

تأثير تطبيق المعايير المحاسبية المحلية على
علاقة العراق مع الشركات الأجنبية
دراسة تحليلية مقارنة لبعض الشركات العراقية
والدولية في الصناعات الاستخراجية

المدرس الدكتور محمد عبدالله إبراهيم

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المستخلص

تأثرت التطبيقات المحاسبية في العراق بالنظم السياسية المختلفة التي هيمنت على هذا البلد فتأثر النظام المحاسبي في العراق بدأ بالنظام المحاسبي الانكليزي كانعكاس للاستعمار البريطاني ثم تأثر بعد ذلك بالنظم المحاسبية في كل من الاتحاد السوفيتي ومصر.

وعندما سيطر حزب البعث المنحل على السلطة في العراق في عام 1968 بحث عن وسائل تمكنه من تطبيق النظام المركزي فأسس شركة النفط الوطنية لتسيطر على الموارد النفطية والغازية في العراق، وبالإضافة الى ذلك بدأ بوضع خطة لتوحيد الحسابات من خلال إنشاء نظام محاسبي موحد يطبق في القطاع العام والخاص.

وحاليا وبعد تغير الاوضاع السياسية في العراق بعد سنة 2003 ومحاولة العراق تغيير نظامه الاقتصادي من اقتصاد مركزي خاضع كلياً لسيطرة الدولة الى اقتصاد السوق الذي انعكس بدوره على الصناعة النفطية المورد الرئيسي لموازنة العراق التي بدأت تتغير ملامحها فبعد ان كانت هذه الصناعة تحت سيطرة شركة واحدة هي شركة النفط الوطنية وتفرعاتها الى قبولها السماح بالاستثمار لشركات نفط اجنبية، وكنتيجة لهذا التحول تم توقيع عقود مشاركة مع شركات مثل شل واكسون موبيل وتوتال وبي بي وغيرها وأصبحت تعمل جنباً الى جنب مع شركات النفط المحلية في استخراج وإنتاج النفط العراقي.

المشكلة التي تواجه حالياً كل من الشركات النفطية المحلية والشركات الاجنبية هي الاختلافات في النظم المحاسبية. هذه الاختلافات سوف تؤثر على المعالجات والطرق المحاسبية المستعملة من قبل هذه الشركات وبالتالي على الابلغ المالي فيما يتعلق بالمحاسبة عن صناعة النفط والغاز في العراق.

Abstract

Iraq accounting practices have been influenced by disparate political systems, starting with the British. As a result, its accounting system has been influenced by the British, the Russian accounting system and the Egyptian accounting system. When the Arab Baath Socialist party took control of Iraq in 1968, it looked for the means to enable central control of the economy. To do so, the government established the Iraq National Oil Company (INOC) to dominate all oil and gas resources in Iraq, and it launched the National Unified Accounting Plan (NUAP) which later developed into the Unified Accounting System (UAS). After 2003 The Iraqi oil industry has changed from central government control of oil and gas production by one local company, Iraq National Oil Company (INOC), and currently to one where foreign companies are allowed to invest and operate in Iraq alongside the national company. IOCs such as Exxon Mobil, Shell, Bp, Total, CNPC, ENI, Gas Prom, Statoil, LUKOIL, KOGAS, JAPEx and TAPO are now operating in Iraq. The problem are facing both of Iraq and foreign companies is the differences between accounting systems. These differences will impact the accounting treatments and financial reporting in relation to oil and gas industry.

المقدمة

من البديهيات المعروفة أن النظام المحاسبي في بلد معين يتأثر بالنظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في ذلك البلد.

وتميز الاقتصاد العراقي منذ تأسيس الدولة العراقية الحديثة في عام 1921 بأنه اقتصاد مركزي تخضع بموجبه كل موارد البلد إلى سيطرة الحكومة المركزية.

هذه السيطرة المركزية انعكست على النظام المحاسبي باعتبار النظام المحاسبي من أهم الأدوات التي تستخدمها الحكومات المركزية للسيطرة وتوجيه الموارد الاقتصادية وبعد مجيء حزب البعث إلى السلطة في العراق عام 1968 ظهر بشكل واضح هذا الاتجاه فازداد اهتمامه بالنواحي المالية وأصدر تشريعات جديدة لتوسيع دور ديوان الرقابة المالية وإعطائه دور أكبر لهذه المؤسسة لتصبح بمثابة هيكل النظام المحاسبي في العراق. ولتكريس أكبر للمركزية في الجانب المالي بدأت الحكومة المركزية في العراق ومنذ مطلع السبعينيات تفكر بإصدار دليل محاسبي موحد الذي تطور ليصبح نظام محاسبي متكامل يستخدم لتوحيد الحسابات التجارية والصناعية والزراعية المملوكة للدولة وكذلك القطاع الخاص ثم توسع ليشمل المصارف وشركات التأمين.

أن النظام المحاسبي الموحد في العراق استخدم في إطار حلقة مغلقة لتوفير معلومات مالية ومحاسبية استخدمت كأداة من قبل الحكومة المركزية لإغراض التخطيط والرقابة.

