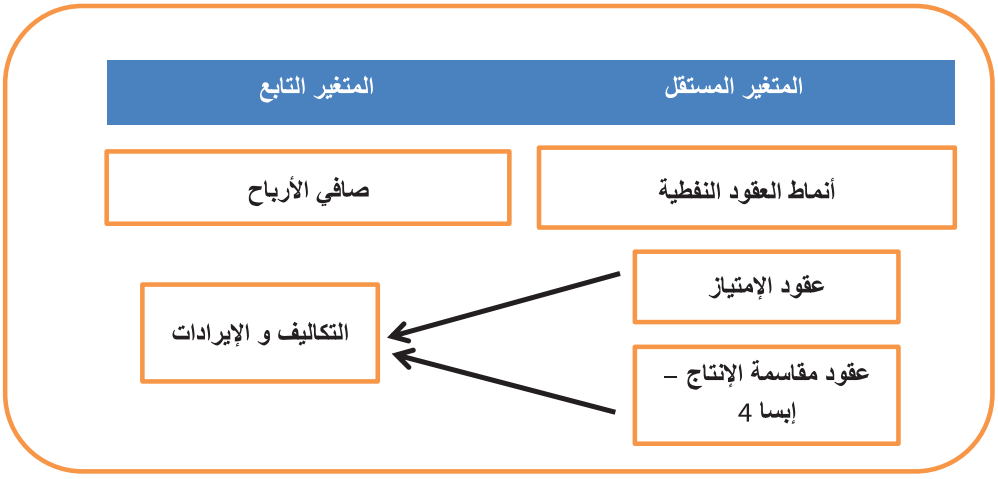
وتم إكتشاف النفط بكميات تجارية بالامتياز 96 بتاريخ 5 مارس 1976م، أما تاريخ بدء الفترة الإنتاجية الامتياز المذكور كما هو مقرر حسب قانون النفط ابتداءً من 24 أغسطس 1976م، أما تاريخ بدء الفترة الإنتاجية للامتياز 97 ابتداءً من 22 يونيو 1988م. وتعتبر الشركة الأجنبية الوحيدة التي استمرت إلى الآن رغم تاريخها الطويل في ليبيا تعمل وفقاً لعقود الامتياز الأصلية ولم توقع أبداً أيا من اتفاقيات المشاركة أو المقاسمة في الإنتاج.

وفي الوقت الحالي تعد شركة فنترسهال أحد أكبر منتجي النفط في ليبيا، وقد بلغ الإنتاج قبل 17/ فبراير/ 2011م، 100،000 برميل يومياً، ثم توقف نشاط الشركة خلال الثورة تماماً وعادت إلى الإنتاج في منتصف شهر أكتوبر من عام 2011 ووصل بنهاية سنة 2012 إلى 85 ألف برميل يومياً وبسبب الاعتصامات في الموانئ النفطية الشرقية من قبل حرس المنشآت النفطية توقف الإنتاج مرة أخرى منذ منتصف يوليو 2013م*.

ومن أهم الحقول النفطية التي تدار من قبل الشركة : حقل جخرة، حقل السارة، حقل التواما، حقل حميد، حقل النخلة، حقل التاكو، حقل فسيلة، حقل بي وحقل كيو.

15. نموذج ومتغيرات الدراسة :

للإيفاء بمتطلبات المعالجة المنهجية لمشكلة الدراسة وتساؤلاتها، وعلى ضوء إطار الدراسة النظري، تم تصميم نموذج يستند على برنامج مايكروسوفت إكسل، وعن طريق هذا النموذج يتم حساب حجم الإيـرادات المالية المتوقعة من عام إلى عام باستعاب التغيرات المحتملة على المتغيرات المختلفة في الأمدين المتوسط والطويل، جراء تغيير نوع العقد النفطي وقياس أثر الأنماط التعاقدية (كمتغيرات مستقلة) على كل من التكاليف والإيرادات (كمتغيرات تابعة).



شكل رقم (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة

لقد تطلب تحديد الربح في الشركة محل الدراسة وفقاً للتغير في نمط التعاقد، وبيان الاختلافات بين الربح المحدد في كل حالة أو سيناريو من السيناريوهات المحتملة، بناء أو تصميم نموذج خاص بهذه الدراسة، وتطبيقه على البيانات الفعلية المتحصل عليها من الشركة محل الدراسة. ويستند هذا النموذج على تقدير العلاقة بين عدة متغيرات أحدها المتغير التابع والأخرى تمثل متغيرات مستقلة، يؤدي التغير فيها إلى تغير المتغير التابع، إذ إنه من المعلوم أنه كلما تغيرت شروط التعاقد أو نوع العقد النفطي تبع ذلك تغير في حصة الدولة من التكاليف والإيرادات.

ويمكن تحديد التكاليف والإيرادات إذا علمت قيمة متغير أو أكثر من المتغيرات الفرعية الأخرى ذات الأهمية في موضوع الدراسة وذلك لأن هذا النموذج يتبع تكوينه من البنود المالية للاتفاقيات النفطية والتي تتغير نسبها وحصصها حسب القوة التفاوضية للطرفين الوطني والأجنبي.

يأتي التحليل والمقارنة قبل الاستنتاج وبعد التصنيف، ويقدم التحليل المالي معلومات مفيدة للأطراف المختلفة، وهذه الخطوة تتضمن مقارنة عناصر القوائم المالية بعضها مع بعض، ومقارنة المجموعات الجزئية بالمجموعات الكلية لاستخراج التغيرات التي تطرأ عليها في فترة زمنية محددة واكتشاف العلاقات بينها، وهو ليس عملية سهلة بل معقدة وتدخل فيها عوامل متعددة بالإضافة إلى ظروف عدم التأكد.

ولقد قامت دراسة وتحليل البيانات الخاصة بشركة فنترسهال على ثلاث مراحل وهي كما يلي:

- مقارنة أداء الشركة للأعوام من 2006 – 2010 وذلك بمقارنة كافة أرقام الإيرادات والمصروفات والربحية لكل عام بالعام السابق له.
- مقارنة نتائج قائمة الدخل بإجمالي الإيرادات من مبيعات النفط للأعوام من سنة 2006 – 2010 وذلك كنسبة مئوية لمعرفة الاتجاهات سواء زيادة أو نقصاً.
- حساب النسب المالية للأعوام من 2006 إلى 2010 ومقارنتها وتفسير نتائجها باستخدام المعيار التاريخي.

الجدول رقم (1) نتائج التحليل الأفقي لبعض البنود الهامة في قوائم التكاليف والإيرادات.

