

(٢٢٩٦)
٢٠٠٩

جامعة عين شمس
كلية التجارة

مَكَلَّةٌ تَحْدِيدُ صَافِي الرِّبْحِ الْخَاضِعِ لِلضَّرِيبَةِ فِي بَحَالِ اسْتِغْلَالِ الْبَرُولِ

رِسَالَةٌ لِلْحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ الْمَاهِجِيَةِ فِي الْحَاسِبَةِ

مَقْدَمَةٌ مِنْ

مُحَمَّدُ مُحَمَّدٌ وَهَبُ الْغَنِي

أَشْرَافُ

الْأُسْتَاذُ الدُّكْتُورُ

عَبْدُ الْحَكِيمِ

أَسَاذُ الْحَاسِبَةِ الْمَالِيَةِ بِالْكَلِيَّةِ
وَوَكِيلُ الْكَلِيَّةِ لَشُؤْنِ الْطُلَّابِ

أهلاً بك

أشرفي الصغيرة

أخي الحبيب

زوجتي العزيزة

أبني الكريم

" بسم الله الرحمن الرحيم "

شكر وتقدير

" وما بكم من نعمة فمن الله "

احمدك ربى حمد الشاكرين لعظيم نعمتك ، وفيض عطائك فقد اسبغت على
من نعمتك الكثير وحميتى من خير عبادك نذروا انفسهم لخدمة العلم ورعاية
اهله .

لقد منيت على ربى برعاية استاذ جليل من اساتذ هذا الجيل هو
الاستاذ الدكتور حسن محمد كمال استاذ المحاسبة بالكلية والذي اشرف على
اعداد هذا البحث فأضفى عليه شرفا وقيمة لمكانه سيادته العلمية العالية
ولتوجيهاته الصادقة ورعايته الابوية .

وكذا الاستاذ / عتام الدين عبد العزيز نائب رئيس مجلس ادارة الهيئة
المصرية العامة للبتترول فقد كانت لتوجيهاته العلمية الدقيقة ورعايته الانسانية
البالغة اعظم الاثر فى تشجيع الباحث وتوجيهه الى الطريق السليم .
استاذى الجليلين ان ابلغ الكلمات تعجز عن ان توافيكما حقكما من الشكر
والعرفان بالجميل حفظكما الله عونا لكل باحث على طريق العلم والمعرفة
ويتقدم الباحث بالشكر العظيم الى استاذ الاستاذ الدكتور رضا العدل
استاذ الاقتصاد بالكلية لتفضله بقبول عضوية لجنة الحكم على الرسالة .

ولا ينسى الباحث كل من ساعده بالرأى والمشورة والتوجيه من اساتذته
بكلية التجارة جامعة عين شمس وجهود المشرفين على مكبات كلية التجارة
فى جامعات عين شمس والقاهرة ومكتبه معهد التخطيط القومى والجهاز المركزى
للتعبئة العامة والاحصاء وهيئة البترول .

لكل هؤلاء يقدم الباحث شكره وامتنانه وعرفانه بالجميل . . .

- (محتويات البحث) -

المقدمة	.....	رقم الصفحة
()		
الباب الاول : مفهوم النفقات واسس قياسها فى شركات البترول	.....	١
<u>الفصل الاول : مفهوم النفقات فى شركات البترول</u>	.....	٢
المبحث الاول : المفهوم المحاسبى للنفقات	.....	٥
المبحث الثانى : مفهوم النفقات فى الاتفاقيات البترولية	.....	٣٥
الفرع الاول : عقود المناصفة	.....	٣٧
الفرع الثانى : عقود المشاركة	.....	٣٩
<u>الفصل الثانى : اسس قياس النفقات فى شركات البترول</u>	.....	٤٣
المبحث الاول : اسس تحصيل مصروفات البحث والاستكشاف	.....	٤٤
المبحث الثانى : اسس تحصيل مصروفات الاستهلاك والنفاد	.....	٥٤
<u>الباب الثانى : مفهوم الايرادات واسس قياسها فى شركات البترول</u>	.....	٦٨
<u>الفصل الاول : مفهوم الايرادات فى شركات البترول</u>	.....	٦٩
المبحث الاول : المفهوم المحاسبى للايرادات	.....	٧٥
المبحث الثانى : مفهوم الايرادات فى الاتفاقيات البترولية	.....	٨٩
<u>الفصل الثانى : اسس التسعير فى شركات البترول</u>	.....	١٠٠
المبحث الاول : تطور اسس التسعير فى شركات البترول	.....	١٠١
المبحث الثانى : الاقتراحات البديلة لتسعير البترول	.....	١١٢
<u>الباب الثالث : طرق تحديد الربح الضريبى فى مجال استغلال البترول</u>	.....	١٢٣
<u>الفصل الاول : طرق تحديد الربح الضريبى فى الاتفاقيات البترولية</u>	.....	١٢٨

