



المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية
Iraqi Journal For
Economic Sciences



PISSN : 1812-8742

EISSE ONLIN : 2791-092X

Arcif : 0.375

The exploration and evaluation expenditures under the umbrella of International Financial Reporting Standard (IFRS 6) and their role in supporting the financial performance of Iraqi oil exploration companies

نفقات الاستكشاف والتقييم تحت مظلة المعيار الدولي [IFRS 6] ودورها في دعم الأداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية

أ.م.د احمد سعد جاري الاسدي

Ahmed Saad Jari AL-Asadi

Ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة المستنصرية

ماهر يعقوب مجيد

Maher Yacoob Majeed

maher.majeed@uomustansiriyah.edu.iq

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة المستنصرية

Abstract

The research aims to demonstrate the impact of the International Financial Reporting Standard (IFRS 6) on supporting the financial performance of Iraqi oil exploration companies. This is done by analyzing the financial data of the selected oil exploration company for the year 2022. The research measures how IFRS 6 supports financial performance by using a set of financial ratios that align with the adopted financial data. Additionally, the programs (Excel) were used to extract the results related to the applied aspect of the research. The researchers concluded that, based on the financial analysis results, the adoption of (IFRS 6) had a direct impact on the financial performance of the sample company by presenting financial data that reflects the company's performance and true financial position. The researchers also provided a set of recommendations, the most important being the necessity of adopting (IFRS 6) by Iraqi oil economic units, as this adoption is a crucial step in improving their financial performance.

Keywords: Exploration and Evaluation Expenses, IFRS 6, Financial Performance.

المستخلص

يهدف البحث الى بيان تأثير المعيار الدولي (IFRS 6)، في دعم الأداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية، وذلك من خلال تحليل البيانات المالية لسنة 2022 لشركة الاستكشافات النفطية التي تم اختيارها كعينة للبحث، وقياس مدى دعم المعيار للأداء المالي عبر استخدام مجموعة من النسب المالية تتلاءم مع البيانات المالية المعتمدة. إضافة الى ذلك تم الاعتماد على برنامج (Excel)، في استخراج النتائج المتعلقة في الجانب التطبيقي للبحث. وتوصل الباحثان الى استنتاجات أهمها: اتضح من نتائج التحليل المالي بان اتباع المعيار الدولي (IFRS 6)، قد أثر وبشكل مباشر على الأداء المالي للشركة عينة البحث من خلال ابراز بيانات مالية تعكس أداء الوحدة والوضع المالي الحقيقي لها. وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، من قبل الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية، اذ ان هذا التبني يعتبر خطوة مهمة في تحسين الأداء المالي لها. الكلمات الرئيسية: مصاريف الاستكشاف والتقييم، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 6، الأداء المالي.

المقدمة

تمر الصناعة النفطية بمجموعة من المراحل لأتمامها، وتعتبر مرحلة الاستكشاف والتقويم اهم المراحل فيها، اذ يتم من خلالها توفير معلومات عن وجود احتياطيات النفط وحجمها المحتمل. وتزامناً مع هذه المرحلة تتحقق مجموعة من النفقات التي ينبغي معالجتها بشكل يضمن اظهارها في القوائم المالية تكون متسقة وقابلة للمقارنة، اذ يتم استخدام ممارسات محاسبية مختلفة ينتج عنها بيانات مالية مختلفة لا تمكن مستخدميها من تقييم أدائها المالي ومقارنتها مع بيانات مالية لوحدة اقتصادية أخرى مماثلة لأنشطتها. وبناءً على ذلك تم تسليط الضوء على أهمية المعيار الدولي (IFRS 6)، في الوحدات الاقتصادية العراقية العاملة في أنشطة الاستكشاف والتقويم النفطي، الذي من خلاله يتم تنظيم الاجراءات المحاسبية الخاصة باستكشاف وتقويم الموارد المعدنية، ويوفر إطاراً مناسباً للوحدات لتقديم بيانات مالية تعطي مؤشرات واضحة لتقييم الأداء المالي للوحدة وامكانية مقارنته مع وحدات أخرى من نفس النشاط، اذ يعتبر تقييم الأداء المالي للوحدات النفطية من القضايا الهامة فهي تساعد في وضع الأسس السليمة في رسم الخطط المستقبلية. ومن هذا المنطلق تمثلت مشكلة البحث بتساؤل مهم (هل يسهم الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقويم وفق المعيار الدولي (IFRS 6) في دعم الأداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية؟) وان تبني الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية المعيار الدولي (IFRS 6) سيكون له دور كبير في تحسين الأداء المالي لها. وفي ضوء ما تقدم، يعتزم الباحث قياس تأثير تبني (IFRS 6)، في تعزيز الأداء المالي لشركة الاستكشافات النفطية عينة البحث ولعام 2022، من خلال تطبيق المعيار المذكور في البيانات المالية للعينة المذكورة وتحليلها ومن ثمة استخدام مجموعة من النسب المالية لقياس التأثير. وعليه قسم البحث الى أربعة محاور، تناول الأول منه منهجية البحث، اما الثاني فقد تم من خلاله استعراض الجانب النظري لمتغيرات البحث التي تمثلت بمرحلة الاستكشاف والتقويم والمعالجات المحاسبية المستخدمة فيها وكذلك ايضاً المعيار الدولي (IFRS 6)، ودوره في دعم الأداء المالي. يليه المحور الثالث تناول الجانب العملي للبحث، في حين تناول المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث.