البيان	نسبة التغير 2007/2006	نسبة التغير 2007/2006	نسبة التغير 2009/2008	نسبة التغير 2010/2009
إيرادات مبيعات النفط الخام	٪ 13	٪ 23	٪ 102 -	٪ 6
تكلفة التغير في المخزون	٪ 133	٪ 173	٪ 400	٪ 93
مصروف الأتاوة «16.67 ٪»	٪ 3	٪ 2 -	٪ 28 -	٪ 24 -
مصروفات التشغيل	٪ 143 -	٪ 5 -	٪ 17	٪ 14
مصروف الاستهلاك	٪ 18 -	٪ 17 -	٪ 34	٪ 3 -
مصروفات خطوط الأنابيب	٪ 18	٪ 2	٪ 30 -	٪ 10
مصروفات إدارية وعمومية	٪ 27	٪ 10 -	٪ 13 -	٪ 7
مصروفات الاستكشاف	٪ 52	٪ 16	٪ 275 -	٪ 27 -
الأرباح قبل الضريبة	٪ 14	٪ 27	٪ 136 -	٪ 8
الأرباح بعد الضريبة	٪ 28	٪ 54	٪ 270 -	٪ 17

والجدول التالي يبين نتائج التحليل الرأسي لبعض عناصر التكاليف بالنسبة لهيكل التكلفة في الشركة محل الدراسة خلال الفترة.

جدول رقم (2) التحليل الرأسي لبعض عناصر التكاليف في الشركة

البيان	التحليل النسبي للتكاليف في السنوات					المتوسط
	2006	2007	2008	2009	2010	10 : 06
تكلفة التغير في المخزون	٪ 0	٪ 1 -	٪ 1	٪ 0	٪ 5 -	٪ 1 -
مصروف الأتاوة	٪ 39	٪ 37	٪ 38	٪ 31	٪ 25	٪ 34
مصروفات التشغيل	٪ 22	٪ 23	٪ 23	٪ 29	٪ 34	٪ 26
مصروف الاستهلاك	٪ 20	٪ 17	٪ 15	٪ 23	٪ 23	٪ 20
مصروفات خطوط الأنابيب	٪ 13	٪ 15	٪ 16	٪ 13	٪ 14	٪ 14
مصروفات إدارية وعمومية	٪ 2	٪ 3	٪ 3	٪ 2	٪ 3	٪ 3
مصروفات الإستكشاف	٪ 3	٪ 6	٪ 7	٪ 2	٪ 2	٪ 4

ويبين الجدول التالي نتائج التحليل الرأسي للتكاليف والأرباح كنسبة من الإيرادات في الشركة

جدول رقم (3)

التحليل الرأسي لإجمالي التكاليف والأرباح في الشركة

البيان	التحليل النسبي للتكاليف والارباح في السنوات					المتوسط
	2006	2007	2008	2009	2010	10 : 06
إجمالي التكاليف	٪ 18 -	٪ 17 -	٪ 13 -	٪ 25 -	٪ 23 -	٪ 19 -
الربح قبل الضريبة	٪ 82	٪ 83	٪ 87	٪ 75	٪ 77	٪ 81
الأرباح بعد الضريبة	٪ 7	٪ 6	٪ 7	٪ 6	٪ 6	٪ 6

من خلال الجدول رقم (1) تبين لنا الآتي:

■ أن مصروف الأتاوة يشكل الجانب الأكبر في هيكل التكلفة، إذ شكلت ما نسبته في المتوسط 34 ٪ .

- ارتفاع الأهمية النسبية لتكاليف التشغيل والاستهلاك ورسوم خطوط الأنابيب والموانئ النفطية في هيكل التكاليف بنسبة 26 ٪ ، 20 ٪ ، 14 ٪ على التوالي.
- ضعف الأهمية النسبية للمصاريف الإدارية والعمومية، إذ لم تتجاوز نسبة 3 ٪ في المتوسط خلال خمس سنوات.
- تكلفة التغير في المخزون كانت متدنية جداً، أما الجانب الإيرادي من تكلفة الاستكشاف والذي يمثل مصروفات الآبار الجافة فكانت في المتوسط 4 ٪ .

ومن خلال تحليل الجدول رقم (2) تبين لنا الآتي:

- إن الانخفاض الطفيف في نسبة التكاليف كنسبة من إيرادات المبيعات للعامين 2007، 2008 كان له أثر إيجابي تمثل في زيادة نسبة الربح التشغيلي لهذين العامين، وذلك نظراً للوزن النسبي لمبلغ الأتاوة ومصروفات التشغيل وإن كان العام 2009 والذي كانت فيه النسبة 8 ٪ ، 7 ٪ هو الأكثر تأثيراً على نسبة الربح التشغيلي.
- يعد العام 2008 هو الأعلى في نسبة الربح التشغيلي مقارنة بالعامين السابقين والعامين اللاحقين، حيث وصلت إلى 87 ٪ ، وقد أدى الانخفاض التدريجي في نسبة التكاليف خلال الأعوام 2006: 2008 إلى زيادة الربح التشغيلي، مع ملاحظة أن العكس صحيح في السنوات 2009، 2010 وهذا الانعكاس لهو دليل على ضعف تأثير المصروفات والإيرادات الأخرى كنسبة من الإيرادات.
- يوضح انخفاض نسبة صافي الربح إلى المبيعات تأثير ضريبة الدخل بصورة مباشرة، والتي تمثل ما نسبته 65 ٪ من صافي الربح قبل الضريبة.

من خلال تحليل المؤشرات المالية كما هو في الجدول رم (3) توصلنا إلى الاتي:

- أن ارتفاع معدل دوران الأصول يدل على فعالية الشركة في القدرة على استغلال الأصول ويظهر التحليل أن هناك انخفاضا طفيفا في سنة 2007 مقارنة بالعام السابق.
- تقيس نسبة معدل العائد على حقوق الملكية المبلغ المتاح للتوزيع على حملة الأسهم كنسبة من إجمالي المبلغ المستثمر من قبل الملاك، وفي عام 2006 كان نصيب كل دولار واحد مستثمر من صافي الربح 1.09 أي أكثر من دولار واحد وهو أعلى معدل للربحية على حقوق المساهمين في السنوات الخمس محل الدراسة.

■ تعد نسبة العائد على الاستثمار من أهم المؤشرات الربحية وتقيس قدرة الشركة على تحقيق صافي أرباح باستغلال كافة أصولها، وتعتبر نسبة 4.95 ٪ المحققة للعام 2008 من أعلى النسب وهو ما يعكس فاعلية إدارة الشركة في استخدام أصولها سواء المتداولة أو الثابتة.

16. سيناريوهات تطبيق عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج :

تم استخدام عدد من السيناريوهات المحتملة في حالة تطبيق نظام عقود مقاسمة الإنتاج وتحديد الأبعاد الزمنية لها، وبما أن سنة 2026 هي سنة إنهاء العقد بالنسبة لامتيازات الشركة، فقد تم تقسيم الفترة من سنة 2011 إلى سنة 2025 إلى مدى متوسط لمدة خمس سنوات تبدأ من سنة 2011، ومدى طويل لمدة عشر سنوات تبدأ من سنة 2016، وعليه فإن السيناريوهات المحتملة في حالة تطبيق نمط المقاسمة الرابعة كما يلي:

السيناريو الأول : يطبق فيه نظام عقود المقاسمة كبديل عن نظام الامتياز السائد حالياً في الشركة محل الدراسة، ويعتمد على البيانات الفعلية للشركة، ويسمى بالسيناريو البديل.