بعد 2003 والظروف التي يمر فيها العراق من انهيار البنى التحتية وتدمير الاقتصاد والصناعة النفطية التي تمثل العمود الفقري لموازنة البلد، بدأت الحكومات المنتخبة الجديدة بمحاولة تغيير السياسات الاقتصادية والنفطية فالعراق الآن يحاول التحول إلى اقتصاد السوق بدلاً من الاقتصاد المركزي وكذلك فتح الاستثمارات النفطية للشركات العالمية لحل مشاكل هذا القطاع الحيوي بالنسبة للعراق هذا . أن عمليات التحول الاقتصادية والاستثمارية أعلاه تتطلب تغييرات موازية في النظم المالية والمحاسبية.

وفي هذه الدراسة تم اختيار قطاع النفط كعينة باعتباره أهم قطاع في تمويل موازنة الدولة العراقية وكذلك باعتباره القطاع الأكثر جذباً للشركات الأجنبية.

ويتضمن هذا البحث أربعة مباحث المبحث الأول خصص لمنهجية البحث اما المبحث الثاني نظري يبين المعايير المحاسبية المحلية المطبقة حالياً في العراق ممثلة بالنظام المحاسبي الموحد والمعايير الصادرة من لجنة المعايير المحلية مع اجراء مقارنة بالفروق الاساسية بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار الابلاغ المالي رقم 6 الخاص بالصناعات الاستخراجية والمعايير المحاسبية الاخرى ذات الصلة بالمحاسبة عن النفط والغاز .

اما المبحث الثالث فقد خصص للجانب العملي حيث يوضح الاختلافات بين المعالجات والطرق المحاسبية المختلفة في ظل كل من النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الاخرى التي تطبقها الشركات الاجنبية العاملة حالياً في العراق.

اما المبحث الرابع فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها هذه الدراسة.

المبحث الاول - منهجية البحث

1-1: مشكلة البحث:

يركز هذا البحث على الاختلافات بين المعايير المحاسبية المحلية العراقية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الاخرى المستعملة من قبل الشركات الاجنبية العاملة حاليا في قطاع النفط والغاز في العراق ومدى تأثير هذه الاختلافات في المعايير والنظم المحاسبية على علاقة العراق مع هذه الشركات انطلاقا من التساؤلات التالية:

- 1- ما هي طبيعة المعايير المحاسبية المحلية المطبقة حاليا في العراق والخاصة بالمحاسبة عن النفط والغاز ؟
- 2- ما هي طبيعة المعايير والنظم المحاسبية المستعملة من قبل الشركات الاجنبية العاملة حاليا في العراق فيما يتعلق بصناعة النفط والغاز .
- 3- ما مدى تأثير الاختلافات بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المستخدمة من قبل الشركات الاجنبية على المعالجات المحاسبية وأعداد التقارير المالية بالشركات العاملة في صناعة النفط والغاز .

1-2: فرضية البحث :

- ينطلق هذا البحث من فرضية اساسية مفادها ان هناك تأثير لتطبيق المعايير المحاسبية المحلية على الشركات الاجنبية العاملة في قطاع النفط والغاز في العراق والتي يمكن توصيفها في الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:
- 1- ان هناك اختلاف في المعايير المحاسبية المحلية الخاصة بصناعة النفط والغاز في العراق عن المعايير والنظم المحاسبية المستعملة من قبل الشركات الاجنبية العاملة حاليا في صناعة النفط والغاز في العراق .
 - 2- ان هناك تأثير لهذه الاختلافات في المعايير والنظم المحاسبية على المعالجات المحاسبية وأعداد التقارير المالية للشركات العاملة في صناعة النفط والغاز .

1-3: هدف البحث:

هناك عاملين رئيسين يدفعان بانجاز هذا البحث, العامل الأول يتمثل بوجود مصلحة راسخة لدى المحاسبين العراقيين والجهات المسؤولة عن المحاسبة في العراق في بقاء النظام المحاسبي الموحد. هذا النظام الذي يعمل منذ فترة طويلة وأصبح مألوفاً وواضحاً لهؤلاء المحاسبين.

والعامل الثاني الذي دفع باتجاه انجاز هذا البحث هو الجدال الحالي في العراق فيما يتعلق بالاختلافات بين النظام المحاسبي الموحد ومعياري الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالصناعات الاستخراجية IFRS 6 والمعايير المحاسبية الدولية الأخرى IASs التي لها ارتباطات مع الصناعات الاستخراجية وصناعة النفط والغاز (موضوع هذا البحث) على وجه الخصوص خاصة بعد دخول هذه الشركات بشكل واسع إلى العراق بعد عام 2003.

1-4: أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث في النواحي التالية , أن النتائج التي قد يتوصل إليها هذا البحث قد تكون مهمة لمجلس المعايير المحاسبية المحلية العراقية وخاصة أنه لم يدرس أو يتبنى معيار الإبلاغ الدولي الخاص بالنفط والغاز IFRS 6 والمعايير المحاسبية الدولية الأخرى ذات الصلة IASs.

إذ أن هذا البحث يوفر دراسة مقارنة بين التطبيقات المحاسبية في الشركات النفطية المحلية العراقية في ظل النظام المحاسبي الموحد مع التطبيقات المحاسبية الدولية للمحاسبة على النفط والغاز. هذه الدراسة المقارنة قد تكون مفيدة أيضا "لديوان الرقابة المالية من خلال معلومات مفيدة في حل الإشكالات المالية الحالية بين الشركات النفطية العراقية والشركات الأجنبية. كما أن هذه الدراسة مهمة لشركات النفط الأجنبية التي ترغب بالاستثمار في العراق للتعرف على التطبيقات المحاسبية المحلية.