منهجية البحث

اولاً. مشكلة البحث

تعد نفقات مرحلة الاستكشاف والتقويم من أكثر المراحل خطورة التي تتعرض لها الوحدات النفطية العاملة في هذا النشاط، بسبب كبر حجم النفقات من جهة يصاحبها عدم التأكد من استرجاع النفقات المتكبدة من خلال الإيرادات التي ستتحقق من بيع الموارد المعدنية المستخرجة. ولأهمية هذه المرحلة ولعدم تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، وفتور في اهتمام الوحدات النفطية العراقية بأجراء التحليل المالي لغرض الإبلاغ عن الأداء المالي أدى ذلك الى عدم تناسق البيانات المالية وصعوبة في قابليتها للمقارنة محلياً وعالمياً مما ينعكس على السيولة والقدرة التنافسية. ومن هذا المنطلق تبرز مشكلة البحث في الاجابة عن التساؤل الاتي:

هل يسهم الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقويم وفق المعيار الدولي (IFRS 6) في دعم الأداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية؟

ثانياً، هدف البحث

يهدف البحث الى استعراض الإطار النظري لمرحلة الاستكشاف والتقويم، إضافة الى بيان الإطار النظري لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS6) والخاص باستكشاف وتقويم الثروة المعدنية، فضلاً عن تطبيقه وتحديد تأثيره الفوري على البيانات المالية وقياس دوره في دعم الأداء المالي لشركة الاستكشافات النفطية كعينة مختارة للبحث.

ثالثا ، أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من أهمية مرحلة الاستكشاف والتقييم من جهة، وضرورة اعداد معلومات مالية تتسم بالتناسق والقابلية للمقارنة من جهة أخرى، يصاحب ذلك أهمية تقديم معلومات حول الأداء المالي للمستخدمين المختلفين مع أهمية تحسينها عند اتباع المعيار الدولي (IFRS 6).

رابعا ، مجتمع وعينة البحث شركة الاستكشافات النفطية

خامسا ، منهج البحث

اعتمد الباحث المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الجانب العملي.

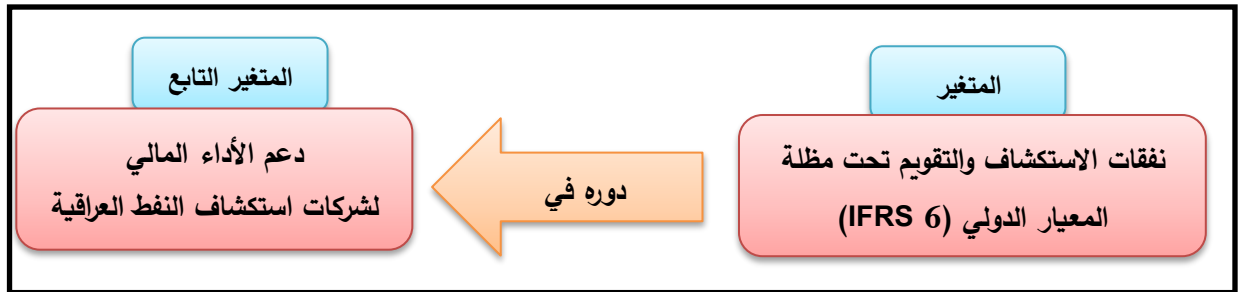
سادسا ، الاطار المكاني والزمني

أ- الحدود المكانية: تم اختيار شركة الاستكشافات النفطية القائمة بأنشطة الاستكشاف والتقييم عن الثروة المعدنية كحدود مكانية، كون المعيار الدولي (IFRS 6)، مخصص لهذه الأنشطة.

ب- الحدود الزمانية: البيانات المالية لشركة الاستكشافات النفطية العراقية لعام 2022.

سابعا ، هيكلية البحث

الشكل (1) المخطط الافتراضي للبحث



المصدر: اعداد الباحثان

المحور الاول ، الجانب النظري

1،1 **الصناعة النفطية**: تعد الصناعة النفطية من الصناعات الرئيسية في سوق الطاقة وأكثرها أهمية، اذ تمثل دوراً مهماً ومؤثراً في دعم القوى الدافعة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية (Wang&Others,2025:1)، كونها جزءاً لا يتجزأ من الاقتصاد العالمي وعنصراً رئيسياً في العديد من الاقتصاديات الوطنية، اذ تعد المصدر الرئيسي للطاقة والدخل للعديد من البلدان الغنية والمنتجة للثروة الهيدروكربونية. (OXFAM,2021:10) وتعرف الصناعة النفطية على انها عملية استخراج مادة موجودة بشكل طبيعي تحت الأرض و/او البحر، متكونة من خليط عناصر الهيدروجين، الكربون، النتروجين، الاوكسجين، الكبريت والفلزات، وتختلف نسب هذه العناصر باختلاف التكوين الجيولوجي للمنطقة التي يوجد فيها النفط. (Fingas,2022:1-2) وتشمل أنشطة الاستكشاف والتقييم، الحفر والاستخراج المراحل التي بموجبها تتم الصناعة المذكورة (Adomako&Nguyen,2023:1). وبما ان موضوع البحث يختص بمرحلة الاستكشاف والتقييم فقط، فسيتناولها الباحث في هذا الجانب بعيداً عن باقي المراحل الأخرى.

1،2 **مرحلة الاستكشاف والتقييم والنفقات المصاحبة لها**: تبدأ أنشطة الوحدات الاقتصادية العاملة في صناعة النفط والغاز بمرحلة الاستكشاف والتقييم. تشمل هذه المرحلة خططاً طويلة الأجل تتضمن تقدير قيمة الاحتياطي في المنطقة، وتحديد معدلات الإنتاج المحتملة، والتفاوض على التراخيص مع الحكومات، والاستفادة من التكنولوجيا الحديثة، وذلك بهدف الحصول على أفضل صورة ممكنة للمناطق التي يُحتمل وجود النفط فيها. تتم مرحلة استكشاف النفط والغاز باستخدام مجموعة متنوعة من الأساليب، منها الاستكشاف الجيولوجي الذي يُستخدم لتحديد الصخور