المبحث الاول :	تحديد ربح الاتفاقيات فى عقود الامتياز	
١٣٢	التقليدية	
المبحث الثانى :	تحديد ربح الاتفاقيات فى عقود المناصفة	١٤٤
المبحث الثالث :	تحديد ربح الاتفاقيات فى عقود المشاركة	١٥٦
المبحث الرابع :	تحديد ربح الاتفاقيات فى عقود اقتسام	
١٧٢	الانتاج	
الفصل الثانى :	اثر قرارات منظمة الاوبك على ضريبة الدخل	
١٨٢	فى الدول المصدرة للبترول	
١٩٣	ملخص البحث ونتائجه	خاتمة
٢٠٣	.....	مراجع البحث
١	عن انواع الاتفاقيات	ملحق

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

طبيعة المشكلة :

لقد تضاعف استهلاك العالم من البترول ثلاث مرات تقريبا بين عامي ١٩٥٠ و ١٩٧٥ بينما زادت احجام المصادر المختلفه من الطاقة خلال هذه الفترة الا ان نسبة الزيادة في كل مصدر من مصادر الطاقة اختلفت تماما خلال هذه الفترة الزمنية .

ففي سنة ١٩٥٠ كان الفحم يمد العالم بنصف حاجته تقريبا من الطاقة بينما كان البترول يمد هذا العالم بثالث حاجته . وكانت باقى الخامات (السدس) توفرها الغازات الطبيعية ومصادر الكهرباء المائية .

اما في سنة ١٩٧٥ فقد استمر تقريبا حجم الفحم الذى كان يستهلك قبل ربع قرن الا أن الطلب على الطاقة خلال هذه الفترة زاد ثلاث مرات .

وقد وفر البترول وحده ٧٠% من الزيادة التى تحققت فى الطلب على الطاقة ، ولهذا نجد فى خلال الخمس والعشرين سنة الاخيره تغلغل استخدام البترول فى الاسواق الصناعيه التى كان الفحم مهيمن عليها . ثم ظهر مجال لا ينافس البترول فيه شئ اخر وهـ مجال الصناعات البتروكيمياويه ويتم الان من البترول إنتاج ١٥ % من الكيماويات الاساسيه .

وتتميز صناعة البترول بخايبه اساسيه وهى سوق الاحتكار المزدى يميز تلك الصناعه وتتحكم الشركات الكبرى فى مصير البترول فى العالم واستطاعتها نقل انتاجها من البترول بين وحداتها الانتاجيه المتعدده

ما أدى بدوره الى قدره تلك الشركات على التلاعب بأرباح مراحل الصناعة .
ونظرا لاهمية واردات البترول الكبرى بالنسبة للدول العربية خاصة
وانه شروة ناضبة حيث تشير احصاءات الادارة الفيدرالية للطاقة في الولايات
المتحدة الامريكية^(١) الى مايلي :-

- ان لدى الولايات المتحدة الامريكية احتياطيها هائلا من الفحم يحتوى
على قدر من الطاقة يساوى ثلاثة امثال الطاقة فى بترول الشرق الاوسط
ويمثل فى الوقت الحاضر ٩٠ ٪ من احتياطي الطاقة فى الولايات
المتحدة .

- وفى السنوات الخمس والسبعين الماضية تحولت الولايات المتحدة
من استخدام الفحم الذى كان يعطيها ٩٠ ٪ من الطاقة اللازمة
لها الى البترول (النفط والغاز) الذى يعطيها الان ٧٥ ٪ من
حاجتها .

- وعلى هذا اصبحت الولايات المتحدة تعتمد على اقل الموارد وفرة
وهو البترول لتوفير معظم احتياجاتها من الطاقة ، فكانت النتيجة
الاعتماد المتزايد على البترول المستورد الذى تتحكم دول الشرق
الاوسط فى كمياته واسعاره .

(١) د . محمود امين سيد امين ، الشعور بالمسؤولية تجاه العالم بين
دول النفط والدول الصناعية ، مجلة البترول ، العدد الثانى ، مارس
ابريل سنة ١٩٧٧ ص ١٥ نقلا عن :-

من جهة أخرى فإن نسبة مدخرات دول البترول الى العائد تتناقص
خلال السنوات الماضية بشكل ملحوظ مما يظهره الجدول التالي (١):

بيــــــــــــــــان	١٩٧٤	١٩٧٥	١٩٧٦	
معدل الانتاج اليومي	٣٠٧٢٩	٢٧١٩٢	٣٠٤٦١	مليون برميل
العائدات السنوية من البترول	١٠٢	٩٧	١١٢	بليون دولار سنويا
المدخرات السنوية	٦٥	٣٢	٣٣	بليون دولار
نسبة المدخرات الى العائد	%٦٣	%٣٣	%٢٩	