1-5: أسلوب الدراسة:

- يستخدم هذا البحث الأسلوب النوعي في تحليل كافة الوثائق والكتب والتقارير المالية والمعايير الدولية التي تشمل:
- 1- النظام المحاسبي الموحد.
 - 2- الكتب والمذكرات الرسمية وغير الرسمية الخاصة بديوان الرقابة المالية ومجلس المعايير المحاسبية المحلية.
 - 3- التقارير المالية لشركات النفط العراقية المحلية.
 - 4- معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالصناعات الاستخراجية IFRS 6 وكذلك المعايير المحاسبية الدولية IASs التي لها صلة بصناعة النفط والغاز.
 - 5- التقارير المالية لشركات النفط الدولية.

المبحث الثاني - الإطار النظري للمعايير المحاسبية المحلية

2-1: طبيعة الصناعات الاستخراجية

تعرف الصناعات الاستخراجية على أنها النفط والغاز والمعادن الطبيعية الأخرى التي يتم البحث عنها واستخراجها من باطن الأرض (International Standard Committee IASC, 2000, P. 14). وتتماز هذه الصناعات بخصائص نادرة تجعلها تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة بها وحدها وهذه الخصائص وفقا "إلى Luther, 1996 هي:

- 1- عمر الشركات التي تعمل في الصناعات الاستخراجية يعتمد على كمية الموارد التي لم تستخرج من باطن الأرض.
- 2- في الصناعات الاستخراجية هناك علاقة ضعيفة بين الكلف والإيرادات.
- 3- تعتمد هذه الصناعات على معلومات تنبؤية وتحتاج إلى جذب استثمارات كبيرة بسبب المخاطر العالية ولذلك معظم هذه الشركات لا تؤسس اعتمادا على قروض أو دائنين أو ما يطلق عليه (No- Liability companies).
- 4- تواجه هذه الشركات جدل وضغوط كبيرين من الرأي العام فيما يتعلق بملكية هذه الموارد من جهة، والتأثيرات الأخرى لهذه الصناعات على البيئة من جهة أخرى (Luther, 1996. 68-69).

مراحل استخراج النفط

وفقا ل Deegan, 2012 تمر عملية استخراج النفط بخمسة مراحل هي حسب الترتيب:

- 1- مرحلة الاستكشاف (Exploration Phase) : وتغطي هذه المرحلة كافة أعمال الاستكشاف والمسح الجيولوجي. والجيوكيميائي، والجيوفيزيائي وأعمال الحفر الاختباري.
- 2- مرحلة التقييم (Evaluation Phase): وتشمل كافة الدراسات الفنية والاقتصادية للتأكد من وجود النفط بكميات اقتصادية.
- 3- مرحلة التطوير (Development Phase): ويقصد بها تهيئة الأرض مع تهيئة كافة مستلزمات الأعداد القانونية والفنية والإدارية.
- 4- مرحلة الإنشاء والأعمار (Construction Phase): وتشمل عملية حفر الآبار وبناء الأبراج والطرق والمباني وغيرها.
- 5- مرحلة الإنتاج (Production) : وتمثل هذه المرحلة استخراج النفط من الآبار.

2-2: شركات النفط الأجنبية في العراق بعد 2003 وانظمتها المحاسبية

تمثل إيرادات النفط 95% من موازنة العراق السنوية، في عام 2007 وكجزء من سياسة العراق نحو التحول إلى اقتصاد السوق ولحاجة قطاع النفط والغاز لإعادة بناءه بعد سنوات طويلة من الحروب والحصار أصدرت الحكومة العراقية الجديدة مسودة قانون النفط والغاز (لم يقر لحد وقت انجاز هذا البحث). هذا القانون الجديد فتح الباب بشكل واسع أمام شركات النفط العالمية للاستثمار في العراق ونتيجة لذلك في عام 2009 ، 2010 وقع العراق عدد كبير من عقود الخدمة مع مجموعة كبيرة من الشركات الأجنبية للاستثمار في حقول جديدة أو تطوير حقول منتج (وزارة المالية العراقية، 2011).

وفي الوقت الحالي تعمل شركات مثل ExxonMobil, Shell, Bp, Total, CNPC, Eni

و Gas prom , Statoil, Luk oil , KOGAS , JAPEx and TAPO , على إجمالي احتياطي نفطي يبلغ 62 بليون برميل نفط (Financial Times, 2011) .

معظم هذه الشركات تعمل وفق أنظمة محاسبية تختلف بشكل كبير عن النظام المحاسبي الموحد فبعض هذه الشركات تعتمد معايير المحاسبة الدولية أو أنظمة محاسبية مبنية على أو قريبة من المعايير المحاسبية الدولية، في حين إن شركات النفط العراقية تعتمد النظام المحاسبي الموحد والجدول رقم (1) يظهر هذه الشركات مع أيراداتها الإجمالية والنظم المحاسبية المتبعة من قبلها.