والمعادن الموجودة تحت سطح الأرض أو بالقرب منها، وفهم البيئة التي تشكلت فيها. يعتمد هذا الأسلوب على التصوير الجوي، والتصوير عبر الأقمار الصناعية، والتصوير الراداري، ورسم الخرائط الطبوغرافية والجيولوجية، وذلك حسب حجم المنطقة المستكشفة (Wright,2017:10). وهناك أيضاً الاستكشاف الجيوفيزيائي الذي يُستخدم لتحديد مناطق الطبقات الصخرية غير الظاهرة فوق سطح الأرض، بالاعتماد على الطريقة الجذببية أو الزلزالية. تستخدم هاتان الطريقتان أجهزة المسح الجذبي والسيزموجرافي لقياس ارتداد الموجات الصوتية من سطح الأرض والطبقات الداخلية، مما يساعد على تحديد نوع وحجم وشكل وعمق الصخور الموجودة تحت سطح الأرض. (AICPA,2018:26) في هذه المرحلة أيضاً، يتم حفر بئر استكشافي واحد أو أكثر لتحديد ما إذا كان هنالك احتمال وجود النفط من عدمه، وكذلك للحصول على المزيد من المعلومات حول الظروف الجوفية التي قد تكون موجودة في المنطقة المراد استخراج النفط منها، ويعرف هذا بالحفر الاستكشافي، ومن ناحية أخرى، إذا لم يتم العثور على احتياطيات قابلة للاستخراج، يجوز للوحدة إجراء المزيد من الحفر إذا أظهرت الاختبارات الأولية أن النفط قد لا يزال موجوداً في المنطقة (Olawuyi,2018:27). وتهدف هذه الأساليب إلى الحصول على معلومات حول الظروف الجيولوجية التي يمكن استخدامها في تقويم احتمالية وجود النفط أو الغاز في كميات تجارية بالإضافة إلى تحديد المواقع الحفرية الأمثل. (AICPA,2018:27-28) كذلك تحتوي مرحلة الاستكشاف على العديد من النفقات المرتبطة بها، وتشمل هذه النفقات مصاريف الأطراف المعنية في مرحلة الاستكشاف، وهي قسم الاستكشاف التابع للوحدة الاقتصادية التي تملك أو تستأجر الكادر وآلات ومعدات الاستكشاف، والوحدات الاقتصادية الخارجية التي تنفذ هذه الأنشطة، إذ تتعاقد معظم الوحدات الاقتصادية الكبيرة والصغيرة مع وحدات اقتصادية خدمية للاستكشاف وصناعة النفط للقيام بأعمال الاستكشاف، وعادةً تكون بتكلفة عالية ومدة زمنية طويلة. وتشمل النفقات المصاحبة لهذه المرحلة (نفقات الحصول على حقوق عقد الامتياز، الحصول على حقوق الاستكشاف، المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي والجيوكيميائي والطوبوغرافي، الدراسات التحليلية والفنية، تحديد المناطق التي قد تتطلب الاستكشاف، ونفقات استكشاف المناطق المحددة، والتي قد تحتوي على احتياطيات من النفط والغاز). (Brock&Others,2007:42) أما التقويم فمن خلاله يقوم المهندسون في تقويم الحقل، حيث يتم حفر المزيد من الآبار التقويمية حول البئر الأصلي، ويتم جمع بيانات الآبار المختلفة والبيانات الأساسية من البئر الأصلي، والتي من خلالها يتم تحديد الاحتياطيات المحتملة للنفط والغاز المكتشف وكذلك أيضاً يؤدي إلى اتخاذ قرار التطوير للإبار التي تمت عليها مرحلة الاستكشاف. (Pandey & Others,2020,6-7). والنفقات المصاحبة لأنشطة التقويم هي (نفقات التحقق بجيولوجيا تحت سطح الأرض، بما في ذلك الحفر الاستكشافي للإبار، تهيئة موقع الحفر لغرض الاستكشاف، ودراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية) (Horace,2013:13-14). تعد مرحلة الاستكشاف والتقويم ضرورية لتحديد كمية الاحتياطيات التي يمكن استغلالها تجارياً، كما تتطلب هذه المرحلة انفاقاً كبيراً بالرغم من عدم التأكد من وجود النفط أي قد تنفق الأموال ولا يتم العثور على النفط وبالتالي تعد مناطق الاستكشاف والتقييم فاشلة ولا يترتب عليها إيرادات مستقبلية تقابل حجم النفقات (Johnson,2009:574)، مما يؤدي ذلك إلى صعوبة التعامل مع هذه النفقات ومعالجتها محاسبياً، حيث تعالج هذه النفقات عادة بواسطة أساليب محاسبية مختلفة كأسلوب التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة مما يؤدي إلى إنتاج تقارير مالية منفصلة من شأنها أن تجعل من الصعب على المستخدمين تقييم الأداء المالي واتخاذ قرارات الاستثمار المناسبة وذلك بسبب عدم قدرتهم على مقارنة تلك التقارير بين الوحدات الاقتصادية المختلفة في نفس القطاع. (Abdo,2016:1-2)

1،2،1 الممارسات المحاسبية في أنشطة الاستكشاف والتقويم: لطبيعة نشاط هذه المرحلة، هنالك اسلوين معتمدين في معالجة نفقاتها تتجلى بالآتي:

1،2،1،1 اسلوب التكلفة الكلية: في ظل هذا الاسلوب يتم رسملة كافة نفقات استكشاف وتقويم الابار للحصول على المورد المعدني وتطويرها بعيدا عن كونها ابار منتجة او غير منتجة (PWC,2017:15). ويتم إطفائها على مراكز الإنتاج كجزء من تكاليف صناعة النفط والغاز (Wright,2017:237).

1،2،1،2 طريقة المجهودات الناجحة: بموجب اسلوب المجهودات الناجحة، تتم رسملة التكاليف التي يمكن تخصيصها للاستكشافات الناجحة فقط، أي ان هذه الطريقة تعتمد في معالجة نفقات الاستكشاف والتقويم على النتائج النهائية للمشروع (Comfort&CephasImuentinyan,2023:193-195). أذ ان تكاليف الاستكشاف والتقويم للإبار الناجحة تعتبر مصاريف رأسمالية وتظهر في قائمة المركز المالي كأصول غير متداولة، ولكنها تعتبر مصاريف إيرادية وتظهر بقائمة الدخل كمصروف عندما تكون الابار لا تحتوي على احتياطات بكميات كافية لاستغلالها تجارياً. (Legemwa,2018:53)