وتتضح الصورة أكثر اذا لاحظنا ان منتجي النفط سواء كانوا منفردين
او مجتمعين لا يزالون فقراء اذا قورنوا مع مستهلكي النفط . فعلى الرغم
من التعديلات الاخيرة في سعر النفط فإن نصيبهم من الثروة العالمية ما يزال
يسيرا كما انهم يساهمون بنسبة ضئيلة قليلة في مجموع قيمة الصادرات العالمية
كذلك فإن سكان الاقطار المنتجة للنفط يشكلون ٧% من مجموع سكان العالم
غير انهم يتلقون نسبة مئوية ضئيلة من الدخل العالمي ٠٠ ومن جهة أخرى
فإن نسبة عدد سكان الاقطار الرئيسية المستهلكة للنفط هي اقل من ٢٠% من
مجموع سكان العالم غير انهم يحصلون على اكثر من ٦٥% من الدخل

العالمى ٠٠ كما أن حصة الاقطار المنتجة للنفط فى التجارة العالمية تبلغ ١٧ ٪ مقابل ٢٠ ٪ للمستهلكين ٠ كذلك فإن ما يزيد على ٩٠ ٪ من الاستثمار الخارجى هو فى ايدى مستهلكى النفط (١) ٠

ونتيجة للخصائص المتميزة لهذه الصناعة فقد تبلور هيكل التنظيم القائم بالانتاج فى الدول العربية فى صورة شركات - اجنبية - وطنية - تابعة لشركات ضخمة يقتصر دورها على كونها وحدات انتاجية تقوم باستخراج الزيت وتسليمه للشركات الام ما ادى بدوره الى قدرة تلك الشركات على نقل مبالغ هائلة من الارباح من مرحلة الانتاج التى تقوم فى الدولة الى مراكز اخرى تقوم خارج نطاق تلك الدولة ٠

ونتيجة لكل هذه الخصائص فقد برزت فى قطاع البترول بدوره بعض المشاكل المحاسبية والفريبية تتعلق بهذا القطاع دون غيره ٠ تستلزم البحث والدراسة لاماكن الوصول لحلول علمية لهذه المشكلات ٠

ويرى الباحث ان من اهم هذه المشاكل خاصة فى ظل ظروف الانتاج الاقتصادى بجمهورية مصر العربية وتعدد الاتفاقيات البترولية هى :
" مشكلة تحديد عافى الربح الخاضع للفريبه " ٠

وسا لا شك فيه ان مفهوم الربح الفريبى يختلف من دولة لاخرى . يحدث هذا الاختلاف نتيجة لاسباب متعددة وفيما يتعلق بالمفهوم النظرى العام

(١) د ٠ على احمد عتيقه ، آراء حول مشاكل منتجى النفط ، مجلة البترول العدد الثانى ، أغسطس ١٩٧٦ ، ص ١٦

للربح الضريبي لشركات إنتاج البترول فان الامر يتطلب النظر في بعض
العوامل الهامة التي لها تأثير كبير في الموضوع وهي :-

أولا : — التشريع الضريبي العام لا يطبق على الشركات العاملة في إنتاج البترول
في معظم الدول المنتجة ، والسبب الرئيسي في ذلك هو اختلاف
طبيعة تلك الصناعة عن الصناعات الاخرى اذ انها تقوم اساسا على استفاد
ثروته طبيعیه غير قابلة للتجديد ، وبالتالي فهي تستفد جزئيا من
الامتلاكات القومية ، وبما يستلزم ضرورة معاملتها معاملة خاصة .

ثانيا : — يترتب على ذلك قيام الدوله بمن تشريعات ضريبية خاصة لمعاملة تلك
الشركات العاملة في مجال البترول عن طريق عمل اتفاقيات مع الشركات
بدلا من صدور تشريع عام يطبق على تلك الشركات وتعتبر هذه الاتفاقيات
في قوة القانون لانها تصدر من أعلى السلطات التنفيذية في الدولة .

ثالثا : — يرى الباحث انه بصفة عامة يمكن ان يروى على هذه الاتفاقيات مايلس :

(١) ان هذه الاتفاقيات قد خلت في جميع صورها من النصوص الدقيقة
والصرحة في كيفية تحديد ايرادات النفقات وانما اكتفت بانها
اوردت عبارات اجمالية مبهمه انشأت اختلافات عديدة .

(٢) ان هذه الاتفاقيات وجهت الاهتمام الى ايرادات الاستغلال
من الزيت فقط ، بينما أهملت مصادر ايرادات الاخرى .

(٣) لم تسمح الاتفاقيات البترولية بخضم تكاليف تعتبر واجبه الخصم ولم توضع اساميا واضحه للتفريق بين المصروفات الرأسمالية والايراديه ، مما ترتب عليه ادخال شركات البترول لبعض المصروفات الرأسمالية ضمن المصروفات الايراديه الامر الذى يترتب عليه تحقيق تخفيض فى الارباح فى المراحل الاولى .