جدول رقم (1) شركات النفط الاجنبية العاملة في العراق مع معاييرها المحاسبية

الشركة	الجنسية	الإيراد الإجمالي (مليون \$)	المعايير المحاسبية المستخدمة
Exxon Mobil	أمريكية	372824	USA GAAP
Shell	هولندية	355782	IFRS/IASs
Bp	بريطانية	291438	IFRS/IASs
Total	فرنسية	187297	IFRS/IASs
CNPC	صينية	129798	IFRS/IASs
Eni	ايطالية	120564	IFRS/IASs
Gas Prom	روسية	98462	Russian GAAP
State oil Hydro	أمريكية	89223	USA GAAP
Luk Oil	روسية	غير متاح	Russian GAAP
KOGAS	كازاخستان	غير متاح	IFRS/IASs
JAPS	يابانية	غير متاح	Japanese GAAP
TAPO	مكسيكية	غير متاح	Mexican GAAP
شركات نفط الشمال والجنوب	عراقية	غير متاح	Iraqian GAAP

(Deloitte,2010 ; US Energy Information(EIA) 2010,2013)

2-3: أنظام المحاسبي الموحد مقابل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

في ظل النظام المحاسبي الموحد هناك تسع فئات او طبقات (Classes) رئيسية من الحسابات. الحسابات الرئيسية الاربعة (الموجودات ،المطلوبات ،الايرادات والمصروفات) وهي مخصصة لإظهار نتيجة الاعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية. اما باقي الحسابات من 5 - 9 فتمثل حسابات المراقبة وهي مراقبة مراكز الإنتاج خدمات الانتاج ، التسويقية ، الادارية والعمليات الرأسمالية (النظام المحاسبي الموحد،1985،17). وهنا يرى الباحث انه لا يوجد اختلاف بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية بخصوص هذه الحسابات وكذلك بالنسبة للقوائم المالية فقط كشف التدفق النقدي الغير موجود في النظام المحاسبي الموحد والذي تنبأه مجلس معايير المحاسبة المحلية العراقية وتم إصدار تعميم من ديوان الرقابة المالية لكافة الشركات القطاع العام والخاص بتطبيقه.

من اهم الفروق بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية هو استخدام النظام المحاسبي لدليل حسابات ويشمل هذا الدليل كافة الحسابات التسع الرئيسية الموجودة في النظام الموحد. وتصنيف هذه الحسابات في الدليل المحاسبي يمثل انعكاس للتصنيفات الخاصة بمعاملات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مع التركيز على معاملات الفترة السابقة (Al-Najjar,2009.37) .

من جهة اخرى على العكس من المعايير المحاسبية الدولية ، يقيم النظام المحاسبي الموحد الموجودات الثابتة على اساس الكلفة التاريخية فقط ، ولكن طرق القياس والتقييم لا تختلف جوهريا عن ما هو موجود في النظم المحاسبية في الدول المتقدمة (أحمد،محمود،1،2006: النظام المحاسبي الموحد،2011.17).

ويوجد في النظام المحاسبي الكثير من القوائم والكشوفات التحليلية على سبيل المثال كشف القيمة المضافة الغير موجود في IFRS/IAS , وكذلك هناك اختلافات في بعض الطرق كتحقيق المخزون فيعتمد النظام المحاسبي المعدل الموزون اما المعيار الدولي فأعطى خيارات اخرى بالاضافة للمعدل الموزون وهي fifo و lifo وكذلك لا يوجد استخدام لطريقة صافي القيمة الحالية او مفهوم القيمة العادلة (Al-Najjar,2009. 38-39).

ويرى الباحث ان متطلبات النظام المحاسبي الموحد تختلف فليلا عن المعايير المحاسبية الدولية ولكن هذا الاختلاف هو نتيجة للاختلاف في المعالجات المحاسبية.

أن واضعي النظام المحاسبي الموحد في العراق استندوا الى تصميم نظام مبني على القواعد-Rules based System ذات التفاصيل الكثيرة متأثرين بالمعايير المحاسبية الامريكية FASB , وهذا النظام يحتوي على قواعد وخطوات تفصيلية لكافة العمليات المالية لضمان الانسجام وعدم الوقوع بالأخطاء وبالتالي يرى مؤيدي هذا النظام انه يكون اسهل للمحاسبين ويتميز كذلك بقلّة الاخطاء (Shortridge, Myring,2004.37).

مقارنة بـ IAS / IFRS التي تتبنى المعايير المستندة الى المبادئ Principles based-system, الذي يمنح الحرية للمحاسبين في العمل المحاسبي من خلال وضع معايير تعطي الخطوط العريضة والرئيسية مع ترك التفاصيل للمحاسبين وبالتالي تساعد في اعداد قوائم مالية بسهولة ومرونة ودون ربطهم بقواعد معقدة وطويلة تقتل الابداع ولا تساعد على تطوير المحاسبة (Carmona , Trobetta,2008.54).

2-4 : معالجة مصروفات الاستكشافات والتقييم

تعد مرحلتى الاستكشاف والتقييم من اهم المراحل في صناعة النفط والغاز لكون هاتين المرحلتين تتميزان بالكلف المرتفعة والمخاطر العالية ففيهما كلف عالية تتعلق بالدراسات الجيولوجية والاقتصادية التي تتطلب اجهزة دقيقة ومرتبعة الثمن وكذلك فان عملية الاستكشاف والتقييم تحتاج لفترات طويلة وتكون النتائج في كثير من الحالات عدم وجود النفط او وجوده بكميات غير اقتصادية. وتعد معالجة تكاليف البحث والاستكشاف والتقييم غير الناجحة من اكثر المواضيع المحاسبية المثيرة للجدل في العقود الاخيرة (Deegan,2012.707).

