



المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار الإبلاغ المالي IFRS6 للشركات النفطية

أ.د. أسماء مهدي الهاشمي
جامعة الفرات الأوسط التقنية،
الكلية التقنية الإدارية/كوفة
asmaa.mahdi@atu.edu.iq

الباحثة: نور قاسم حميد
جامعة الفرات الأوسط التقنية،
الكلية التقنية الإدارية/كوفة
nq6764987@gmail.com

المستخلص

تهدف الدراسة الى بيان دور الإبلاغ عن الأداء المالي وأبعاده الرئيسية، وبيان دور معيار الإبلاغ المالي IFRS6 في تحسين الإبلاغ عن الأداء المالي من خلال عرض وتحليل مؤشرات التحليل المالي لمساعدة ادارة الشركات النفطية في التعرف على حقيقة وضعها المالي وانشطتها وعن وضع تدفقاتها النقدية، وبيان امكانية تطوير الإبلاغ عن الأداء المالي في الشركات النفطية وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS6.

تم استخدام خمس مؤشرات في تقييم الأداء المالي، هي نسبة النشاط، نسبة الربحية، العائد على حقوق الملكية، نسبة المديونية، نسبة التداول، لإظهار دور معيار الإبلاغ المالي IFRS6 في تحسين الأداء المالي، يستخدم القوائم المالية لمحل البحث.

اعتمدت الباحثة المنهج الاستنباطي في الجانب النظري من خلال المصادر والدراسات السابقة، كما استعملت الباحثة المنهج التحليلي في الجانب العملي من خلال أسلوب التحليل المالي للإبلاغ عن الأداء المالي وفق معيار IFRS6 للشركة (محل البحث) بالشكل الذي يساهم في تزويد متخذ القرار بالمعلومات اللازمة لترشيد القرار.

أوضحت النتائج ان تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS6 في إعداد القوائم المالية يؤثر بالتالي على المؤشرات على الأداء المالي وذلك من خلال عرض معلومات مالية ذات جودة عالية تعكس الأداء والوضع المالي الحقيقي للشركة، وإن الطريقة الإيرادية هي الطريقة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف من قبل الشركات الإنتاجية وعدم اعتماد كل من الطريقتين، التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة التي أوصى بهما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6، كذلك تأثير نسب الأداء المالي مما يعني دور معيار الإبلاغ المالي IFRS6 الكبير على تقييم اداء الشركة.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات لعل أهمها: وتكييف نظام محاسبي خاص بالشركات النفطية بمعزل عن الصناعات الأخرى ليتناول هذا النظام كل تفاصيل هذه الصناعة نظرا لخصوصيتها وأهميتها وتعقيدها، لكي يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6، وكذلك ضرورة الاهتمام بالسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة النفطية والتي ستعزز الإبلاغ عن الأداء المالي، من خلال الإبلاغ عن مؤشرات الأداء المالي التي تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للحصول على المعلومات المحاسبية الخاصة بالأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الموحد، معيار الإبلاغ المالي، الشركات النفطية



Comparison between the unified accounting system and IFRS 6 financial reporting standards for oil companies

Noor Qasim Hamid Al-Shami
Middle Euphrates University,
Administrative Technical College
nq6764987@gmail.com

Asmaa Mahdi Al-Hashemi
Middle Euphrates University,
Administrative Technical College
asmaa.mahdi@atu.edu.iq

Abstract

The aim of this research is to clarify the concept of financial performance reporting and its key dimensions, and to highlight the role of the International Financial Reporting Standard (IFRS 6) in enhancing the quality of financial performance reporting. This is achieved through the presentation and analysis of financial indicators that assist oil company management in accurately assessing their financial position, operational activities, and cash flow status. The study also explores the potential for developing financial performance reporting in the oil sector in alignment with IFRS 6.

The findings revealed the absence of a specialized accounting system for mineral resources, particularly in the oil industry. Instead, Iraqi oil companies continue to follow the principles and guidelines of the Unified Accounting System, which presents a significant limitation to the implementation of IFRS 6, especially in the areas of measurement and disclosure. The study further noted that a voluntary approach is currently adopted in accounting for exploration and research costs, with a lack of adherence to the full cost and successful efforts methods recommended by IFRS 6. This, in turn, affects the accuracy of financial performance ratios, underlining the crucial impact of the IFRS 6 standard on evaluating company performance.

The research offers several recommendations, most notably the need to develop a dedicated accounting system for oil companies, separate from other industries. Such a system should comprehensively address the unique features and complexities of the oil sector to ensure compliance with international accounting standards, particularly IFRS 6. The study also emphasizes the importance of accounting policies specific to the oil industry, which would enhance the transparency and effectiveness of financial performance reporting. This would enable investors to make informed decisions based on internally reported performance indicators, without relying on external sources for financial information.