السيناريو الثاني : يتضمن بيانات تقديرية إيجابية، ولهذا يمكن تسميته بالسيناريو المتفائل.

السيناريو الثالث : تستخدم فيه بيانات تقديرية أقل تفاؤلاً، وعليه يسمى بالسيناريو المتحفظ.

ومن البديهي أنه يترتب على هذا التغيير العمل وفق نظام مالي يختلف تماماً على نظام الامتياز القائم، ومن التغييرات المتوقعة وفق الترتيبات التعاقدية الجديدة بناء على السمات العامة لاتفاقيات الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج ما يلي:

- قيام شركة فنترسهال بالتوقيع كطرف ثان على اتفاقية استكشاف ومقاسمة الإنتاج مع المؤسسة الوطنية للنفط.
- إعطاء الحق للطرف الثاني بالاستكشاف واستغلال النفط والغاز في منطقة العقد (الامتياز 96 و97).
- نسبة من الإنتاج المتفق عليها تخصص للمؤسسة الوطنية للنفط أما النسبة الباقية

فتخصص للشريك الأجنبي إلى أن يسترد تكاليفه المتراكمة القابلة للاسترداد (نفط التكلفة) وتحسب قيمة الخام المستلم من الشريك الأجنبي بالسعر الرسمي للخام الليبي.

- توزع الكمية الباقية من الخام بعد التوزيع الأول إن وجدت (وتعرف بنفط الربح) بين الطرفين على النحو التالي:

حصة الشريك الأجنبي = معامل الأساس * المعامل « أ » * فائض النفط [1]*.

- تصنف تكاليف العمليات النفطية في نظام المقاسمة إلى تكاليف رأسمالية وتكاليف إيرادية.
- إن الاتفاقيات التي لازالت مطبقة حتى الآن في الشركة محل الدراسة هي نمط الإمتياز، وفي هذه الحالة فإن الشركة ستستمر في أعمالها وفق نظام الامتياز حتى تاريخ إنهاء العقد وهو سنة 2026، وبذلك سنفترض لأغراض هذا البحث أن الشركة دخلت في اتفاقية مشاركة الإنتاج بدءاً من سنة 2006 وعلى اعتبار أن عمر الاتفاقية 20سنة فإن تاريخ الإنهاء سيكون سنة 2026م.
- يفترض التحليل أن الاستهلاك والنفاد وفقاً لطريقة القسط الثابت، وبناء على قانون النفط الليبي، حيث تستهلك الأصول الملموسة بنسبة 10 ٪ والأصول غير الملموسة بنسبة 5 ٪ .

وبناءً على ما سبق، فإن القيم الافتراضية التي سيتم استخدامها لأغراض هذا البحث في بناء السيناريوهات وفق الترتيبات التعاقدية يمكن تلخيصها في النقاط الثلاث التالية:

- حصة المؤسسة الوطنية للنفط من الإنتاج المتفق عليه 80 ٪ ، أما الشركة الأجنبية فنصيبها 20 ٪ .
- تسترد الشركة نفقات البحث والاستكشاف على المناطق المنتجة وتكاليف الحفر الإنتاجي والتطوير بنسبة 50 ٪ ، أما تكاليف التشغيل فتسترد بالكامل في الفترة التي حملت ودفعت فيها هذه التكاليف بحسب حصة الشركة في مقاسمة الإنتاج 20 ٪ .

*معامل الأساس هو عبارة عن متوسط الإنتاج اليومي لمنطقة العقد بالبرميل خلال السنة. والمعامل " أ " يعتمد على نسبة الإيرادات المتراكمة المستلمة من الشريك الأجنبي في منطقة العقد إلى مصروفات العمليات النفطية المتراكمة التي تكبدها الشريك الأجنبي على نفس المنطقة.

■ تكون منحة الإنتاج بمبلغ يساوي 5،000،000 دولار عند الوصول إلى إنتاج متراكم يبلغ 100،000،000 برميل نفط من كل استكشاف تجاري، وبعد ذلك مبلغ يساوي 3،000،000 دولار عند الوصول إلى إنتاج كل 30،00،000 برميل من الإنتاج الإضافي.

ومن هذا المنطلق فإن السيناريوهات الثلاثة المقترحة لنمط المقاسمة الرابع (إيسا 4) يكون كما يلي:

السيناريو البديل: التحول إلى نظام عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج :-

في هذا السيناريو سيتم الابقاء على البيانات الفعلية المالية وغير المالية للشركة خلال الفترة من سنة 2006 : 2010 م، وتطبيقها في حالة أن الشركة محل الدراسة قامت بتغيير نوع التعاقد والانتقال من عقود الامتياز إلى عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج الرابعة، وتعديل البيانات كما لو كانت عقود المقاسمة خلال كل الفترات السابقة. وعليه يقوم السيناريو البديل على إستخدام البيانات التقديرية في المديين المتوسط والطويل على إعتبار أنهما امتداد للفترة الأولى، وذلك وفقاً للأسس التالية:

- تقديرات الإنتاج خلال العمر الإنتاجي للحقول النفطية تعادل 100،000 برميل في اليوم.
- متوسط السعر الرسمي للبرميل خلال الفترة يعادل 75 دولاراً.
- إن الإنتاج يساوي الصادرات، ولهذا فإن تكلفة التغير في المخزون تساوي صفر.
- لتحديد الاستهلاك والنفاد يعتبر رصيد التكاليف الملموسة الفعلي في 12/31 لسنة 2010، رصيد أول المدة للسنة التالية مع وجود إضافات السنة التي تقدر في السنوات الخمس الأولى بمبلغ 120،000،000 دولار وفي المدى الطويل بمبلغ 60،000،000 دولار
- رسوم خطوط الأنابيب وموانئ النفط تقدر بناء على متوسط السنوات الثلاث التي كان فيها الإنتاج قريبا من سقف 100،000 برميل يومياً وهو يعادل تقريباً 80،000،000 دولار.

- مصروفات التشغيل تتكون من شقين أحدهما ثابت والآخر متغير وتفترض هنا أن إجمالي هذه التكاليف في المدى القصير 150،000،000 دولار وفي المدى الطويل 200،000،000 دولار.