(٤) هناك قصور فى هذه الاتفاقيات من حيث تحديد ها لارباح المراحل كل على حده حيث ان الشركات البترولية تقوم بهذه المراحل كلها ولا شك ان نسبة الضريبة تختلف من مرحلة الى اخرى الامر الذى يترتب عليه تخفيض ارباح مرحلة على حساب اخرى وبالتالي تخفيض نصيب الدوله من هذه الارباح .

أما من الناحية المحاسبية البحتة فان هناك الكثير من البنود التى تحتاج المعالجة فريده وربما نستش من تطبيق المبادئ المحاسبية عليها امثال تحقق الايرادات وتقويم المخزون السلع من المنتجات البترولية .

الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث الى مناقشة مكونات الوعاء الضريبي فى شركات البترول من ايرادات ونفقات فى اطار المبادئ العلمية والقواعد والمفاهيم الصحيحه لعلم المحاسبه فى ضوء التشريع الضريبي والتشريعات المقارنة

وبجانبه أخرى الوصول الى حلول بقدر الامكان لما ينجم من مشاكل محاسبية وضريبية في اثناء تحديد هذا الوعاء اخذا بالاسس النظرية السليمة لمعلم المحاسبه وفي اطار قائم على تحقيق مبدأ العدالة الذي أبتعدت عنه الاتفاقيات البترولية في تحديدها لهذا الوعاء وذلك في ظل الاتفاقيات البترولية في كل من جمهوريه مصر العربيه والعراق والمملكة العربيه السعوديه والقوانين الضريبية العامه في هذه الدول وتشريعات الدول الاخرى كلما أمكن ذلك .

حدود البحث :

اقتصرت الباحث في دراسته على أخذ ثلاث دول منتج للبترول من الدول العربيه وذلك لان اتفاقيات هذه الدول تشكل الاطار الشامل لكافة الاتفاقيات الاخرى في باقي الدول العربيه المنتجة للبترول ولانها تشكل اتجاهات متعددة فمثلا تشكل الاتفاقيات السعوديه المنهوم الامريكى لهذه الصناعة كما هي في الولايات المتحده الامريكه لان الشركات العامله فيها أمريكيه ويأخذ العراق بالمنهوم الانجليزى لان الشركات التي تعمل في أراضيها انجليزيه .

وكان بود الباحث ان يعرض فحشه هذا ببعض الدراسه التطبيقية في شركات البترول ، لكن الحصول على بيانات فعلية من هذه الشركات امر صعب لما تشتمل به حسابات هذه الشركات من سرية مطلقه ، ولهذا سيعتمد الباحث في دراسته على البيانات الرسميه المتوافره كلما أمكن ذلك .

منهج البحث :

قام الباحث بتقسيم منهج الدراسة في هذا الموضوع الى ثلاثــــــــــــــــة

أبواب :

الباب الاول : وقد تناول فيه الباحث بالدراسة مفهوم النفقات في شركات

البتترول وذلك من خلال فصلين :

الفصل الاول : وقد تم فيه مناقشة مفهوم النفقات في شركات البتترولـــــــــــــــــ

محاسبيا وفي الاتفاقيات البتروليه •

الفصل الثاني : وقد تناول فيه الباحث بالدراسة اسس قياس النفقا ت

في شركات البتترول •

الباب الثاني : وتناول فيه الباحث بالدراسة مفهوم الايرادات ، اسس قياسها

في شركات البتترول وذلك من خلال فصلين :

الفصل الاول : وقد ناقش فيه الباحث مفهوم الايرادات في شركات

البتترول محاسبيا وفي الاتفاقيات البتروليه •

الفصل الثاني : وقد تناول فيه الباحث بالدراسة اسس التسعير في

شركات البتترول من حيث تطورها والاقتراحات البديله لتسعير

البتترول •

الباب الثالث : وقد تناول فيه الباحث بالدراسة طرق تحديد الربح الضريبي

في مجال استغلال البتترول وذلك من خلال فصلين :

الفصل الاول : وقد تم فيه مناقشة الطرق المختلفه لتحديد الربح

• الضربى فى الاغقيات البتروليه

الفصل الثانى : وقد تناول فيه الباحث بالدراسه اثر قرارات منظمه

الايك على الدخل الحقيقى للدول المصدرة للبترول •

كانت هذه مقدمه مختصره لما احتواء هذا البحث ، وستأتى
بعد ذلك دراسة تفصيليه لكل ما ورد فى هذه المقدمه ، ويختم البحث
بملخص له مع التوصيات والاقتراحات التى رآها الباحث ضروريه
فى هذا المجال •