الابلاغ المالي IFRS 6 للصناعات الاستخراجية المفاضلة بين طريقتين وهما:

- 1- طريقة الكلفة الكلية Full cost method: والتي ترسم كل تكاليف البحث والاستكشاف للمناطق غير الناجحة على تكاليف الابار الناجحة (Cortese,Irvine, Kaidonis,2009.20).
- 2- طريقة الجهود الناجحة Successful efforts method: وفي ظل هذه الطريقة يتم المقابلة فقط بين تكاليف البحث والاستكشاف الناجحة مع الابار الناجحة , اما تكاليف البحث والاستكشاف غير الناجحة فانه تغلق في حساب كشف الدخل في نفس السنة التي تحققت فيها هذه التكاليف (Katz,1985.117).

المبحث الثالث - الجانب العملي

للإجابة عن اسئلة البحث التي وردت في المشكلة والتي اشتملت على الاسئلة التالية:

- 1- ما هي طبيعة المعايير المحاسبية المحلية المطبقة حالياً في العراق والخاصة بالمحاسبة عن النفط والغاز ؟

2- ما هي طبيعة المعايير والنظم المحاسبية المستعملة من قبل الشركات الاجنبية العاملة حاليا في العراق فيما يتعلق بصناعة النفط والغاز.

3- ما مدى تأثير الاختلافات بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المستخدمة من قبل الشركات الاجنبية على المعالجات المحاسبية وأعداد التقارير المالية بالشركات العاملة في صناعة النفط والغاز. وللإجابة على التساؤلات اعلاه

تم اختيار مجموعة من الوثائق والبيانات والتقارير المالية ذات الصلة بموضوع البحث بهدف تحليلها للوصول الى اجابات لأسئلة البحث أعلاه وهذه الوثائق والبيانات هي:-

1- النظام المحاسبي الموحد.

2- البيانات والمذكرات والإصدارات الخاصة بحاسبة النفط والغاز والصادرة من مجلس معايير المحاسبة المحلية العراقية.

3- التقارير المالية لشركة الاستكشافات النفطية وشركة نفط الشمال.

4- معيار الإبلاغ المالي الدولي للصناعات الاستخراجية IFRS 6.

5- معايير المحاسبة المالية الدولية ذات الصلة مع محاسبة النفط والغاز مثل IAS 2, IAS 16, IAS 36, IAS 37.

6- تم اجراء مقابلات وتوجيه أسئلة الى السيد رئيس هيئة الرقابة على قطاع النفط في ديوان الرقابة المالية ومعاونيه, كما تم اجراء مقابلات مع السيد مدير المالية في شركة الاستكشافات النفطية ومدير القسم المالي في وزارة النفط ورئيس هيئة الرقابة على حسابات شركة نفط الشمال.

3-1: معالجة مراحل إنتاج النفط بموجب النظام المحاسبي الموحد بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS

يستخدم النظام المحاسبي طريقة المصروفات الايرادية في معالجة مصاريف البحث والاستكشاف والتي تعالج كل المصاريف الايرادية والراسمالية كمصاريف تغلق في كشف الدخل في نهاية الفترة المالية, ثم ترسل هذه المصاريف بعد اضافة نسبة 15% الى شركات انتاج نفط الشمال والجنوب.

اما بالنسبة لمرحلة التقييم فلا توجد هذه المرحلة بشكل منفصل في شركات النفط العراقية وهي مدمجة في المرحلة مرحلة الاستكشاف.

بالنسبة للمعايير الدولية فان معيار الإبلاغ المالي IFRS 6 يغطي مرحلتي البحث والاستكشاف ومرحلة التقييم. بالنسبة للمراحل الثلاث المتبقية مرحلة التطوير ومرحلة الإنشاء والأعمار ومرحلة الانتاج فلا توجد فيها اي قواعد او معالجات في النظام المحاسبي الموحد.

وعند سؤال السيد رئيس هيئة الرقابة على قطاع النفط اعترف بوجود قصور في المعالجات القيدية فيما يخص الصناعات الاستخراجية بشكل عام وصناعة النفط والغاز بشكل خاص ولكنه اكد على اهمية النظام المحاسبي الموحد للعراق لأنه وضع من قبل خبراء ولم يواجه مشاكل كبيرة وان ديوان الرقابة المالية عزز عمل النظام

المحاسبي الموحد بمجلس معايير المحاسبة المحلية وهناك في النية دراسة معيار الإبلاغ المالي IFRS 6 وغيره من المعايير الدولية ذات الصلة بصناعة النفط والغاز لتلافي القصور الموجود في المعالجة المحاسبية لهذه الصناعة.

فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية فهناك مجموعة من المعايير التي تغطي المراحل الثالثة والرابعة والخامسة الخاصة بإنتاج النفط.