السيناريو المتفائل : حالة الإنتاج والسعر المرتفع :-

كما أسلفنا فإن التحول من نظام مقاسمة الأرباح إلى نظام مقاسمة الإنتاج، يترتب عليه تغييرات محتملة تم ذكر بعضها في السيناريو السابق، وإذا ما تم استخدام بيانات تقديرية متفائلة للفترة اللاحقة للفترة محل الدراسة، فإن هناك ترتيبات أخرى متوقعة، وفيما يلي أهم النقاط المتوقعة التي سيتم استخدامها في هذا السيناريو المحتمل، وهي كما يلي:

- إنه لا توجد قيود على الإنتاج، ويتم الإنتاج بالطاقة القصوى، وهي خلال الخمس سنوات الأولى 120،000 برميل، أما في المدى الطويل فتعادل 100،000 برميل في اليوم.
- سعر البيع الرسمي للنفط الخام الليبي يكون في حدود 100 دولار للبرميل المنتج.
- إن الإنتاج يساوي الصادرات، بمعنى أنه لا يوجد مخزون في نهاية الفترة.
- التكاليف الرأسمالية كما في السيناريو البديل لا تتغير، وأن إضافات السنة تقدر في المدى المتوسط بمبلغ 120،000،000 دولار وخلال السنوات العشر الأخيرة بـ 60،000،000 دولار.
- رسوم خطوط الأنابيب وموانئ النفط تقدر في المدى المتوسط 95،000،000 دولار، أي بزيادة قريبة من معدل زيادة الإنتاج عن السيناريو البديل وتقدر بـ 80،000،000 دولار في المدى الطويل.
- ارتفاع تكاليف التشغيل بسبب زيادة الإنتاج في المدى المتوسط، ويبلغ إجمالي هذه التكاليف 165،000،000 دولار وذلك بزيادة الشق المتغير 10 ٪ عن السيناريو الأول أما في المدى الطويل 200،000،000 دولار.

السيناريو المتحفظ : حالة الإنتاج والسعر المنخفض :-

نتيجة للتغيرات السياسية والاقتصادية السائدة اليوم في ليبيا، وما يحصل من تغيرات على مستوى العالم فإن هذا السيناريو هو الأقرب للواقع الحالي، حيث إذا ما استمرت الظروف الحالية على ما هي عليه واستمرت أسعار النفط في الهبوط وتوقف النشاط بشكل شبه كلي بسبب إغلاق الموانئ النفطية، فإن كل هذه العوامل مجتمعة ستؤدي إلى تغيرات تتحدد في النقاط التالية:

- تقديرات الإنتاج في المدى المتوسط تكون عند مستوى 80،000 برميل في اليوم، وخلال العشر سنوات الاخيرة 100،000 برميل يومياً.
- هبوط سعر البيع الرسمي إلى مستوى 50 دولارا للبرميل.
- إن ما يتم إنتاجه يتم تصديره بالكامل، ولهذا فإن تكلفة التغير في المخزون تساوي صفر.
- ثبات التكاليف الرأسمالية كما هي في السيناريو البديل، وأن إضافات السنة في المدى المتوسط مبلغ 120،000،000 دولار ومبلغ 60،000،000 دولار في السنوات العشر الأخيرة.
- رسوم خطوط الأنابيب وموانئ النفط تقدر بـ 65،000،000 دولار في المدى المتوسط، أي انخفض بنسبة 20 ٪ عن السيناريو البديل، وعدم تغيرها في المدى الطويل.
- مصروفات التشغيل في المدى المتوسط 135،000،000 دولار أي يقل الشق المتغير (بافتراض أنه 50 ٪) بنسبة 10 ٪ عن السيناريو الأول، وفي المدى الطويل 200،000،000 دولار.

لمعرفة الآثار الناجمة عن تغيير عقود الامتياز إلى عقود مقاسمة الإنتاج الرابعة تم استخدام نموذج الدراسة، وهو نموذج مصمم على برنامج اكسل ينبع تكوينه من بنود الاتفاقية التي تتغير نسبها وحصصها حسب القوة التفاوضية للطرفين الوطني والأجنبي. ويشتمل هذا النموذج على البيانات الخاصة بنشاط الشركة محل الدراسة خلال الفترة

من 2006 إلى 2010، وتطبيقها في حالة عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج خلال فترة الدراسة، والجدول التالي يبين أهم نتائج التحول إلى عقود المقاسمة على حصة الشريك الأجنبي من الإنتاج، وذلك خلال السنوات الخمس الأولى.

جدول رقم (4) نتائج اقتسام الإنتاج في ظل تطبيق المقاسمة الرابعة للفترة 2006:2010 ،

السنة	كمية الإنتاج السنوي	نسبة الشركة من الإنتاج		نفط الاسترداد		حصة الشركة من فائض النفط		حصة الشركة من الإنتاج	
		النسبة	الكمية	النسبة	الكمية	النسبة	الكمية	الكمية	النسبة
2006	40,553,882	٪ 20	8,110,776	٪ 4	1,804,412	٪ 8	3,153,182	4,957,594	٪ 12
2007	41,803,279	٪ 20	8,360,656	٪ 4	1,806,800	٪ 5	1,936,668	3,743,468	٪ 9
2008	40,048,706	٪ 20	8,009,741	٪ 4	1,535,294	٪ 5	1,966,233	3,501,528	٪ 9
2009	31,794,673	٪ 20	6,358,935	٪ 7	2,345,313	٪ 4	1,407,763	3,753,075	٪ 12
2010	26,021,627	٪ 20	5,204,325	٪ 5	1,382,561	٪ 6	1,492,024	2,874,585	٪ 11
المتوسط	36,044,433	٪ 20	7,208,887	٪ 5	1,774,876	٪ 5	1,700,672	3,766,050	٪ 10

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- انخفاض النسبة الفعلية للشريك الأجنبي من الإنتاج عن نسبة المقاسمة المتفق عليها (20 ٪) وبالمقابل ارتفاع النسبة الفعلية لحصة الدولة من الإنتاج عن النسبة المتفق عليها.
- تبلغ نسبة نفط الاسترداد في المتوسط 5 ٪ وفائض النفط الذي يحصل عليه الشريك الأجنبي كعائد له 5 ٪ وتمثل نسبة فائض النفط النسبة من الإنتاج التي تؤول للشريك الأجنبي بعد استرداد التكاليف، أي بعد استبعاد نسبة نفط الاسترداد.

17. تحليل أثر متغير التكاليف :

يوضح الجدول التالي توزيع تكاليف الإنتاج بين طرفي الاستثمار حسب نموذج المقاسمة الرابعة وذلك على فترتين، المدى المتوسط 2011: 2015 وخلال المدى الطويل 2016 : 2025 م.

جدول رقم (5) توزيع تكاليف الإنتاج بين الشريك الأجنبي والمؤسسة الوطنية للنفط

السنوات	مساهمة الشريك الأجنبي			مساهمة المؤسسة الوطنية للنفط		
	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث
2011	51,800,000	65,480,000	54,800,000	207,200,000	261,920,000	219,200,000
2012	53,940,000	66,700,000	55,880,000	215,760,000	266,800,000	223,520,000
2013	55,780,000	67,740,000	56,800,000	223,120,000	270,960,000	227,200,000
2014	57,400,000	68,680,000	57,620,000	229,600,000	274,720,000	230,480,000
2015	58,820,000	69,480,000	58,340,000	235,280,000	277,920,000	233,360,000
2016	68,660,000	72,800,000	73,560,000	274,640,000	291,200,000	294,240,000
2017	68,540,000	72,200,000	72,900,000	274,160,000	288,800,000	291,600,000
2018	68,440,000	71,700,000	72,320,000	273,760,000	286,800,000	289,280,000
2019	68,360,000	71,260,000	71,820,000	273,440,000	285,040,000	287,280,000
2020	68,300,000	70,880,000	71,380,000	273,200,000	283,520,000	285,520,000
2021	68,240,000	70,540,000	71,000,000	272,960,000	282,160,000	284,000,000
2022	68,200,000	70,260,000	70,660,000	272,800,000	281,040,000	282,640,000
2023	68,160,000	70,000,000	70,360,000	272,640,000	280,000,000	281,440,000
2024	68,140,000	69,780,000	70,100,000	272,560,000	279,120,000	280,400,000
2025	68,100,000	69,580,000	69,380,000	272,400,000	278,320,000	279,520,000