Keywords: Unified Accounting System, Financial Reporting Standard, Oil Companies



المبحث الأول : منهجية الدراسة

اولاً : مشكله الدراسة

يعد العراق من اكبر بلدان العالم في احتياطي و انتاج النفط، ولأجل تطوير صناعة استخراج ورفع كميات الانتاج وزيادة العوائد المالية يجب تطوير السياسات المحاسبية في الشركات النفطية، ولأهمية الشركات النفطية الاستثمارية في العراق ودورها في النهوض في واقع الصناعة النفطية وانجاز مراحلها المختلفة في صناعة النفط ونتيجة عدم تطبيق معيار الابلاغ المالي IFRS6 وضعف اهتمام الشركات النفطية بعمليات التحليل المالي لأغراض الابلاغ عن الأداء المالي مما جعلها تقفل من الادوات الفعالة في الافصاح والتخطيط والرقابة والتقويم وبنفس الوقت قد تكون اهملت جانبا هاما من المعلومات التي من الممكن الاستفادة منها في اعطاء صورة واضحة عن ادائها المالي وعليه تنحصر مشكلة الدراسة الرئيسية بما يلي:

هل استعمال معيار الابلاغ المالي IFRS6 يحسن من الابلاغ عن الأداء المالي في الشركات النفطية؟ وتتفرع منها التساؤل الفرعي الآتي:

هل الشركات النفطية في العراق تستخدم (IFRS6)؟

ثانياً: اهمية الدراسة

1. اهمية معيار الابلاغ المالي (IFRS6) في الشركات النفطية الاستثمارية.
2. اهمية تطبيق معيار الابلاغ المالي (IFRS6) في تحسين الابلاغ عن الاداء المالي.
3. اهمية معيار الابلاغ المالي (IFRS6) في الشركات النفطية الاستثمارية.

ثالثاً : اهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى تحقيق ما يلي :

1. مساعدة ادارة الشركات النفطية في التعرف على حقيقة وضعها المالي وانشطتها وعن وضع تدفقاتها النقدية من خلال اعتمادها على نتائج الاداء المالي .

2. بيان امكانية تحسين الابلاغ عن الاداء المالي في الشركات النفطية وفق معيار الابلاغ

المالي IFRS6 .

رابعاً : فرضية الدراسة

ان الابلاغ عن الاداء المالي في الشركات النفطية عند استعمال معيار الابلاغ المالي IFRS6 يساعد في تحسين وضعها وادائها المالي وانشطتها والتعبير عن وضع التدفقات النقدية.



المبحث الثاني : الاطار النظري للدراسة

أولاً : معيار الإبلاغ المالي 6 IFRS

أصدر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في 16 يناير 2004، مسودة العرض 6 ED استكشاف وتقييم الموارد المعدنية بعد التعليقات الواردة على 6 ED، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في 9 ديسمبر 2004 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية يعد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 6 أقصر من العديد من المعايير الحديثة التي تتكون من 27 فقرة فقط باستثناء الملاحق (500 : 2014, Uberman).

لم تكن هناك معايير دولية لإعداد التقارير المالية عالجت على وجه التحديد أنشطة البحث والاستكشاف حتى أصبح المعيار الدولي IFRS6 ساريًا في عام 2006. أن يكون معيارًا مؤقتًا بينما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بمشروع متعمق بشأن الأنشطة الاستخراجية، تمت كتابة المعيار بهدف السماح للشركات بالانتقال إلى المعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الخاصة بهم، تم تأكيد هذا المعيار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن وضع القواعد والمبادئ العامة لمحاسبة الموارد والمعادن المعدنية، كما هي زيادة أهميتها عالمياً وزيادة عدد الشركات التي تتعامل مع هذه المصادر، بالإضافة إلى تداول أسهمها في الأسواق المالية مما خلق حاجة ملحة إلى اتخاذ قرارات بشأن المعلومات المالية الصادرة عن هذه الشركات على أساس موحد لإمكانية إجراء مقارنات بينها، الأمر الذي دفع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وضع معيار محاسبي للموارد المعدنية. (الراوي , 2011:243).

تم إصدار المعيار الدولي IFRS6 لمعالجة التقارير المالية حول التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها إذ يتطلب المعيار الدولي IFRS6 من الشركات تحديد سياسة محاسبية تحدد النفقات التي يتم الاعتراف بها كأصول يجب أن تأخذ مثل هذه السياسة المحاسبية في الاعتبار الدرجة التي يمكن أن ترتبط بها المصروفات مع إيجاد مصادر معدنية محددة كما يوفر المعيار بيان غير شاملة لأمتلة لأنواع النفقات التي يمكن تضمينها في التكلفة عند الاعتراف الأولي: (البلداوي ,خلف, 2019:2) (أ) اكتساب حقوق الاستكشاف.

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية.

(ج) الحفر الاستكشافي.

(د) أخذ العينات.



2. ركز المعيار الدولي لإعداد البيانات المالية رقم 6 بشكل خاص على انخفاض القيمة من أصل E&E من خلال توفير القائمة التفصيلية للمؤشرات بموجب الفقرة 20 ، عند انتهاء الفترة التي يحق للكيان خلالها التنقيب في المنطقة المحددة خلال الفترة أو ستنتهي في المستقبل القريب، ولا يُتوقع تجديدها (Cascino & Gassen, 2015:33).

3. ان الإنفاق الجوهرى على المزيد من التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها في منطقة معينة ان لم يتم وضعه في الميزانية أو رسملة بصورة صحيحة من قبل الشركات النفطية فان يؤثر على شفافية البيانات المالية لهذا فان المعيار يوضح السياسات المحاسبية المهمة الابلاغ عن الاصول في الشركات النفطية.