1،3،3 معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6): أنشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS)، لضمان الاتساق والشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية على نطاق عالمي. ويعد تقديم نظرة عامة واضحة على الوضع المالي للوحدة وادائها لمستخدمي تقاريرها المالية الهدف الأساسي للمعايير الدولية (Johri, 2024:2). اذ تزود مستخدميها بالمعلومات الأساسية لصنع القرار، لذلك يجب إبلاغ مختلف المستخدمين بشكل محايد قدر الإمكان، من أجل توفير بيانات موضوعية وخالية من الأخطاء تعكس الواقع الاقتصادي للوحدة الاقتصادية. علاوة على ذلك، فإن المعلومات التي يتم تقديمها للمستفيدين لها تأثير كبير على الوحدة ومستقبلها، لا سيما من حيث قرارات الاستثمار والتمويل ومكافآت العاملين والمساهمين والإدارة، إلخ (Oubahou,2024:96). ومن هذا المنطلق أدت الحاجة الى التوحيد في اعداد وعرض البيانات المالية الى اصدار المعيار الدولي (IFRS 6)، الخاص ب "استكشافات وتقويم الموارد المعدنية" (Ahmed&Others,2018:10). ولأسباب أهمها يكمن في ان المحاسبة الخاصة بأنشطة الاستكشاف والتقويم تمتلك العديد من المشكلات الفنية والنظرية وكانت موضع جدل كبير، وتتعلق أسباب الجدل حول الإجراءات المحاسبية المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية العاملة في هذا النشاط، فاستخدمت معظم الوحدات طريقة المجهودات الناجحة، والأخرى منها اعتمدت طريقة التكلفة الكلية، مما نتج عن ذلك تقارير مالية لا تفي بأغراض مستخدميها (AICPA,2018:15). فضلاً عن ان نفقات الاستكشاف والتقويم تمثل تكلفة كبيرة على الوحدات العاملة في أنشطة القطاع الاستخراجي. (IFRS Standards,2023:870)

1،3،3،1 الهدف من اصدار IFRS 6: يهدف المعيار الدولي (IFRS 6)، على وجه الخصوص الى ادخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقويم. إضافة الى تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقويم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف بها كمصروفات. فضلاً عن اخضاع الوحدات التي تعترف في أصول الاستكشاف والتقويم، لتقييم انخفاض قيمة هذه الأصول وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 6)، وقياس أي انخفاض في القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ((IAS36)، والخاص في انخفاض قيمة الأصول. (IFRS Foundation, IFRS 6, 2023:268)

1،3،2 نطاق IFRS 6: يتناول المعيار الدولي (IFRS 6)، التقارير المالية المتعلقة باستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها، ولا يتناول الجوانب الأخرى للمحاسبة من قبل الوحدات العاملة في قطاع الصناعات

الاستخراجية (PWC,2017:15) اذ لا يجوز للوحدة تطبيق المعيار على النفقات قبل بدأ عمليات استكشاف الثروة المعدنية وتقويمها، مثل النفقات التي تحملتها الوحدة الاقتصادية قبل حصولها على الحقوق القانونية لاستكشاف رقعة معينة، إضافة الى النفقات المدفوعة بعد إقرار كل من الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج المعادن المنشودة (IFRSFoundation, IFRS6,2023:268)

1،3،3 القياس وفق (IFRS 6)

يتم قياس موجودات الاستكشاف والتقييم وفقاً للمعيار الدولي IFRS 6، بالتكلفة عند الاعتراف، اما بعد الاعتراف الاول، يتعين على الوحدة الاقتصادية توظيف انموذج التكلفة أو انموذج إعادة التقييم على موجودات الاستكشاف والتقييم مع الأخذ بنظر الاعتبار اتساق الانموذج المختار مع كيفية تصنيف الوحدة لموجودات الاستكشاف والتقييم، وعند استخدام انموذج إعادة التقييم لابد من استيفاء متطلبات معياري 16IAS و (IAS38(IFRS Foundation, IFRS 6, 2023:269).

1،4،3 الإفصاح وفق (IFRS 6)

حدد المعيار الدولي (IFRS 6)، متطلبات الإفصاح الواجب على الوحدة استيفائها وهي تعامل نفقات الاستكشاف والتقييم كلفة منفصلة من الموجودات، كذلك الإفصاح عن معلومات تحدد من خلالها بشكل واضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية والناشئة عن نفقات استكشاف وتقويم الموارد النفطية ((BDO, 2024:20) مع مراعاة لإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن نفقات الحساب المذكور وكيفية الاعتراف بهذه النفقات كأصل. إضافة الى الإفصاح عن مبالغ الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات وغير ذلك من التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن استكشاف المصادرات الطبيعية وتقويمها (Poswal&Chauhan,2021:401) ويستنتج الباحثان ان المعيار الدولي (IFRS 6)، جاء نتيجة الحاجة الملحة لمعيار محاسبي مقبول دولياً يقضي على مشكلة اعداد تقارير مالية بصيغ مختلفة بسبب الممارسات المحاسبية المتنوعة المتعلقة بأنشطة الاستكشاف والتقييم النفطي، فضلاً عن الحد من التنوع المحاسبي بين الدول وتسهيل حركة رؤوس الأموال والتكامل بين الأسواق العالمية.