و استكمالاً لعملية التحليل نحو توضيح الأثر على التكاليف، فإن الجدول التالي يوضح تكلفة استخراج البرميل في ظل تطبيق نظام عقود مقاسمة الإنتاج، في ضوء البيانات التقديرية للعوامل والمتغيرات المؤثرة على التكاليف وفقاً للسيناريوهات الثلاثة ومقارنتها مع التكلفة في ضوء البيانات المتاحة والتي أمكن الحصول عليها خلال الفترة من سنة 2006 : 2010 م.

جدول رقم (6) متوسط تكلفة إنتاج البرميل خلال الفترة من سنة 2011 : 2026م.

البيان	المدى المتوسط			المدى الطويل		
	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث
تكلفة التشغيل	150,000	165,000	135,000	200,000	200,000	200,000
مصروف الاستهلاك والنفاد	47,700	78,080	83,440	61,570	74,500	76,990
رسوم خطوط الانابيب والموانئ النفطية	80,000	95,000	65,000	80,000	80,000	80,000
إجمالي تكاليف الإنتاج	277,740	338,080	283,440	341,570	354,500	356,990
الإنتاج السنوي	36,520	43,824	29,218	36,530	36,530	36,530
تكلفة استخراج البرميل بالدولار	7.8	7.7	9.7	9.4	9.7	9.8
كمية النفط التي يستلمها الشريك الأجنبي	3,391	3,429	3,623	3,235	3,030	3,722
كمية النفط التي تستلمها مؤسسة النفط	33,129	40,395	25,593	33,295	33,500	32,808
نصيب الشركة من تكلفة البرميل	0.7	0.6	1.0	0.7	0.7	0.8
نصيب الدولة من تكلة البرميل	6.9	7.1	8.5	8.5	8.9	8.8

ومن خلال التحليل وفقاً للجدول رقم (6) نلاحظ الآتي:

- في السيناريو الأول بلغت تكلفة البرميل في المتوسط خلال الفترة من 2011 – 2015 مبلغ 8 دولار ومبلغ 9 دولار خلال الفترة من 2016 – 2025 وأن مساهمة الشركة ما هو نسبة 20 ٪ وتسترد بالكامل.
- أما في السيناريو الثاني فقد بلغت 8 و10 دولار في المديين المتوسط والطويل على التوالي وتعتبر هذه التكلفة كبيرة نسبياً وهي متقاربة إذا ما قورنت بالتكلفة في السيناريو السابق.

- أن متوسط تكلفة استخراج البرميل في السيناريو الثالث 10 دولار في المديين المتوسط والطويل مما يدل على أن هناك ارتباطا كبيرا بين معطيات السيناريوهات المختلفة فيما يتعلق بالتكاليف.

18. تحليل الأثر على الإيرادات :

يمكن تلخيص أثر تطبيق نظام مقاسمة الإنتاج على الإيرادات عن البرميل في فترتين، خلال الفترة من 2011 - 2015 وخلال الفترة من 2016 - 2025 وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (7) الإيرادات النفطية المتحققة لطرفي المقاسمة حسب نظام مقاسمة الإنتاج الرابعة

السنوات	إيرادات الشريك الأجنبي			إيرادات المؤسسة الوطنية للنفط		
	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث	السيناريو الأول	السيناريو الثاني	السيناريو الثالث
2011	251,660	341,255	179,921	2,485,840	4,038,746	1,280,079
2012	253,594	342,814	180,898	2,491,406	4,049,186	1,283,102
2013	254,362	342,865	181,186	2,483,138	4,037,135	1,278,814
2014	255,462	343,535	181,705	2,482,038	4,036,466	1,278,814
2015	256,426	344,105	182,160	2,481,074	4,035,896	1,277,840
2016	243,219	304,773	187,803	2,501,781	3,355,227	1,642,197
2017	242,656	303,724	187,034	2,494,844	3,346,276	1,637,966
2018	242,588	303,384	186,640	2,494,912	3,346,616	1,638,360
2019	242,534	303,086	186,301	2,494,966	3,346,914	1,638,699
2020	242,975	303,470	186,323	2,502,025	3,356,530	1,643,677
2021	242,452	302,597	185,744	2,495,048	3,346,403	1,639,256
2022	242,425	302,407	185,513	2,495,075	3,347,593	1,639,487
2023	242,398	302,230	185,309	2,495,102	3,347,770	1,639,691
2024	242,866	302,723	185,454	2,502,134	3,357,277	1,644,546
2025	242,357	301,945	184,984	2,495,143	3,348,055	1,640,016

فمن خلال التحليل السابق للإيرادات حسب معطيات السيناريوهات الثلاثة، يمكن استخلاص النقاط المهمة التالية:

- في المديين المتوسط والطويل يلاحظ نمو إيرادات كل من الدولة والشريك الأجنبي، وذلك مع تزايد كميات الإنتاج والأسعار رغم ثبات نسب المقاسمة. ولكن معدل الزيادة بالنسبة للشريك الأجنبي أقل من الدولة ويرجع السبب في ذلك إلى أن نصيب الدولة من نفط الربح يزيد مع مجموع الإنتاج التراكمي وأيضاً يزيد مع تزايد نسبة الإيرادات المتراكمة إلى التكاليف المتراكمة.
- في المدى المتوسط تحصل الدولة على إيرادات تتراوح بين 88 ٪ و92 ٪ من إجمالي الإيرادات، ونجد في هذا المدى أن السنة الأولى للتشغيل يأخذ فيها الشريك الأجنبي نسبة المقاسمة كاملة.
- في المدى طويل الأجل يلاحظ انخفاض الإيرادات الحكومية في السيناريو الثاني وزيادتها في السيناريو الثالث عن الإيرادات في المدى المتوسط، وذلك بسبب التركيز على زيادة الإنتاج وتخفيض تكاليف العمليات النفطية في السيناريو الثالث، ويعني ذلك مساراً باتجاه زيادة حصة الدولة الليبية من إجمالي الإيرادات النفطية، والعكس صحيح في السيناريو الثاني.
- في السيناريو البديل فإن معدلات النمو والانخفاض في إيرادات كل من الشريك الأجنبي والدولة بطيئة، حيث إن الإنتاج والأسعار ونسب التوزيع في هذا السيناريو تتسم بالثبات ولم تتغير.
- السيناريو المتفائل يبين بالنتيجة أن الدولة تحصل على إيرادات تصل إلى 4،049،186 دولارا بينما يحصل الشريك الأجنبي في نفس السنة على إيراد بمبلغ 342،814 دولارا، مما يشير إلى أن اتفاقيات مقاسمة الإنتاج النموذج الأفضل لاستغلال النفط بالنسبة للدولة.
- في السيناريو المتحفظ نجد أن أرقام إيرادات الدولة استمرت في تسجيل انخفاض من سنة إلى أخرى في المدى المتوسط، في حين أنها تحقق أرقاما كبيرة مقارنة مع أرقام إيرادات الشريك الأجنبي في نفس السيناريو.