4. اهمية وضع بيانات كافية للإشارة اي استمرار التطوير في منطقة معينة ، وكذلك تحديد الابار المنتجة والغير المنتجة والابار القابلة للتطوير إلا أنه من غير المحتمل استرداد القيمة الدفترية لأصل التنقيب والتقييم بالكامل من التطوير الناجح أو عن طريق البيع.

5. على الشركات صياغة سياسة محاسبية ، مع إدراج النفقات التي تشكل جزءاً من أصول البحث والاستكشاف أن تحدد السياسة المحاسبية التي تحدد النفقات التي تم الاعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متنسق. على سبيل المثال ، اكتساب حقوق الاستكشاف ، الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية، حفر استكشافية أخذ العينات، والأنشطة المتعلقة.(Dhanraj & Pragati,2020:405)

وتتلخص اهمية معيار الابلاغ المالي 6 في الشركات النفطية في صياغة سياسة محاسبية التي تحدد النفقات التي تم الاعتراف بها كأصول استكشاف وتقييم وتطبيق السياسة بشكل متنسق فان يؤثر على شفافية البيانات المالية لهذا فان المعيار يوضح السياسات المحاسبية المهمة الابلاغ عن الاصول في الشركات النفطية مما ينعكس على الابلاغ عن الاداء المالي ومؤشرات الاداء المالي .

ثالثاً : النظام المحاسبي الموحد في الشركات النفطية

بموجب النظام المحاسبي الموحد ، تم تقسيم حسابات الدليل المحاسبي إلى حسابات تتعلق بتحديد المركز المالي للوحدة ، أي حسابات الأصول والخصوم وحسابات المصروفات وحسابات الدخل. تم تخصيص أرقام للحسابات (من 1 إلى 4). الأصول (1) المطلوبات (2) التكاليف (3) والإيرادات (4). بالإضافة إلى الميزانية المذكورة أعلاه وحسابات النتائج ، هناك مجموعة ثالثة من إجمالي الحسابات غير المدرجة في الدليل ، وهي مجموعة مراكز التكلفة والتي تُعطى الأرقام (من 5 إلى



(9) التي يجب ذكرها (مراكز الإنتاج (5)، (مراكز خدمات الإنتاج (6)، (مراكز خدمات التسويق (7)، (مراكز الخدمات الإدارية (8) و (9) مراكز عمليات رأس المال. (نظام المحاسبي الموحد، 2011: 12، 13)

قام النظام المحاسبي الموحد بتخصيص الحسابات التالية كجزء من دليله المحاسبي في الشركات النفطية على النحو التالي: (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 51-93)
أ- حساب (11241 بئرا). يتضمن هذا الحساب تكاليف حفر البئر وإنشاء المعدات والتركيبات ذات الصلة وجميع المصاريف الأخرى اللازمة لها التحضير للاستخدام على النحو التالي:
تكلفة الحفر: تمثل تكلفة العمل والمواد والمصروفات بما في ذلك تدمير الأبراج ومعدات الحفر.
تكلفة المعدات والتجهيزات: تكاليف المعدات والتركيبات المتعلقة بالبئر التي يكون جزء منها تحت الأرض أو فوق الأرض.

ب- حساب (1146) خط أنابيب النفط والغاز) يشمل هذا الحساب تكاليف مد خطوط النفط والغاز من منطقة إلى أخرى لتسليم المنتجات النفطية من المصافي إلى محطات التعبئة أو موانئ التحميل، بما في ذلك المضخات، ولا يشمل أنابيب النفط والغاز داخلها.

ج- حساب (1183) تكاليف التنقيب والمسح) يشمل هذا الحساب تكاليف مسح الأراضي واستكشاف مكوناتها، مثل المسوحات الجيولوجية والزلزالية العمل على اكتشاف النفط والمعادن الأخرى وتجدر الإشارة إلى أن الحساب (118) تكاليف مؤجلة) يشمل صافي المبالغ التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية على الخدمات المستفيدة منها لأكثر من فترة مالية ويتم إطفائها على أقساط سنوية في ضوء ذلك. من الفترة التي تستفيد فيها الوحدة الاقتصادية ويتم خصم مبلغ الإطفاء مباشرة من الأصل.

د- كما يخصص حساب (33124) صيانة ابار ومناجم ومحاجر) وحساب (33146) صيانة انابيب نפט وغاز) وتشمل هذه الحسابات المبالغ المصروفة للغير ممثلة بالأجور والمواد وغيرها.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

أولاً: نبذة عن شركة النفط الاستثمارية (ت، ف، ق) عينة البحث

وتعد شركة (ت، ف، ق) إحدى شركات النفط العاملة في حقل الغراف النفطي بموجب عقود الخدمة "المقاوله" يقع حقل الغراف النفطي في جنوب العراق وتحديدا 5 كيلو متر شمال غرب قضاء الرفاعي وعلى بعد 85 كيلومتر شمال مدينة الناصرية احيل للتطوير من خلال جوله التراخيص



الثانية الى ائتلاف شركة بتروناس الماليزيه وشركه جابكس اليابانيه بالاضافه للشريك الحكومي شركه نفط الشمال اضافة الى شركات استثمارية عراقية واجنبية اذ تمكنت الشركة (ت،ف،ق) من تنفيذ وادارة عمليات الاستثمار النفطية، اعتبارا من مراحل الاستكشاف والتنقيب والاستخراج، كما بلغ راس مال الشركة (83,963,134) دينار تهدف الشركة (ت.ف.ق) الى المساهمة في دعم الإقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي من خلال تطوير و إنتاج النفط الخام و الغاز في منطقة العمليات التي يُحددها وزير النفط لإغراض الإستهلاك المحلي و التصدير بما يُحقق أهداف خُطط التنمية و الخُطط المُعتمَدة في وزارة النفط.