1،4،4 الأداء المالي ودور المعيار الدولي (IFRS 6) في دعمه: يعبر الأداء المالي عن الكفاءة والفاعلية للنشاط المالي المتعلق بالوحدة الاقتصادية والتي بدورها تؤدي الى تحقيق النتائج المرجوة التي تتسق مع الخطط والاهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل لموارد الوحدة. كما وتمثل البيانات المالية صور موجودات ونتائج أنشطة الوحدات الاقتصادية، وتعد النسب المالية الأداة المهمة لقياس الأداء المالي، كما وان النسبة هي عملية حسابية رياضية لتحليل العلاقة بين متغيرين أو أكثر باستخدام الكسر والنسبة المئوية فهي العامل الكمي الذي يعبر عن العلاقة بين قيمتين أو أكثر. (Suthar,2018:61) وتعد هذه النسبة جزءاً لا غنى عنه لتفسير نتائج أنشطة الوحدة التي أدرجت في البيانات المالية، كما يستخدم المستثمرون والمحللون الماليون والوسطاء والمستخدمين الآخرين النسب المالية لتحليل الوضع المالي وأداء الوحدة الاقتصادية لتحديد نقاط قوتها المالية وضعفها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها لاتخاذ القرار الخاص في اتفاقيات الإقراض أو التعاقدات التجارية الأخرى (Kurnia &David,2024:19) في عالم الأعمال، الوحدات الاقتصادية والناس، تبذل جهود مختلفة لبناء وحداتهم الاقتصادية وتطويرها، مما يتطلب ذلك رأس مال إضافي، ويكون ذلك ممكناً من خلال سوق الأوراق المالية والذي يعد الطريقة المناسبة للوحدات التي تحتاج إلى أصول أو رأس مال أو داعمين ماليين، وبالخصوص صناعة النفط والغاز فهي من الصناعات التي تحتاج الى رؤوس أموال ضخمة والعديد من الداعمين الماليين. وفي نفس الوقت تؤثر العوامل الخارجية كالظروف المالية العالمية وتذبذب تكلفة النفط والغاز على الجهات المستثمرة والمساهمة في الوحدات الاقتصادية العاملة بالقطاع النفطي، ومن هذا المنطلق تأتي الحاجة الى معيار دولي يساهم أثره في بيان قدرة

الوحدات الاقتصادية على كفاءتها في توزيع واستثمار أموالها بالصورة الصحيحة (Ardian & Others, 2021:70). ويمكن تقسيم مؤشرات النسب المالية الخاصة في الممارسة العملية لتقييم الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع الصناعة النفطية وبيان أثر المعيار الدولي (IFRS 6)، عليها كالآتي:

(Ardian & Others, 2021:70-71; Rokhimah & Others, 2024:5; Gautam & Others, 2024:5-8)

1- نسبة النشاط: تهتم نسبة النشاط بتقييم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية كأداة الموجودات والذمم المدينة والمخزون، كما يمكن بيان العلاقة بين الموجودات الثابتة والمتداولة من جهة والإيرادات من جهة أخرى. وان اعداد هذه الموجودات وادارتها بشكل كفوء وفعال ينعكس على ربحية وسيولة الوحدة الاقتصادية. ويمكن احتساب نسبة النشاط وفق المعادلة الآتية:

$$\text{معدل دوران الموجودات} = \text{صافي المبيعات} / \text{اجمالي الموجودات} * 100\%$$

ويؤثر انعكاس تطبيق (IFRS 6)، على نتائج مؤشرات الأداء من خلال الارتفاع الحاصل في الموجودات نتيجة رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم ضمن الموجودات غير المتداولة مما يؤدي ذلك الى اظهار نجاح الوحدة الاقتصادية في استخدام أصولها المتاحة لزيادة الدخل.

2- النسب الربحية: هي مقاييس مالية يستخدمها المحللون والمستثمرون لقياس وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد الدخل (الربح) من خلال المبيعات والموجودات في الميزانية العمومية وتكاليف التشغيل وحقوق الملكية خلال فترة زمنية محددة، كما انها توضح مدى جودة استخدام الوحدة لأصولها لتحقيق الربح والقيمة للمساهمين. ومن اهم نسب الربحية:

أ- العائد على الأصول/ العائد على الأصول (ROA) هو أحد أنواع نسب الربحية التي تقيس ربحية الوحدة الاقتصادية بالنسبة إلى إجمالي موجوداتها. وتشير هذه النسبة إلى مدى جودة أداء الوحدة من خلال مقارنة الربح (صافي الدخل) الذي تحققه إلى إجمالي رأس المال الذي استثمرته في الأصول. وكلما ارتفع العائد على الأصول، زادت إنتاجية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد الاقتصادية. ويتم احتسابها وفق المعادلة الآتية:

$$\text{العائد على الأصول} = \text{صافي الربح} / \text{اجمالي الموجودات} * 100\%$$

يؤدي تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، الى ارتفاع نسبة العائد على الأصول بسبب الاعتراف بالإيرادات المتحققة من الابار الناجحة، وبالتالي يؤدي ذلك الى قدرة موجودات الوحدة على توليد تدفق نقدي مرتفع مما يؤكد على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية في ظل تطبيق IFRS 6.

ب- مجمل الربح/ تعد نسبة إجمالي الربح أحد أكثر مقاييس نسب الربحية انتشاراً، والتي تربط بين إجمالي الإيرادات المتولدة عن بيع منتج ما والتكاليف المتعلقة بتصنيعه وبيعه، مبينة بذلك فاعلية العملية الانتاجية للوحدة. ويتم احتسابها وفق المعادلة الآتية:

$$\text{مجمّل الربح} = \text{اجمالي الربح} / \text{اجمالي المبيعات} * 100\%$$

عند تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، تزداد نسبة مجمل الربح، بسبب الارتفاع الحاصل في حساب اجمالي الربح بعد رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم وتخفيضها من الحسابات ذات العلاقة في قائمة الدخل، وهذا يؤكد على تحسين صورة الأداء المالي للوحدة الاقتصادية في مستوى تطبيق IFRS 6.

ت- صافي الربح/ يعكس صافي الربح مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد إيرادات بعد خصم كافة المصروفات من إجمالي الربح، ويعتبر المعيار الأهم في قياس قدرة الوحدة على إبقاء تكاليفها تحت السيطرة بالشكل الذي يسمح بتوليد الأرباح من مبيعاتها، كما يشير إلى قدرتها على مواجهة وتحمل الظروف الاقتصادية العسيرة. ويتم احتسابها وفق المعادلة الآتية:

$$\text{صافي الربح} = \text{صافي الربح} / \text{اجمالي المبيعات} * 100\%$$

عند تطبيق (IFRS 6)، تزداد نسبة صافي الربح، بنفس سبب الارتفاع الحاصل في نسبة اجمالي الربح بعد رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم وتخفيضها من الحسابات ذات العلاقة في قائمة الدخل.