19. تحليل وتقييم جدوى الاتفاقيات النفطية :

لغرض الحصول على الإجابات المطلوبة لتساؤلات الدراسة يستلزم الأمر دراسة نتائج تحليل السيناريوهات وتقييم جدوى الاتفاقيات النفطية السائدة من ناحية الجوانب السلبية ويقصد بها التكاليف وكذلك الجوانب الإيجابية ويقصد بها الإيـرادات. فمن خلال دراسة شروط الاتفاقيات والتحليل السابق يمكن إجراء مقارنة بين هذه الأنماط التعاقدية والتي تتحدد في مقارنة اتفاقيات شركة فنترسهال كاتفاقيات قديمة وسارية حتى الأن والصيغة الرابعة أو الأخيرة من نمط اتفاقيات مقاسمة الإنتاج الليبية، وذلك للتعرف على أفضل أشكال هذه الاتفاقيات والملاحظات التي يمكن أخذها في الاعتبار عند عقد أو تجديد الاتفاقيات النفطية.

وهناك عدد من الأساليب المستخدمة في التقييم المالي والاقتصادي للقرارات الاستثمارية، وهي تتفاوت فيما بينها من حيث الدقة والصعوبة وإن كانت معايير التقييم والمفاضلة هي التي تتمشى مع أغراض هذا البحث. ونظراً لأن القيمة الاقتصادية للمشروع الإستثماري تشتق من تأثيره على تدفقاته النقدية، فإنه يجب قبل البدء في التحليل أن يتم تقدير التدفقات النقدية التي سوف تنتج عن قبوله ولذلك فإن الجدول التالي يبين صافي التدفقات النقدية وفقاً لنماذج الاتفاقيات النفطية السائدة خلال الفترة التي تناولتها الدراسة، وهي خمس سنوات، وذلك على إعتبار أنها فترة حياة المشروع، أي المدة الزمنية التي يحقق خلالها المشروع الاستثماري عائدات مالية صافية.

جدول رقم (8)التدفقات النقدية حسب نماذج الاتفاقيات النفطية السائدة خلال الفترة من سنة 2006 ؛ 2010م

النظام المالي	البيان	2006	2007	2008	2009	2010
نظام الامتياز	التدفقات النقدية الداخلة	2,747,800	3,158,500	4,104,100	2,029,100	2,151,900
	التدفقات النقدية الخارجة	411,138	427,100	406,900	378,600	369,300
	التدفقات النقدية الصافية قبل الضريبة	2,336,62	2,731,400	3,697,200	1,650,300	1,782,600
	الاستهلاك والنفاد	99,500	90,700	77,200	117,600	114,200
	التدفقات النقدية الخاضعة للضريبة	2,237,400	2,600,400	3,578,100	1,518,300	1,655,700
	الضريبة	2,104,499	2,476,452	3,379,850	1,417,980	1,555,697
	التدفق النقدي بعد الضريبة	132,901	123,948	198,250	100,320	100,003
	التدفقات النقدية المتراكمة	132,901	256,849	455,099	555,419	655,422
	الإستهلاك والنفاد	99,500	90,700	77,200	117,600	114,200
	التدفق النقدي السنوي	232,401	214,648	275,450	217,920	214,203
	التدفقات النقدية المتراكمة	232,401	447,049	722,499	940,419	1,154,622
نظام مقاسمة الإنتاج	التدفقات النقدية الداخلة	2,747,800	3,158,500	4,104,100	2,029,100	2,151,900
	التدفقات النقدية الخارجة	213,000	261,600	247,800	236,900	255,900
	التدفقات النقدية الصافية قبل طرح الاندثار	2,534,800	2,896,900	3,856,300	1,792,200	1,896,000
	الاستهلاك والنفاد	99,500	90,700	77,200	117,600	114,200
	التدفقات النقدية القابلة للتوزيع	2,436,300	2,806,200	3,779,100	1,640,600	1,781,800
	حصة الدولة من صافي التدفقات النقدية	2,420,548	2,854,486	3,727,812	1,794,662	1,898,057
	حصة الشركة من صافي التدفقات النقدية	337,116	280,760	357,156	240,197	235,716
	التدفقات النقدية المتراكمة	337,116	617,877	975,032	1,215,229	1,450,945
	نسبة الشركة من الاستهلاك والنفاد	19,900	18,140	15,440	23,520	22,840
	التدفق النقدي السنوي	357,016	298,900	372,596	2263,717	258,556
	التدفقات النقدية المتراكمة	357,016	655,917	1,028,512	1,292,229	1,550,785

هناك عدد من الأساليب المستخدمة في التقييم المالي والاقتصادي للقرارات الإستثمارية، وهي تتفاوت فيما بينها من حيث الدقة والصعوبة وإن كانت معايير التقييم والمفاضلة هي التي تتمشى مع أغراض هذا البحث، ومن خلال البيانات المتوفرة تم استخدام مؤشر معدل العائد المحاسبي، مؤشر صافي القيمة الحالية، مؤشر معدل العائد الداخلي ومؤشر دليل الربحية، وفيما يلي ملخص لنتائج التحليل باستخدام معايير تقييم جدوى العقود النفطية السائدة في ليبيا:

البيان	نظام الامتياز	نظام المقاسمة
معدل العائد المحاسبي	٪ 17	٪ 63
صافي القيمة الحالية عند 15 ٪	199.628 دولار	697.494 دولار
معدل العائد الداخلي	٪ 52	٪ 156
دليل الربحية	1.34	2.91

ولعل من أبرز الاستنتاجات التي يتطلب بيانها بعد عرض ملخص نتائج تطبيق معايير تقييم جدوى نظامي العقود النفطية (الامتياز والمقاسمة الرابعة)، كمشروعين استثماريين منفصلين ما يلي:

- **بالنسبة للمشروع الأول:** والمتمثل في تطبيق نظام عقود الامتياز ومن خلال نتائج التقييم المالي والاقتصادي تبين أنه يحقق معدل عائد محاسبي مقبول بالنسبة للشركة، كما يتمتع بصافي قيمة حالية أكبر من الصفر ومعدل عائد داخلي أعلى من تكلفة رأس المال، وأن المشروع ذو ربحية وله جدوى مالية.
- **بالنسبة للمشروع الثاني:** والمتمثل في تطبيق النسخة الرابعة من نظام عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج، وهو بمثابة بديل عن المشروع الأول، فقد أظهرت نتائج التقييم توافر هذا البديل على مؤشرات أكثر إيجابية من خلال قدرته على تحقيق معدل عائد وصافي قيمة حالية أكبر من المشروع الأول (نظام عقود الإمتياز)، زيادة على ذلك فإن له قدرة أكبر على تحقيق الأرباح الاستثمارية.