ثانياً : تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS6 في الشركة عينة البحث

يوفر المعيار IFRS6 السياسة المحاسبية لتحديد النفقات التي يتم الاعتراف بها كأصول حيث يجب أن تأخذ مثل هذه السياسة المحاسبية في الاعتبار الدرجة التي يمكن أن ترتبط بها المصروفات مع إيجاد مصادر معدنية محددة.

ثالثاً : البيانات المالية وفقاً للنظام المحاسبي في شركة نفط (ت،ف،ق) العراقية

في ضوء ما تقدم سوف يتم الاعتماد على بيان المركز المالي وبيان الدخل لبيان أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS6 على بيانات الشركة النفطية (ت،ف،ق)

1- بيان المركز المالي في الفترة 31/كانون الأول/2018-2019 لشركة نفط (ت،ف،ق) وفقاً لنظام المحاسبي الموحد

يوضح جدول (3.2) بيان المركز المالي في الفترة 31 / 12 / 2018-2019 وفق النظام المحاسبي الموحد

جدول (1) بيان المركز المالي لسنة 2018-2019		رقم الدليل المحاسبي
لسنة 2018 دينار	لسنة 2019 دينار	
		الموجودات
		1
		الموجودات الثابتة
101,214,187,885		11
54,319,521,771		
		النفقات الايرادية المؤجلة
122,805,375	52,370,025	118
		مشروعات تحت التنفيذ
1,347,261,000	1,156,643,800	12
		مجموع الموجودات الثابتة
102,684,254,260	55,528,535,596	
		الموجودات المتداولة



6,726,873,815	5,253,456,860	المخزون	13
20,195,392,063	2,038,839,138	اعتمادات مستنديه لشراء مواد	1381
128,652,668,955	72,318,464,938	المدينون	16
158,510,411,362		النقود	18
314,085,346,195	144,473,406,847	مجموع الموجودات المتداولة	
416,769,600,455	2,240,844,167,783	مجموع الموجودات	
	279,612,703,379	مصادر التمويل	2
		مصادر التمويل طويل الاجل	
83,963,134	83,963,134	راس المال	21
323,595,573,730	202,940,105,501	الاحتياطيات	22
19,488,783	19,516,188	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	23
323,699,025,647		مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	
	203,043,584,823	مصادر التمويل قصير الاجل	
93,070,574,808	7,656,118,556	الدائنون	26
93,070,574,808	7,656,118,556	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	
416,769,600,455		مجموع مصادر التمويل	
	279,612,703,379		

من اعداد الباحثة استنادا لتقارير الشركة لسنة 2018-2019

تتبع شركة (ت،ف،ق) النفطية نهجاً معيناً في الأنشطة البحثية والاستكشافية يركز على العائد المالي. يعتبرون النفقات في البحث والتطوير كعائدات مؤجلة ونفقات مؤجلة. هذه هي الميزانية المتوازنة حيث يتم تسجيل النفقات كإما مشاريع ناجحة أو غير ناجحة. وأي إنفاق ينتج عنه إمكانية أبار ناجحة يعتبر إضافة إيجابية للأصول الثابتة بينما لا تضيف الأبار غير المنتجة أي إيرادات متوقعة في المستقبل. من الواضح أن مثل هذا المعالجة المحاسبية لا تعكس الوضع الفعلي للشركة في جميع الأحوال، فإن اعتبار النفقات التي تم تكبدها في استكشاف حقول النفط كنفقات إيرادات مؤجلة لمجرد العثور على النفط في حقل نفط نتيجة للبحث من المؤكد أنه سيقبل من تكلفة رأس المال لاكتشاف احتياطيات النفط التي ينبغي تحميلها لحساب الموجودات الثابتة المنتجة.



يُظهر كشف الدخل في شركة نفط (ت، ف، ق) تفاصيل الإيرادات المتحققة من النشاط الجاري، إلى جانب الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى، كما يتضمن حساب تكلفة النشاط الجاري، والمصروفات التحويلية، والمصروفات الأخرى. وتجدر الإشارة إلى أن الإيراد المتأتي من النفط الخام لا يعكس سعر البيع الحقيقي، بل يمثل كلفة الوحدة المنتجة مضافاً إليها نسبة محددة من الأرباح وبناء على ذلك يلاحظ ما يأتي :

إن ترحيل نفقات البحث والاستكشاف سنوياً وتحميلها على الشركة كمصروفات سنوية تُدرج ضمن حساب المصروفات التحويلية يُعد إجراءً مخالفاً للأسس التي يقوم عليها النظام المحاسبي الموحد. إذ أن جوهر الاعتراف بالمصروف في الفكر المحاسبي يستند إلى مبدأ مقابلة التضحية الاقتصادية بالمنفعة، حيث تُعد أية تضحية لا تُقابلها منفعة بمثابة خسارة.