من جهة أخرى يستخدم النظام المحاسبي الموحد طريقة القسط الثابت عند احتساب الاندثار لموجودات الصناعة النفطية ودون الإشارة إلى استخدام نموذج الكلفة "Cost Model" أو نموذج إعادة التقييم "Revaluation" كما هو وارد في كل من معيار الإبلاغ الدولي والمعيار الأمريكي FASB 19 , IFRS 6.

من الاختلافات الأخرى المهمة بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية هو أن الإفصاح في شركات النفط المحلية العراقية هدفه الرئيسي هو توفير معلومات للحكومة المركزية وهذا يتعارض الإبلاغ المالي IFRS 6 إذ أن الإفصاح غير الكافي عن مصاريف البحث والاستكشاف والتقييم وكما ورد في الفقرة 23 من معيار الإبلاغ المالي IFRS 6

"يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن المعلومات التي تحدد فيه بالاعتراف عن الأحوال الناشئة عن مصاريف البحث والاستكشاف والتقييم في القوائم المالية"

الفقرة 9 من معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6 نصت على أن تظهر موجودات مرحلة البحث والاستكشاف بشكل منفصل لخصوصية هذه الموجودات وارتفاع قيمها ، في حين لا يوجد ما يشير إلى هذه الموجودات في النظام المحاسبي الموحد.

كذلك الفقرة 25 من IFRS 6 حددت على أن الوحدة الاقتصادية يجب أن تحدد الطريقة المستخدمة في معالجة مصاريف البحث والاستكشاف والتقييم فيما إذا كانت طريقة الكلفة الكلية أو طريقة المجهودات الناجحة.

ومن الأمور المهمة الأخرى هي أنه إذا قرر العراق تبني المعايير الدولية يحتاج إلى إضافة معالجة جديدة إلى النظام المحاسبي الموحد وهي معالجة حقوق الامتياز (Shooting Rights)

وهي تمثل المبالغ التي تدفع من قبل شركات النفط إلى الدول أو الولايات أو الحكومات المحلية مقابل السماح لها بإجراء المسوحات الأولية.

بخصوص إزالة النفائات وإعادة تهيئة الأرض بعد انتهاء أعمال البحث والاستكشاف نص المعيار المحاسبي الدولي 37 على أن الوحدة الاقتصادية مسئولة عن إعادة تأهيل الأراضي أو ما يطلق عليه (Restoration).

في حين أنه لا توجد أي قاعدة أو إشارة إلى هذا الموضوع في النظام المحاسبي الموحد أو مجلس معايير المحاسبة المحلية.

3-2: التقارير المالية لشركات النفط المحلية

التقارير المالية لشركات النفط في العراق تعد وفقا للنظام المحاسبي الموحد اما شركات النفط الدولية والأجنبية فتعد تقاريرها المالية وفقا للمعايير الدولية او المعايير المحلية لتلك البلدان والتي تكون مبنية او قريبة من المعايير المحاسبية الدولية.

بالنسبة لشركات الاستكشافات النفطية وقرها في بغداد وهي مسئولة عن اعمال المسح الجيولوجي والفيزيائي وكافة الدراسات الفنية المتعلقة بالبحث والاستكشاف عن النفط والغاز فأنها تعالج هذه المصاريف باستخدام طريقة المصاريف الايرادية بحيث تعالج كل المصاريف على انها مصاريف ايرادية تغلق في حساب كشف الدخل ودون التمييز بين المصاريف التي تقود الى اكتشاف ابار منتجة او المصاريف التي تقود الى اكتشاف ابار غير منتجة. ثم تقوم الشركة بإرسال هذه المصاريف محملة بنسبة 15% الى شركة نفط الشمال او شركة نفط الجنوب.

والمثال التالي يوضح اختلاف طريقة معالجة شركة الاستكشافات النفطية عن الطرق المتبناة من المعيار الدولي : شركة نفط انفتت 4 مليون دولار كمصاريف بحث واستكشاف وتقييم لكل موقع في الرقعة لجغرافية التي تحتوي على 5 مواقع لأبار نفطية خلال السنة الاولى.

واكتشفت الشركة وجود بئرين منتجين فقط والباقي غير منتجة واكتشفت وجود كميات من النفط تقدر ب 10 مليون برميل وفي نفس السنة انتجت الشركة مليون برميل نفط ببيع بسعر 50 دولار.

جدول رقم (2) يوضح الاختلاف بين طريقة معالجة مصاريف البحث والاستكشاف بين النظام المحاسبي الموحد

طريقة النظام المحاسبي الموحد	طرق IFRS		
المصاريف الايرادية	المجهودات الناجحة	الكلفة الكلية	كل المبالغ بالدولار
50,000,000	50,000,000	50,000,000	الايرادات
			مليون برميل * 50 دولار
			اجمالي المصاريف
12,000,000	12,000,000	NA	تكاليف البحث والاستكشاف غير الناجحة (3 موافق)
2,000,00	800,000	2,000,000	كلفة البضاعة المباعة
14,000,000	12,800,000	2,000,000	اجمالي المصاريف
36,000,000	37,200,000	48,000,000	صافي الربح

وطرق المعيار الدولي للإبلاغ المالي للصناعات الاستخراجية

كلفة البضاعة المباعة = الكلفة الكلية / الكمية الكلية المتوقع انتاجها * عدد البراميل المنتجة

$$200000000/10000000=2\$*1000000=\$2000000$$

بالنسبة لطريقة المجهودات الناجحة

$$8000000/10000000=0.8\$*1000000=\$800000$$

وهذا يعني ان شركة الاستكشافات النفطية تستخدم طريقة مختلفة عن المعيار الدولي وكذلك انها لا تتميز بين مصاريف البحث التي تؤدي الى ابار منتجة والمصاريف التي لا تؤدي الى ابار غير منتجة التي اكدت عليها الفقرة 9 من IFRS 6.