3-نسبة المديونية: هي النسبة التي تشير إلى النسبة المئوية للأصول التي يتم تمويلها بالدين. وكلما ارتفعت النسبة، زادت درجة الرافعة المالية والمخاطر المالية. ويتم استخدام نسبة الدين عادة من قبل الدائنين لتحديد مبلغ الدين في الوحدة الاقتصادية، والقدرة على سداد ديونها، وما إذا كان سيتم تقديم قروض إضافية للوحدة. ومن ناحية أخرى، يستخدم المستثمرون النسبة للتأكد من أن الوحدة لديها القدرة على الوفاء بالالتزامات الحالية والمستقبلية، ويمكنها تحقيق عائد على استثماراتهم. ويتم احتسابها وفق المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة المديونية} = \text{اجمالي المطلوبات} / \text{اجمالي الموجودات} * 100\%$$

وتتأثر نسبة المديونية عند تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، بارتفاع الموجودات نتيجة الزيادة الحاصلة فيه بسبب رسملة نفقات الاستكشاف والتقييم مما ينعكس بشكل إيجابي على مؤشرات الربحية والأداء المالي.

4- نسبة التداول: تقيس هذه النسبة إلى أي مدى تتمكن الموجودات المتداولة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية سداد مطلوباتها المتداولة، ويطلق على نسبة التداول نسبة السيولة، كونها تتعامل مع الموجودات والمطلوبات سهلة وسريعة التحول إلى نقد. ويتم احتسابها وفق المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة التداول} = \text{الموجودات المتداولة} / \text{المطلوبات المتداولة} * 100\%$$

ولا تتأثر نسبة التداول عند تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، سواء بارتفاع أو انخفاض، بسبب عدم تأثر الحسابين ذات الافة بالمعادلة عند رسملة نفقات الاستكشاف والتقييم.

ويرى الباحث ان طبيعة معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، يؤدي الى تحسين مؤشرات الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، اذ انه يساهم في تحسين وصف الوحدة وادائها المالي من خلال توفير بيانات مالية لها القابلية على التحليل وتقييم الأداء المالي للوحدة عبر تحليلها بالمؤشرات المالية المناسبة والتي بدورها ستساعد في عملية الرقابة والتقييم ووضع الأسس السليمة للخطط المستقبلية للوحدة الاقتصادية النفطية. كما ويشير الى ان عدم تطبيق المعيار الخاص بالصناعة النفطية IFRS 6، سيؤدي الى الاختلاف في المعالجات المحاسبية التي تتطلبها المحاسبة وهذا بحد ذاته سيققل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية المتمثلة بالبيانات المالية مما سينعكس سلباً على تحليلها وقدرة المستخدمين على التنبؤ بقدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها.

المحور الثاني، الجانب التطبيقي

1،2 نبذة تعريفية حول عينة البحث: في عام 1970، أسست (المؤسسة العامة لاستكشاف النفط والغاز)، لتنفيذ اعمال الاستكشاف بما فيها اعمال (المسح، المعالجة والتفسير)، والتي تأسست فيها اول فرقة زلزالية عراقية، وبنفس العام تم تأسيس مركز معالجة البيانات الزلزالية في مقر شركة النفط الوطنية في بغداد. وعام 1987 اعيد تسميتها بـ (شركة الاستكشافات النفطية)، مستقلة ماليا واداريا وفنياً، شملت أنشطتها منذ تأسيسها عمليات استكشاف النفط الخام والغاز الطبيعي في جميع أنحاء العراق، الهدف منها المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال قطاع النفط والغاز. (<https://www.oec.oil.gov.iq>)

2،2 الالية المتبعة من قبل عينة البحث في التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم: تتبع شركة الاستكشافات النفطية العراقية النظام المحاسبي الموحد لأعداد القوائم المالية استناداً لما الزمه ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الوحدات الاقتصادية العراقية، ووفقاً لدليل حسابات خاص بنشاط باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. ويتم ذلك بموجب (الطريقة الإيرادية)، التي تعامل هذه النفقات على انها نفقات إيرادية مؤجلة كما ورد في الدليل المحاسبي المرقم ب (118)، وحساب نفقات استكشاف ومسح المرقم ب (1183)، كما ويتم إطفاء هذه المصروفات بنسبة (10%) سنوياً تخصم من الموجود مباشرةً المتمثل بالمورد المعدني.

2،3 توظيف المعيار الدولي (IFRS 6)، في شركة الاستكشافات النفطية وقياس انعكاسه في دعم الاداء المالي

2، 3، 1 تطبيق (IFRS 6)، في البيانات المالية لعينة البحث: في ضوء ما تقدم من الطرق المتبعة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقويم، سوف يتم تطبيق (IFRS 6)، بما يلاءم البيئة المحاسبية العراقية، ولتحقيق ذلك، ضرورة استحداث حساب منفصل في الدليل المحاسبي من جهة ولتجنب التعارض بين الحسابات من جهة أخرى، من خلال إضافة حساب نفقات الاستكشاف والتقويم بشكل منفصل ضمن الموجودات غير المتداولة في قائمة المركز المالي وبرقم دليل (119)، مع حذف حساب نفقات استكشاف ومسح المرقم (1183)، من حساب نفقات ايرادية مؤجلة (118). وسوف يتم الاعتماد على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وتحليلهما، لبيان أثر كل طريقة في البيانات المالية وكالاتي:

الجدول (1) قائمة المركز المالي لشركة الاستكشافات النفطية كما في 31/12/2022 وفق النظام المحاسبي الموحد و IFRS 6