وبالتالي، فإن اعتماد طريقة النسب كأساس للاعتراف بتكاليف البحث والاستكشاف كمصروفات مباشرة على الشركة لا يعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي، ويثير تساؤلات جوهرية حول مدى دقة وموثوقية النظام المحاسبي المعتمد في هذه الشركات، وما إذا كانت البيانات المالية المُعلنة تعكس فعلاً المركز المالي الحقيقي. كما يُلقي هذا الإجراء بظلال من الشك حول مدى صدق الأرباح المُعلنة وقدرتها على التعبير عن الأداء الحقيقي للشركة.

رابعا : تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFR6 على الشركة النفطية عينة البحث

لكي تتمكن الشركة من تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 6 IFRS (6) على بياناتها المالية، فإنه من الضروري العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد والأساليب المحاسبية المتبعة، بما يضمن مواءمته مع متطلبات المعيار ومتطلبات تطبيقه. وبناءً على ما تم عرضه من أوجه الاختلاف والتعارض بين الآلية الحالية التي يعتمدها النظام المحاسبي الموحد في معالجة نفقات البحث والاستكشاف، تقترح الباحثة ضرورة استحداث حساب خاص لنفقات البحث والاستكشاف، والعمل على تقسيم تلك النفقات وفقاً لما ورد في معيار IFRS 6 ويعرض الجدول (3.4) النموذج المقترح لتقسيم نفقات البحث والاستكشاف بما يتوافق مع متطلبات المعيار.

جدول (3) أنواع نفقات البحث والاستكشاف وفق IFRS6

لجنة 2019	لجنة 2018	نفقات البحث والاستكشاف وفق IFRS6
2,928,177,883	87,061,824	تكاليف اكتساب حقوق الاستكشاف وتكاليف الدراسات الطبوغرافية ، الجيولوجية ، الجيوكيميائية ، الجيوفيزيائية
375,407,420	11,161,772	تكاليف الحفر الاستكشافي
375,407,420	11,161,772	تكاليف العينات



75,081,484	2,232,354	تكاليف الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج الموارد المعدنية
------------	-----------	---

جدول من اعداد الباحثة

أن أنواع النفقات في الجدول (3.4) لا يمكن للنظام المحاسبي الموحد ان يوفر معلومات عن مقدار وقيمة كل منها الا من خلال نظام كلفوي فاعل يوفر معلومات عن الدراسات الطبوغرافية، والجيولوجية، والجيوكيميائية، والجيوفيزيائية، وتكاليف العينات التي يصنفها IFRS6 . ولأغراض هذا البحث وليبان كيفية الافصاح عن تصنيفات هذه النفقات تم قياسها كما عرضت في الجدول (3.4) اعتمادا على تقديرات استندت الى خبرة الفنيين والمختصين العاملين في الشركة. حيث قدرت وفق النسب تكاليف اكتساب حقوق الاستكشاف، تكاليف اكتساب حقوق الاستكشاف، تكاليف الدراسات الطبوغرافية، الجيولوجية، الجيوكيميائية، الجيوفيزيائية بنسبة 78%، تكاليف الحفر الاستكشافي 10%، تكاليف العينات 10%، تكاليف الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج الموارد المعدنية 2%.

الا ان التقديرات وفق الخبرة قد لا يفي بمتطلبات الملائمة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، لذلك يحتاج طريقة قياسها والابلاغ عنها الى بحوث مستقبلية لأدخال الاساليب لتصنيف وتطبيق هذه التكاليف.

• تطبيق طريقة التكلفة الكلية (الطريقة الرأسمالية)

تقضي هذه الطريقة بجمع تكاليف البحث والاستكشاف نفقات رأسمالية سواء تم الوصول الى اكتشاف النفط بكميات تجارية ام لا كما سوف يتم التوضيح في ما يأتي :

1- بيان المركز المالي للشركة النفطية عينة البحث كما في 31/كانون الأول/2019 وفقا للمعيار الابلاغ المالي IFR6.

يبين الجدول (4) بيان المركز المالي عن الفترة 31 / 12 / 2018-2019 وفقا IFR6 وفق طريقة التكلفة الكلية

جدول (4) بيان المركز المالي لسنة 2018-2019			
رقم المحاسبي	الدليل	بعد التعديل	بعد التعديل
1	الموجودات		
11	الموجودات الثابتة		101,214,187,885
		54,319,521,771	



118	النفقات الايرادية المؤجلة	52,370,025	122,805,375
12	مشروعات تحت التنفيذ	1,156,643,800	1,347,261,000
	نفقات البحث والاستكشاف	111,617,724	3,754,074,209
	مجموع الموجودات الثابتة	5,074,705,758	106,438,328,469
13	الموجودات المتداولة		
1381	المخزون	5,253,456,860	6,726,873,815
16	اعتمادات مستنديه لشراء مواد	2,038,839,138	20,195,392,063
18	المدينون	72,318,464,938	128,652,668,955
	النقود	144,473,406,847	158,510,411,362
	مجموع الموجودات المتداولة	2,240,844,167,783	314,085,346,195
2	مجموع الموجودات	2,245,918,873,541	420,523,674,664
	مصادر التمويل		
21	مصادر التمويل طويل الاجل		
22	راس المال	83,963,134	83,963,134
23	الاحتياطات	203,051,723,225	327,349,647,939
	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	19,516,188	19,488,783
	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	203,155,202,547	327,453,099,856
26	مصادر التمويل قصير الاجل		
	الدائنون	7,656,118,556	93,070,574,808
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	7,656,118,556	93,070,574,808
	مجموع مصادر التمويل	210,811,321,103	420,523,674,664