مما سبق عرضه فيما يتعلق بنتائج التقييم وفقاً لمعايير الاستثمار المختلفة فإنه يتم قبول المشروع الثاني والمتمثل في عقود الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج (إبسا 4) وعدم قبول النظام الحالي المطبق في الشركة وهو نظام عقود الامتياز النفطية،

20. **النتائج والتوصيات :**

من خلال مجمل التحليل الذي تضمنته الدراسة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها في النقاط التالية:

1. إن قانون النفط الليبي رقم 25 لسنة 1955 وتعديلاته، أعطى أهمية خاصة للنظام الضريبي النفطي الخاص بعقود الإمتياز، في حين أن جل اتفاقيات الاستثمار المبرمة بين المؤسسة الوطنية وشركات النفط الأجنبية هي اتفاقيات استكشاف ومقاسمة الإنتاج.
2. لا تخضع حصة الشركات الأجنبية المستثمرة وفقاً لاتفاقيات الاستكشاف ومقاسمة الإنتاج للنظام المالي المقرر بموجب قانون النفط رقم 25 لسنة 1955.
3. ورود الخطوط العريضة للنظام المحاسبي بالاتفاقية بشكل مجمل أدى إلى حدوث العديد من المشاكل في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية، من أهمها صعوبة الفصل بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية.
4. تبتعد شركات النفط عن موضوعية القياس المحاسبي في كثير من الأحوال بسبب خصائص هذه الصناعة وظروف الإنتاج، ومثال ذلك صعوبة تطبيق مبدأ المقابلة في هذه الشركات.
5. إن الاختلاف بين عقود الامتياز وعقود المشاركة فيما يتعلق بالمصطلحات والفلسفة لاختلاف اللغة المستخدمة بينهما، ولكن الخلاف الجوهري يكمن في العناصر المحددة لحصة كل من الدولة والشريك الأجنبي من وجهة نظر مالية.
6. تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في احتساب الاندثار في الآلات والمعدات على أساس معدل ثابت (33 ٪) عند تحديد الدخل للأغراض الضريبية ولأغراض التقرير المالي، ويؤدي ذلك إلى أن الشركة تقوم بالجمع بين الحسنيين ضرائب أقل وصافي دخل أعلى،
7. إن ضرائب الدخل التي اشترطت اتفاقيات المقاسمة الرابعة أن تلتزم الشركات الأجنبية

بتسديدها شكلية، وتقوم المؤسسة الوطنية للنفط بسدادها نيابة عنها، والغرض منها هو تجنيب الشركات العاملة في ليبيا من المخاطرة الضريبية وذلك لعدم وجود اتفاقيات الازدواج الضريبي مع عدد من الدول التي تحمل بعض الشركات جنسيتها.

8. اتضح من التحليل ارتفاع الأهمية النسبية لمصروفات التشغيل والاستهلاك ورسوم خطوط الأنابيب في هيكل التكاليف، وأيضاً وجود تفاوت كبير في الأرباح بسبب التغيرات التي حدثت على أسعار النفط والكميات المصدرة خلال سنوات الدراسة.

9. يبين التحليل أثر تطبيق نظام عقود المقاسمة أن نسبة النفط التي يحصل عليها الشريك الأجنبي من الإنتاج لا تتجاوز 10 ٪ في المتوسط، مما يشير إلى علاقتها المباشرة بالنفط المنتج وكميته وتاريخ إنتاجه لا بالأرباح التي تحققها الشركة.

10. من تحليل السيناريوهات الثلاثة في المديين المتوسط والطويل يتضح أن نصيب الدولة من تكلفة البرميل الناتج عن مساهمتها بنسبة 80 ٪ من التكلفة يبلغ في المتوسط 7.7، 8 ، 8.7 دولار على التوالي، مما يدل على أن تكاليف عملياتها الإنتاجية تكون باهظة الثمن في السيناريوهين المتفائل والمتحفظ مقارنة بالسيناريو البديل.

11. من تحليل وتقييم جدوى الاتفاقيات النفطية يتضح أن اتفاقيات النفط القائمة على أساس الإنتاج ليست النموذج الأمثل لإستغلال النفط بالنسبة للدولة ويجب التعامل بحذر مع هذا النوع من الإتفاقيات.

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، نوصي بمجموعة من النقاط أهمها ما يلي:

1. ضرورة إصدار قانون جديد للنفط بديلاً عن قانون النفط القديم رقم 25 لسنة 1955م، يراعى فيه التطورات التي شهدتها الصناعة النفطية على الساحتين الوطنية والعالمية، خاصة فيما يتعلق بتحديد مسؤوليات وواجبات وحقوق كافة الأطراف لكل أنماط العقود والاتفاقيات النفطية في الدولة الليبية.

2. ضرورة توفير البنية القانونية التي تضمن النصوص المتصلة بالنواحي المالية لجميع الأنظمة المالية في عقود الاستثمار النفطية السائدة في ليبيا.

3. يجب الاهتمام بإصدار معايير محاسبية تتعلق بتنظيم الممارسات عن النفط والغاز، وتبني معيار المحاسبة الدولي رقم 6 وتطبيقه إلى حين إصدار مثل تلك المعايير.

4. العمل على تطوير الإجراءات والسياسات المحاسبية النفطية ومراجعتها بصفة مستمرة، وتصميم أنظمة المحاسبة والتكاليف بما يتلائم مع أحدث الأنظمة المحاسبية المعاصرة، وأن تكون ملائمة لجميع الشركات القائمة باختلاف جنسياتها على أساس اتفاقيات النفط المطبقة في ليبيا.

5. استخدام طريقة المجهودات الناجحة في المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والإستكشاف لانسجامها مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بصناعة النفط (IFRS 6).

6. إعادة تفعيل قانون النفط فيما يتعلق بفترة الاستهلاك للأصول الثابتة وتحديد العمر الإنتاجي للأصول بدقة، وأن يتم التفريق بين الأصول الموجودة فوق الأرض والأصول تحت الأرض عند حساب استهلاك الأصول الثابتة.

7. الهدف الأساسي من الاتفاقيات النفطية هو تجنيب الدولة مخاطر المغامرة بأموالها، لذا يجب أن يقتصر الاستثمار الأجنبي في المناطق البكر بالنسبة للأراضي التي لم يتم استكشافها من قبل، بدلاً من التمديد التعاقدي الممنوح للشركات الأجنبية في الحقول المكتشفة التي تأكد وجود النفط في مناطق امتيازها.

8. إعادة مراجعة النظام الضريبي من قبل وزارة النفط وتقليص الإعفاءات الضريبية إزاء أصحاب الامتيازات النفطية، حيث إن نظام الكلفة الضريبية الذي لا يزال معمول به في شركة فنترسهال منذ أكثر من 30 سنة جاء نتيجة لانخفاض أسعار النفط، ولا يوجد مبرر أن يستمر العمل به.