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ وفق النظام المحاسبي الموحد (بعد التعديل)	المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية (بعد التعديل)	المبلغ وفق طريقة المجهودات الناجحة (بعد التعديل)
1	الموجودات			
	الموجودات الثابتة			
11	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	101,904,679,228	101,904,679,228	101,904,679,228
118	النفقات ايرادية مؤجلة	1,844,472,811	1,844,472,811	1,844,472,811
119	نفقات الاستكشاف والتقويم	=	159,132,696,650 ⁽¹⁾	128,420,086,179 ⁽⁷⁾
12	مشتريات تحت التنفيذ	7,518,862,106	7,518,862,106	7,518,862,106
	مجموع الموجودات الثابتة	111,268,014,145	270,400,710,795 ⁽²⁾	239,688,100,342 ⁽⁸⁾
	الموجودات المتداولة			
13	المخزون (بالكلفة)	29,719,885,421	29,719,885,421	29,719,885,421
138	اعتمادات مستندية لشراء مواد	1,079,954	=	=
16	المدينون	740,733,043,472	740,733,043,472	740,733,043,472
18	النقد	424,283,842,909	424,283,842,909	424,283,842,909
	مجموع الموجودات المتداولة	1,194,737,851,756	1,194,737,851,756	1,194,737,851,756
	مجموع الموجودات	1,306,005,865,901	1,465,138,562,551 ⁽³⁾	1,434,425,952,098 ⁽⁹⁾
2	مصادر التمويل			
	مصادر التمويل طويلة الاجل			
21	راس المال	83,963,134	83,963,134	83,963,134
22	الاحتياطيات	856,853,224,476	1,015,985,941,126 ⁽⁴⁾	985,273,330,673 ⁽¹⁰⁾
23	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	129,469,668	129,469,668	129,469,668
	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	857,066,677,278	1,016,199,373,928 ⁽⁵⁾	985,486,763,475 ⁽¹¹⁾
	مصادر التمويل قصيرة الاجل			
26	الدائنون	448,939,188,623	448,939,188,623	448,939,188,623
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	448,939,188,623	448,939,188,623	448,939,188,623
	مجموع مصادر التمويل	1,306,005,865,901	1,465,138,562,551 ⁽⁶⁾	1,434,425,952,098 ⁽¹²⁾

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية لشركة الاستكشافات النفطية

الجدول (2) قائمة الدخل لشركة الاستكشافات النفطية كما في 31/12/2022 وفق النظام المحاسبي الموحد و IFRS 6

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ وفق النظام المحاسبي الموحد (قبل التعديل)	المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية (بعد التعديل)	المبلغ وفق طريقة المجهودات الناجحة (بعد التعديل)
41-45	ايراد النشاط الجاري	217,893,466,586	217,893,466,586	217,893,466,586
	ينزل كلفة النشاط الجاري			
5	تكلفة الإنتاج	152,774,554,215	23,730,717,020 ⁽¹⁾	48,636,177,598 ⁽¹¹⁾
6	تكلفة الخدمات الإنتاجية	18,423,644,160	2,861,774,255 ⁽²⁾	5,865,215,146 ⁽¹²⁾
	صافي كلفة النشاط الجاري	171,198,198,375	26,592,491,275 ⁽³⁾	54,501,392,745 ⁽¹³⁾
	فائض الإنتاج والمتاجرة	46,695,268,211	191,300,975,311 ⁽⁴⁾	163,392,073,841 ⁽¹⁴⁾
46	يضاف: فوائد وايجار أراضي زراعية	101,769,254	101,769,254	101,769,254
8	يخفض: كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	16,739,407,320	2,600,159,040 ⁽⁵⁾	5,329,033,958 ⁽¹⁵⁾
	فائض (العلايات الجارية)	30,057,630,145	188,802,585,525 ⁽⁶⁾	158,164,809,137 ⁽¹⁶⁾
	تضاف: الإيرادات التحويلية الأخرى			
48	الإيرادات التحويلية	2,071,284,041	2,071,284,041	2,071,284,041
49	الإيرادات الأخرى	424,302,653	424,302,653	424,302,653
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	2,495,586,694	2,495,586,694	2,495,586,694
	تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى			
38	المصروفات التحويلية	1,077,210,886	971,353,106 ⁽⁷⁾	991,783,658 ⁽¹⁷⁾
39	المصروفات الأخرى	448,908,586	167,025,097 ⁽⁸⁾	221,428,610 ⁽¹⁸⁾
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	1,526,119,472	1,138,378,203 ⁽⁹⁾	1,213,212,268 ⁽¹⁹⁾
	فائض النشاط الإجمالي	31,027,097,367	190,159,794,016 ⁽¹⁰⁾	159,447,183,564 ⁽²⁰⁾

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية لشركة الاستكشافات النفطية

2، 3، 1 قائمة المركز المالي: يتبين من الجدول (1)، أعلاه، بان

1- مستوى مجموع الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الموحد منخفض نسبياً مقارنة مع المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة، اذ بلغ (111,268,014,145)، في حين بلغ (270,400,710,795) ⁽²⁾ في ضوء طريقة التكلفة الكلية، و (239,688,100,342) ⁽⁸⁾ بمقتضى طريقة

المجهودات الناجحة ، ويعزى السبب بشكل رئيسي- في ذلك الى ان حساب نفقات الاستكشاف والتقويم مستتر عن الأنظار وفق النظام المحاسبي الموحد في قائمة المركز المالي مما أدى الى انخفاض مستوى حساب مجموع الموجودات الثابتة وحساب مجموع الموجودات ذات الصلة به، بينما في اطار طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة نرى الحسابين بمستوى اعلى بسبب اظهار الحساب الخاص بنفقات الاستكشاف والتقويم في القائمة المذكورة انفا مما أدى ذلك الى ارتفاع مستوى مبلغ مجموع الموجودات الثابتة لكلا الطريقتين وبأرقام متفاوتة، اذ بلغ وفق التكلفة الكلية (159,132,696,650)⁽¹⁾، يليه وفق المجهودات الناجحة البالغ (128,420,086,179)⁽⁷⁾، ويأتي السبب في ذلك بان كل طريقة تنص على اظهار نفقات الاستكشاف والتقويم بحجم معين في قائمة المركز المالي وبدوره أدى الى ارتفاع مجموع الموجودات الذي بلغ (1,465,138,562,551)⁽³⁾، و(1,434,425,952,098)⁽⁹⁾، وفق الطريقتين على التوالي.