من إعداد الباحثة استنادا إلى تقرير الشركة (ت،ف،ق) لسنة 2018-2019

يبين الجدول (3.5) تطبيق الطريقة الرأسمالية حيث تم ترحيل نفقات البحث والاستكشاف السنوية التي تتكبدها الشركة على حساب (مشروعات تحت التنفيذ- حساب نفقات بحث واستكشاف) بمبلغ (111,617,724) دينار حيث بين افصح اكثر لتكاليف البحث والاستكشاف مما ادى الى زيادة حساب الموجودات الثابتة بمبلغ نفقات البحث والاستكشاف والذي يقدم بمبلغ (5,074,705,758)



دينار لسنة 2018 وبمبلغ (106,438,328,469) دينار لسنة 2019 وأن مقدار الزيادة في الموجودات يقابلها زيادة في الحقوق الملكية (الاحتياطيات) بمبلغ الحالي (203,051,723,225) دينار لسنة 2018 وايضا بمبلغ (327,349,647,939) دينار لسنة 2019 .

2- بيان الدخل

يبين جدول (5) بيان الدخل كما في 31/كانون الأول/2019 للشركة النفطية عينة البحث وفقا لمعيار الابلاغ المالي IFR6 طريقة التكلفة الكلية.

جدول (5) بيان الارباح والخسائر

رقم الدليل المحاسبي	للسنة 2018 دينار بعد التعديل	للسنة 2019 دينار بعد التعديل
45-41	161,784,044,961	187,318,643,556
	ايراد النشاط الجاري	
	تنزل-كلفة النشاط الجاري	
5	76,473,542,287	85,645,051,399
	كلفة الانتاج	
6	175,760,071,266	19,678,072,708
	كلفة الخدمات الانتاجية	
	كلفة النشاط الجاري	
	فائض كلفة النشاط الجاري	
46	4,923,500	1,300,000
	يضاف-فوائد وايجار اراضي زراعية	
15	1,819,185,849	19,865,531,988
	ينزل-كلفة الخدمات الادارية	
	فائض العمليات الجارية(المرحلة الاولى)	
	تضاف-ايرادات التحويلية والاخرى	
48	18,452,640	124,582,361
	الايرادات التحويلة	
49	796,569,923	297,182,830
	الايرادات الاخرى	
	مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	
	مجموع الايرادات الكلية	
	تنزل -المصروفات التحويلية والاخرى	
38	473,836,168	1,608,888,948
	المصروفات التحويلية	
39	2,727,429,435	4,136,558,223
	المصروفات الاخرى	
	مجموع المصروفات التحويلية والاخرى	
	صافي الفائض	
	46,454,926,019	57,428,918,355



من إعداد الباحثة استنادا إلى تقرير الشركة (ت،ف،ق) لسنة 2018-2019

يلاحظ من الجدول (5) وبالاتماد على معيار الإبلاغ المالي IFR6 فإن المصروفات تصنف على مراكز الكلف في نهاية السنة على وفق طريقة الاستكشاف، فإعتبار الأبار منتجة فإنها تم تحميلها على حساب مصروفات رأسمالية وتم الاعتراف بها في حساب المركز المالي كموجود ثابت ضمن (حساب مشروعات تحت التنفيذ- حساب نفقات البحث والاستكشاف) مما أدى إلى انقاص حساب مصروفات أخرى بامبلغ نفقات البحث والاستكشاف (473,836,168) دينار لسنة 2018 وكذلك بالنسبة لسنة 2019 اذ يظهر بامبلغ (1,608,888,948) دينار .

• اعتماد طريقة المجهودات الناجحة

نظرًا لامتلاك العراق واحدًا من أكبر الاحتياطيات النفطية في العالم وممارسته لكافة الأنشطة المرتبطة بصناعة النفط، تبرز الحاجة الملحة إلى توحيد الأسلوب المحاسبي المستخدم في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف، وذلك لضمان إمكانية قياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي للشركات النفطية بشكل دقيق وموثوق. ويُطبق هذا الإجراء عمليًا من خلال ترحيل نفقات الاستكشاف والتقييم إلى حساب مشروعات تحت التنفيذ (129) – نفقات البحث والاستكشاف، وذلك إلى حين التأكد من وجود النفط أو الغاز بكميات تجارية. فإذا كانت نتائج الاستكشاف إيجابية، تُرحّل تلك النفقات إلى الحسابات المقترحة الخاصة بالأصول كما ورد أعلاه. أما إذا كانت النتائج سلبية، فيتم إقفال تلك النفقات كمصروفات ضمن بيان الأرباح والخسائر، انسجامًا مع مبادئ القياس المحاسبي الرشيد.