9. ضرورة أن تراعى المؤسسة الوطنية للنفط في الاتفاقيات الجديدة القائمة على أساس اقتسام الإنتاج ما يلي:

- أن يقتصر اسناد الأعمال للشركات الوطنية وعدم اللجوء إلى الشركات الأجنبية إلا في الحالات التي لا يوجد فيها تخصصات ليبية تقوم بها.
- تقريب الفوارق السائدة بين العمالة الأجنبية والوطنية وأن تقتصر العمالة الأجنبية على الأعمال الفنية دون المالية والإدارية.
- أن تتحمل الشركات الأجنبية وحدها بتكاليف مكاتبها المتواجدة بليبيا للإشراف

على تنفيذ الاتفاقيات.

10. تدريب وتأهيل الكوادر النفطية من رجال الإدارة والمحاسبة بصورة مستمرة لتنمية مهاراتهم وتأهيلهم لقيادة المرحلة المقبلة بعد أن أصبحت الصناعة أكثر تعقيداً وأكثر نضجاً.

11. ضرورة إعتماد أساليب التحليل الحديثة كأساس في عملية اتخاذ القرار بشأن النمط الأفضل والاسترشاد بالنموذج المعد في هذه الدراسة نظراً لمراعاته للظروف المحلية حتى يستطيعوا اتخاذ قراراتهم بشكل علمي سليم.

قائمة المصادر والمراجع

اولاً. الكتب

1. أبوالفتوح علي فضالة، محاسبة البترول، الطبعة الولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
2. بسمان نواف الراشدي، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية النفطية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2014.
3. حسين يوسف القاضي، سمير معذي الريشاني، محاسبة البترول، الطبعة الأولى، دار التقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
4. حسين يوسف القاضي، محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
5. خالد أمين عبدالله، محاسبة النفط، الطبعة الثانية، دار وائل لطباعة والنشر، عمان، 2006.
6. خلود خالد الصادق بيوض، عقد الامتياز النفطي وتطبيقاته، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.
7. سليمان، عبدالرزاق المرتضى، الاشخاص االإعتبارية في العلاقات الدولية الخاصة – العلاقات النفطية في دول الأوبك، الطبعة الأولى، مكتبة طرابلس العالمية، طرابلس،2010.
8. عبدالهادي حسن طاهر، تحديد الدخل في صناعة البترول الدولية، الطبعة الأولى، دار الساقي للطباعة والنشر، بيروت، 2008.
9. كاوان إسماعيل إبراهيم، عقود الثنقيب عن النفط وإنتاجه" دراسة قانونية تحليلية مقارنة" الطبعة الولى، دار الكتب القانونية، 2014.
10. الدوري، محمد أحمد، مبادئ اقتصاد النفط، الطبعة الأولى، دار شموع التقافة، الزاوية، ليبيا، 2003.
11. محمد نجيب أحمد الكبتي، حقي إسماعيل البريوتي، النظام القانوني للعقود النفطية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الشعب للنشر والتوزيع، مصراتة، 2009.
12. قشقش، محمود العارف، مصادر الاقتصاد الليبي قبل ظهور النفط وبعده " 1950 – 1970 "، الطبعة الأولى، المركز الليبي للمحفوظات والدراسات التاريخية، طرابلس، 2012.
13. مختار علي أبوزريدة، محاسبة النفط أصولها العلمية وتطبيقاتها، الطبعة الثالثة، الشركة

الدولية للطباعة، القاهرة، 2000.

14. نسرين عبدالحميد نبية، عقود شركات البترول ومستقبلها في الدول العربية والعالم، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2010.

15. يسرى محمد أبوالعلا، نظرية البترول بين التشريع والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008.

ثانياً. الرسائل العلمية

1. عبدالسلام سالم الرويني، مستقبل عقود المشاركة النفطية ومقاسمة الإنتاج بالاقتصاد الليبي في ظل التطورات النفطية المعاصرة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2008.

2. علي ميلود أحمد أبودرنة، دراسة وتقييم طرق معالجة نفقات البحث والاستكشاف في شركات النفط الليبية على ضوء ما نص عليه التشريع الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجبل الغربي، غريان،2007.

3. مانع علي عبدالله العجمي، مشكلات قياس الربح الخاضع للضريبة في شركات النفط بدولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2009.

ثالثاً. الإنترنت

1. أثر اكتشاف النفط على الحياة الاقتصادية والاجتماعية في ليبيا، www.libyaforum.org

2. المؤسسة الوطنية للنفط، التقرير السنوي 2006، www.noclibya.com.ly

3. المؤسسة الوطنية للنفط، حصاد نصف عقد(2006 - 2010)، www.noclibya.com.ly

4. المؤسسة الوطنية للنفط، سياسة الباب المفتوح وجولات الإعلان العام الأربع، www.noclibya.com.ly

5. الموقع الرسمي لمنظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك) www.opec.org

6. الموقع الرسمي لمنظمة الدول العربية المصدرة للنفط (أوابك) www.oapecorg.org

رابعاً. النشرات والتقارير والقوانين

1. مصرف ليبيا المركزي، النشرة الاقتصادية لسنة 2012.

2. تقرير لجنة التحقق من سلامة إجراءات بيع النفط، المجلس الأعلى للقضاء، للفترة من 2013/12/2 إلى 2014/2/23 م.

3. قانون النفط الليبي رقم 25 لسنة 1955 م.

4. قانون رقم 82 الصادر في 18 أكتوبر 1072، والخاص بتعديل بعض أحكام قانون البترول الليبي رقم 25 لسنة 1955.

5. اللائحة النفطية رقم (1)

6. اللائحة النفطية رقم (8) بشأن احتياطيات الآمان والمحافظة على موارد الثروة النفطية.

7. اللائحة النفطية رقم (9) بشأن الرقابة المالية والإدارية والفنية للمحافظة على الثروة النفطية.

The effect of choosing the style of the oil contract on the costs and revenues of the Libyan state

■Dr; Abdurizzag E, Abofaied * ■ Mr; Mohammed Omer Elmalol**

Abstract:

This study aims to identify the types of oil contracts concluded between the Libyan state or one of its instruments and foreign investor and the fiscal system to these contracts, in particular to reach the most feasible contractual type of financial aspect for the Libyan state. The problem of the study revolves around the question of what the impact of costs and revenues elements when change the prevailing oil contracts in oil companies operating in Libya. After an analytical study on the costs and revenues data for Wintershall Libya. The researchers relied on the use of descriptive analytical method based on the data collection, analysis and evaluation, and the study ended by providing a number of finding and recommendations, most notably: The model of concession agreements is not the perfect model in all cases and needs to make some adjustments to achieve a balance between the interests of the parties of the agreements, and exploration and production sharing agreements, as the fourth is better from a financial point of view, and should be treated with special caution, when signing or renewal of oil agreements.

* Associate professor, Accounting Department, The Faculty of Accounting, Gharian
** Researcher, work in Wintershall Company, Libya