بالنسبة لشركة الحفر ومقرها في بغداد وتقوم بنوعين من عمال الحفر اعمال الحفر الاستصلاحية (Reclamation drilling) وهي تخص ابار منتجة تحتاج الى اصلاحات وتعالج كمصاريف ايرادية تغلق في حساب كشف الدخل , اما النوع الثاني فهو الحفر التطويري (Development drilling) وهو يؤدي الى ابار منتجة ويرسمل على كلفة البئر المنتج وتقوم شركة الحفر بإرسال هذه الكلف بعد تحميلها نسبة 5% الى شركات انتاج النفط. من المأخذ على شركة الحفر انها تعالج النوع الاول من مصاريف الحفر وهو الحفر الاستصلاحية كمصاريف ايرادية دون التمييز بين مصاريف الاصلاح التي تؤدي الى زيادة انتاج الابار والتي ينبغي ان تعالج كمصاريف رأسمالية وبين مصاريف الاستصلاح العادية التي لا تؤدي الى زيادة في انتاج الابار.

شركات انتاج نفط الشمال تقوم بعملية استخراج النفط من الابار المنتجة ومقرها في محافظة كركوك وتغطي الرقعة الجغرافية الممتدة من كركوك وشمال العراق وديالى الى حقول بكرة في واسط.

عند مراجعة التقارير المالية لشركة نفط الشمال نجد انها تستخدم طريقة القسط الثابت بنسبة 10% في احتساب الاندثار للأبار المنتجة علما ان اعمار هذه الابار قد تصل لأكثر من 50 سنة والاختلاف الاكبر في هذه المعالجة انها لا تتسجم وطبيعة هذه الموجودات فهي تتعارض مع المعيار الدولي IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات ومع المعيار الدولي IAS 38 الموجودات غير الملموسة التي اشارت الى ان الموارد الطبيعية تعالج بنظام النفاذ (Depletion) وليس بنظام الاندثار.

والاختلاف الاخر هو عدم افصاح الشركة في تقاريرها المالية عن كمية الاحتياطيات المتبقية وهذا يتعارض مع المعيار الدولي IAS 37 المخصصات, الأصول, الالتزامات المحتملة. وتحمل شركة انتاج النفط كل بئر منتج نسبة 20 % من الكلفة كإرباح لمصلحة الشركة.

المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات

4-1: الاستنتاجات

1- في العراق شركات القطاع العام والقطاع الخاص تخضع للنظام المحاسبي الموحد, هذا النظام من وجهة نظر ديوان الرقابة المالية وهو الجهة المسؤولة عن ضمان تطبيقه في القطاع الخاص والعام , ان هذا النظام منسجم مع البيئة حيث عمل لفترة طويلة تمتد لأكثر من ثلاثين سنة وبدون مشاكل كبيرة فلا توجد مبررات حقيقية على التحول عن هذا النظام وكذلك ان عملية التحول ستكون طويلة ومعقدة وغير مضمونة النتائج في ظل الظروف التي يمر بها العراق.

2- لم يفرد ديوان الرقابة فصل خاص او جزء خاص للصناعة النفط والغاز بل تم معاملتها كغيرها من القطاعات الصناعية والتجارية والزراعية. وتعد مرحلتي البحث والاستكشاف ومرحلة التقييم من اهم مراحل صناعة النفط والغاز وأكثرها اثارة للجدل وحدد معيار الابلاغ المالي طريقتين لمعالجة هذا المصاريف وهما طريقة الكلفة الكلية وطريقة المجهودات الناجحة واللذان لم تعتمدا من قبل النظام المحاسبة الموحد وتم اعتماد طريقة المصاريف الايرادية من قبل شركة الاستكشافات النفطية التي تختلف كليا عن طرق المعيار الدولي.

3- في كل بلدان العالم التي تمتلك صناعة نفطية هناك تمثيل للمراحل الخمسة للصناعة النفطية وبالتالي يمكن الوصول بسهولة ووضوح الى كلفة البرميل الواحد, اما في العراق فكل شركة مسؤولة عن مرحلة معينة , كذلك

ان مرحلة التقييم غير واضحة في العراق وهي مدمجة مع مرحلة البحث والاستكشاف, بالإضافة الى ذلك فان كل شركة من هذه الشركات تأخذ عمولة (15% شركة الاستكشافات, 5% شركة الحفر و 20% شركات انتاج نفط الشمال والجنوب) وهذا يؤدي الى تشوه كلفة برميل النفط خصوصا ان هذه العمولة تؤخذ من مبلغ الكلفة وتفتح باب كبير للفساد الاداري والمالي.