1- بيان المركز المالي

يبين جدول (6) بيان المركز المالي في 31 / 12 / 2019-2018 وفق معيار IFRS6 وفق طريقة المجهودات الناجحة

جدول (6) بيان المركز المالي لسنة 2019-2018			
رقم المحاسبي	الدليل	بعد التعديل	بعد التعديل
1	الموجودات		
11	الموجودات الثابتة		101,214,187,885
		54,319,521,771	
118	النفقات الأيرادية المؤجلة		122,805,375
		52,370,025	
12	مشروعات تحت التنفيذ		1,347,261,000
		1,156,643,800	
	نفقات البحث والاستكشاف	773,932,406	2,627,851,946



105,312,106,206	56,302,468,002	مجموع الموجودات الثابتة	
		الموجودات المتداولة	13
6,726,873,815	5,253,456,860	المخزون	1381
20,195,392,063	2,038,839,138	اعتمادات مستنديه لشراء مواد	16
128,652,668,955	72,318,464,938	المدينون	18
158,510,411,362		النقود	
	144,473,406,847		
314,085,346,195	2,240,844,167,783	مجموع الموجودات المتداولة	
419,397,452,401	280,386,635,785	مجموع الموجودات	2
		مصادر التمويل	
		مصادر التمويل طويل الاجل	21
83,963,134	83,963,134	راس المال	22
326,223,425,676	203,714,037,907	الاحتياطات	23
19,488,783	19,516,188	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
326,326,877,593	203,817,517,229	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	
		مصادر التمويل قصير الاجل	26
		الدائنون	
93,070,574,808	7,656,118,556		
93,070,574,808	7,656,118,556	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	
419,397,452,401		مجموع مصادر التمويل	
	211,473,635,785		

من إعداد الباحثة استناداً إلى تقرير الشركة (ت،ف،ق) لسنة 2018-2019 يتضح من الجدول (6)، واستناداً إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6، أن المصروفات قد تم تحليلها في نهاية السنة المالية وفقاً لنتائج عمليات الاستكشاف. فإذا ما اعتبرت الآبار منتجة بنسبة 70%، فإن نفقاتها تُحمّل على الحسابات الرأسمالية، ويتم إطفائها على عدة سنوات، مع الاعتراف بها في بيان المركز المالي ضمن الأصول الثابتة تحت بند نفقات البحث والاستكشاف. أما الآبار غير المنتجة، والتي تمثل ما نسبته 30% من إجمالي العمليات، والتي تسفر عن عدم وجود النفط أو وجوده بكميات غير تجارية، فإنه يتم الاعتراف بنفقاتها كمصروفات إيرادية في نفس السنة التي حدثت فيها، وتُدرج في كشف الأرباح والخسائر.

2-بيان الدخل



يبين جدول (7) بيان الدخل في 31/كانون الأول/2019 لشركة النفطية عينة البحث وفقا للمعيار الإبلاغ المالي IFR6 وفق طريقة المجهودات الناجحة معدا على شكل البيان الآتي.

جدول (7) بيان الأرباح والخسائر

رقم الدليل المحاسبي	سنة 2018 دينار بعد التعديل	سنة 2019 دينار بعد التعديل
45-41	161,784,044,961	187,318,643,556
	تنزل-كلفة النشاط الجاري	
5	76,473,542,287	85,645,051,399
6	175,760,071,266	19,678,072,708
	كلفة الإنتاج	
	كلفة الخدمات الانتاجية	
	كلفة النشاط الجاري	
	فائض كلفة النشاط الجاري	
46	4,923,500	81,995,519,449
	يضاف-فوائد و ايجار اراضي زراعية	
15	1,819,185,849	19,865,531,988
	ينزل-كلفة الخدمات الادارية	
	فائض العمليات الجارية(المرحلة الاولى)	
	تضاف-ايرادات التحويلية والآخرى	
48	18,452,640	124,582,361
49	796,569,923	297,182,830
	الاييرادات التحويلة	
	الاييرادات الأخرى	
	مجموع الأيرادات التحويلية والأخرى	
	مجموع الأيرادات الكلية	
	49,656,191,622	562,553,052,652
	تنزل -المصروفات التحويلية والأخرى	
38	805,521,485	2,735,111,210
	المصروفات التحويلية	
39	2,727,429,435	4,136,558,223
	المصروفات الأخرى	
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	
	صافي الفائض	
	46,123,240,702	55,681,383,219

من إعداد الباحثة استنادا إلى تقرير الشركة (ت،ف،ق) لسنة-2018- 2019

يتضح من الجدول (7)، وبالإستناد إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6 ووفقاً لطريقة المجهودات الناجحة ((Successful Efforts Method)، أن المصروفات تُصنف في نهاية السنة المالية على مراكز الكلف استناداً إلى نتائج عمليات الاستكشاف. وبما أن ما نسبته 70% من الآبار