4- تقوم شركات النفط بمعالجات كثيرة تختلف عن معايير المحاسبة الدولية , فشركة الاستكشافات النفطية لا تصنف اجهزة ومعدات البحث ذات الخصوصية والتكاليف المرتفعة الاستكشاف بشكل منفرد كما ورد في معيار الابلاغ بل تضعها مع موجودات الشركة الاخرى.

كذلك لا توجد معالجة لرخص الامتياز (Shooting Rights) بسبب ملك الدولة للموارد الطبيعية وكذلك لعدم وجود شركات اجنبية وقت العمل بالنظام المحاسبي الموحد, لذا تتطلب الظروف الجديدة تعديل النظام المحاسبي الموحد لاضافة فقرة حق او رخص الامتياز.

5- هناك معالجات اخرى لم يغطها النظام المحاسبي الموحد مثل الافصاح عن الاحتياطات النفطية, معالجة الكميات المخزون والاعتراف بالايرادات , وهذه المعالجات تم تغطيتها بالمعايير الدولية IAS 36, IAS 37, 16.

6- من اهم الاختلافات بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية هو احتساب اندثار للآبار المنتجة والتي يجب ان تعالج بنظام النفاذ (Depletion) وليس بنظام الاندثار. بالإضافة الى ذلك يتم استخدام طريقة القسط ثابت 10% مع ان بعض الابار وصل عمرها لاكثر من 50 سنة.

4-2: ألتوصيات

1- بالنظر لأهمية الصناعات الاستخراجية وصناعة النفط والغاز بشكل خاص للاقتصاد العراقي (95%) من موازنة الدولة , المطلوب اعادة النظر بالنظام وتخصيص جزء او فصل لهذه الصناعة الحيوية وبما يتماشى مع المعايير الدولية.

2- مجلس معايير المحاسبة المحلية العراقي تبنى الكثير من المعايير الدولية وأهمل معيار الابلاغ المالي للصناعات الاستخراجية IFRS 6 الذي يعالج محاسبيا المورد الرئيس الذي تعتمد عليه الدولة العراقية لذا ينبغي الاسراع بدراسة هذا المعيار من قبل اللجنة .

3- على شركة الاستكشافات النفطية تبنى احدى طرق معالجة مصروفات البحث والاستكشاف وبما يتلاءم مع البيئة العراقية. وكذلك على الشركة اعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف والتقييم وبما ينسجم مع المعيار الدولي.

4- اضافة معالجة جديدة الى النظام المحاسبي الموحد لتغطية منح حق الامتياز وخصوصا بعد دخول شركات اجنبية.

5- استخدام نظام النفاذ (Depletion) بدلا من نظام الاندثار عند احتساب الاندثار للآبار المنتجة.

6- الغاء عمولات الارباح التي تأخذها شركات النفط المحلية.

7- على وزارة النفط اعداد ميزانية موحدة لكل شركات النفط المحلية لإظهار عمليات انتاج النفط كوحدة واحدة والوصول بسهولة الى كلفة البرميل الواحد.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد" ، الطبعة الأولى، بغداد، 1985.
2. ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد" ، الطبعة الثانية، بغداد، 2011.
3. أحمد، وريا برهان و محمود، غازي عثمان، " دور المعايير المحاسبية الدولية IASS في تطور وتعزيز النظام المحاسبي الموحد دراسة تحليلية ونظرية" ، كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة أربيل، 2006.
4. وزارة النفط ، " الاستثمارات في حقول الغاز" ، 2011.

ثانياً: المصادر الاجنبية

1. Al Najjar, F. K., " Accounting in Iraq Babylon: A Historical Perspective. Oil, Gas & Energy Quarterly", 2009.
2. International Accounting Standards Committee (IASC), " International Accounting Standards Explained", Boffins Lane, Chichester, West Sussex PO191UD, 2000.
3. England.: John Wiley & Sons, Carmona, S., & Trombetta, M., " on the global acceptance of IFRS Accounting standards: The logic and implications of the principles based system", J. Account. Public Policy, 2008.
4. Deegan, C. M., "Australian financial accounting", (5th ed.). Australia: Roseville N.S.W, McGraw Hill, 2007.
5. Deegan, C. M., " Australian financial accounting", (7th ed.). Australia: Roseville N.S.W, McGraw Hill, 2012.
6. Deloitte., " International Financial Reporting Standards: Considerations for the Oil & Gas Industry", 2008.
7. Deloitte, " International Financial Reporting Standards: Considerations for the Oil & Gas Industry", LLC , 2010.
8. Cortese, C. L., Irvine , H. J., & Kaidonis, M. A., "Extractive industries accounting and economic consequences: Past, present and future", Accounting Forum, 2009.
9. financial times. , "Iraq signs \$17bn gas deal with Shell and Mitsubishi", Retrieved 29 November 2011.
10. Katz, L. C. , " Oil and gas: A compromise method of accounting", Journal of Accountancy, 1985.
11. Luther, R. , "The development of accounting regulation in the extractive industries", The International Journal of Accounting, 1996.
12. Shortridge, R. T., & Myring, M., " Defining Principles- Based Accounting Standards", The CPA Journal , 2004.
13. U.S. Energy Information Administration (EIA). (2010b). Country Analysis Brief, Iraq Oil. Retrieved 15 March 2011.

- 14.U.S. Energy Information Administration (EIA). (2013). Country Analysis Brief, Iraq.Retrieved22,23November,2013.