قد ثبت إنتاجيتها، فإن نفقاتها تُحمّل على حساب المصروفات الرأسمالية، ويتم رسملتها وإطفائها على عدة سنوات، مع الاعتراف بها في قائمة المركز المالي باعتبارها أصولاً ثابتة. أما الآبار غير المنتجة، والتي أسفرت نتائجها عن عدم وجود نفط أو وجوده بكميات غير تجارية، فإن تكاليفها تُعد مصروفات إيرادية تُعترف بها في نفس السنة ضمن حساب المصروفات التحويلية، بنسبة 30% من إجمالي المصروفات المرتبطة بالآبار غير المنتجة، والتي بلغت (805,521,485) دينار في عام 2018، و** (2,735,111,210) دينار** في عام 2019. وقد قابل هذا الاعتراف انخفاضاً في الكلف، انعكس بدوره على انخفاض الفائض القابل للتوزيع، والذي بلغ (46,123,240,702) دينار لعام 2018، و** (55,681,383,219) دينار** لعام 2019. ويُعزى ذلك إلى رسمة نفقات الاستكشاف الناجحة، وتطبيق طريقة وحدات الإنتاج في إطفاء تكاليف الآبار المرسمة، وهي الطريقة التي تتناسب مع طبيعة وخصوصية صناعة النفط.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. عدم وجود نظام محاسبي خاص بالموارد المعدنية ولاسيما الصناعة النفطية، والالتزام بدلاً من ذلك بالمبادئ والأسس والتعليمات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد، إذ إن هذا النظام والمطبق حالياً في الشركات النفطية العراقية يعدُّ محدداً من محددات تطبيق النظام معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6 في مجال القياس والإفصاح.
2. يتطلب المعيار الدولي IFRS6 من الشركات تحديد سياسة محاسبية تحدد النفقات التي يتم الاعتراف بها كأصول يجب أن تأخذ مثل هذه السياسة المحاسبية في الاعتبار الدرجة التي يمكن أن ترتبط بها المصروفات مع إيجاد مصادر معدنية محددة كما يوفر المعيار قائمة غير شاملة لأمثلة لأنواع النفقات التي يمكن تضمينها في التكلفة.
3. المعيار يستخدم طريقة (التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة) في قياس الأصول ويؤثر هذا بشكل مباشر على بعض المؤشرات المالية مثل نسبة العائد على الأصول (ROA) وبالتالي ستؤثر التغييرات بشكل مباشر على دقة البيانات المالية وتوقعات الأرباح.
4. ان الطريقة الإيرادية هي الطريقة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف من قبل الشركات النفطية وعدم اعتماد كل من الطريقتين، التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة التي أوصى بهما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6.



5. توضح النتائج تأثير نسب الأداء المالي عند تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS6 وهذا يعني دور المعيار على تقييم أداء الشركة، أي تأثيرها على الربحية والتدفق النقدي للشركة.

ثانياً : التوصيات

1. وضع نظام محاسبي خاص بالشركات النفطية بمعزل عن الصناعات الأخرى ليتناول هذا النظام كل تفاصيل هذه الصناعة نظراً لخصوصيتها وأهميتها وتعقيدها، لكي يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) لأن العمل بالنظام المحاسبي الموحد الحالي لا يقدم فائدة كافية لمستخدمي المعلومات من خلال التقارير المالية ولا يفي بمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) وهو يمثل عقبة في تطبيق هذا المعيار.
2. التمييز بين المناطق الناجحة والفاشلة وإظهار ذلك في القوائم المالية عن طريق إتباع طريقة المجهودات الناجحة.
3. رسملة تكاليف البحث والاستكشاف التي تخص المناطق الناجحة ضمن حساب (نفقات إيرادية مؤجلة 118 - نفقات استكشاف ومسح 1183) ليتم احتساب الإطفاء بالشكل الصحيح، وغلق التكاليف التي تتعلق بالمناطق الفاشلة في حساب أرباح وخسائر المدة التي تحققت فيها هذه التكاليف .
4. عدم تبويب تكاليف البحث والاستكشاف ضمن حساب المصروفات التحويلية الظاهرة في قائمة الدخل لغرض تصنيف هذه التكاليف ضمن الأنشطة الاستثمارية في كشف التدفق النقدي.

المصادر

1. الراوي ، عبد الخالق مطلق (2011) ، "محاسبة النفط والغاز" ، الطبعة الأولى ، دار اليزوري للنشر والتوزيع العلمي ، عمان - الأردن.
2. البلداوي، شاكر عبد الكريم، دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، 2011.
3. منصر، سامية، (2011)، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المالي المحاسبي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS/IAS دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لقنوات الري TRANS CANAL/EST -وحدة ورقلة- للفترة ما بين (2009-2010)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.



1. Cascino, Stefano, and Joachim Gassen. "What drives the comparability effect of mandatory IFRS adoption?." *Review of Accounting Studies* 20.1 (2015).
2. Poswal, Dhanraj, and Pragati Chauhan. "Do oil and gas companies comply with requirements of IFRS 6?: Evidence from India and global companies." *The Journal of Asian Finance, Economics and Business* 8.3 (2021)
3. Lin, S. (2006). Testing the information set perspective of UK Financial Reporting Standard No. 3: reporting financial performance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(7-8).
4. Prabowo, S.C.B., & Korsakul, N. (2019). Analysis of Financial Performance of Mining Companies Listed in Indonesia Stock Exchange. *Journal of Applied Management (JAM)*, 18(1), 28- 45
5. Andrew Ferguson , Stephen Kean, Gabriel Pündrich,2020," Factors Affecting the Value-Relevance of Capitalized Exploration and Evaluation Expenditures Under IFRS 6", University of Technology Sydney, New South Wales, Australia .
<https://doi.org/10.1177/0148558X20916337>