2- وفي المسار ذاته بشأن حساب الاحتياطات، فقد ظهر بمقدار اقل وفق النظام المحاسبي الموحد عما هو عليه وفق الطريقتين التي أوصى بهما المعيار الدولي (IFRS 6)، اذ بلغ (856,853,224,476)، و(1,015,985,941,126)⁽⁴⁾، للتكلفة الكلية، و(985,273,330,673)⁽¹⁰⁾، للمجهودات الناجحة، ويلاحظ بان مبلغ الاحتياطات وفق المجهودات الناجحة يظهر بمستوى منخفض عن مستواه وفق طريقة التكلفة الكلية، والسبب في ذلك يرجع الى ان طريقة المجهودات الناجحة تظهر جزء من النفقات الخاصة بالاستكشاف والتقويم في جانب الموجودات، وبالتالي فان مستوى مبلغ الاحتياطات يزيد بنفس مستوى مبلغ جانب الموجودات، عكس طريقة التكلفة الكلية التي تقوم برسملة جميع نفقات الاستكشاف والتقويم مما يؤدي ذلك الى ظهور حساب الاحتياطات بمبلغ اعلى عما هو عليه وفق طريقة المجهودات الناجحة.

3- على غرار حساب الاحتياطات، فان مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل البالغة (857,066,677,278)، تتأثر بتأثر مستوى مبلغ الاحتياطات في جانب المطلوبات، فيلاحظ انها ذات مستوى منخفض وفقاً للنظام المحاسبي الموحد، واعلى وفق الطريقتين اذ بلغ (1,016,199,373,928)⁽⁵⁾، و(985,486,763,475)⁽¹¹⁾، على التوالي. وجاء ذلك نتيجة لعدم رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم وفق النظام المحاسبي الموحد عكس الطريقتين التي تبين ارتفاع مستوى مبلغ الحساب على أثر رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم مما انعكس بدوره على الاحتياطات ومن ثم على مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل.

4- وفيما يتعلق في مجموع مصادر التمويل فهي نتيجة حتمية لنتائج الحسابات المعنية وبنفس الأسباب التي أدت الى انخفاض مستويات مبالغها وفق النظام المحاسبي الموحد عن كلا الطريقتين وارتفاع طريقة التكلفة الكلية عن المجهودات الناجحة.

2، 1، 3، قائمة الدخل: بعد عرض قائمة الدخل في الجدول رقم (2)، أعلاه تبين الاتي:

1- ان كل من كلفة الإنتاج البالغة (152,774,554,215)، وكلفة الخدمات الإنتاجية (18,423,644,160)، وفقاً للنظام المحاسبي الموحد قد ظهر بأعلى المستويات مقارنة مع مستوى مبلغهما وفق طريقة التكلفة الكلية الذي بلغ (23,730,717,020)⁽¹⁾، و(2,861,774,255)⁽²⁾ لكلا الحسابين، و(48,636,177,598)⁽¹¹⁾ و(5,865,215,146)⁽¹²⁾ على التوالي وفقاً للمجهودات الناجحة.

2- وفقاً لما جاء في فقرة (1)، نجد ان صافي كلفة النشاط الجاري وفق النظام بلغ (171,198,198,375) الذي بدوره أدى الى خفض مستوى فائض الإنتاج والمتاجرة البالغ (46,695,268,211)، ويرجع السبب في ذلك ان النظام المحاسبي الموحد يعامل نفقات الاستكشاف والتقويم على انها نفقات ايرادية ويوبوها جميعها في قائمة الدخل، في حين بلغ وفق طريقة التكلفة الكلية (26,592,491,275)⁽³⁾، و(191,300,975,311)⁽⁴⁾ لكلا الحسابين على

التوالي والملاحظ وفق هذه الطريقة بان حجم مبلغ الحساب الأول قد انخفض بمستوى عال جداً، بسبب رسملة كافة نفقات الاستكشاف والتقويم وتخفيضهما بنفس المستوى المرسل مما أدى الى ارتفاع مستوى مبلغ الحساب الثاني. اما بالنسبة لطريقة المجهودات الناجحة، فمن خلالها ارتفع مستوى مبلغ فائض الإنتاج والمتاجرة بشكل متقارب مع طريقة التكلفة الكلية، اذ بلغ (163,392,073,841)⁽⁴¹⁾، بسبب انخفاض صافي كلفة النشاط الجاري البالغة (54,501,392,745)⁽³¹⁾، والسبب في ذلك هو رسملة جزء من نفقات الاستكشاف والتقويم المنتجة منها اما الجزء المتبقي فيرحل كمصرف الى قائمة الدخل ضمن الحسابات المعنية.

3- على النسق نفسه المذكور في الفقرة (2)، فقد جاءت كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد بأعلى مستوياتها والبالغة (16,739,407,320)، تليها طريقة المجهودات الناجحة البالغة (5,329,033,958)⁽¹⁵⁾، وبأدنى مستوى في ضوء طريقة التكلفة الكلية والبالغة (2,600,159,040)⁽⁵⁾.

4- وفيما يخص حساب فائض (العمليات الجارية)، فقد جاء بأعلى مستوياته في ضوء طريقة التكلفة الكلية اذ بلغ (188,802,585,525)⁽⁶⁾، مقارنة مع طريقة المجهودات الناجحة البالغ (158,164,809,137)⁽⁶¹⁾، والنظام المحاسبي الموحد الذي بلغ (30,057,630,145)، ويرجع السبب في ذلك انخفاض مستوى مبالغ التكاليف ذات الصلة بعد رسملتها، الامر الذي منح مبلغ فائض العمليات الجارية المستوى العالي وفق طريقة التكلفة الكلية مقارنة مع طريقة المجهودات الناجحة التي تبين المستوى المتوسط للحساب المذكور كونها ترسل جزء من النفقات مما يؤدي الى اظهار مستوى مبلغ الحساب المذكور بأقل مما هو عليه وفق طريقة التكلفة الكلية واكبر مما هو عليه وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد.

5- وعلى مستوى المصروفات التحويلية والأخرى وناتج مجموعهما البالغة (1,526,119,472) للنظام الموحد، و (1,138,378,203)⁽⁹⁾، و (1,213,212,268)⁽¹⁹⁾ للطريقتين على التوالي، وبنفس الأسباب المذكورة في الارتفاع والانخفاض.

6- ومع الوصول الى النهاية ولما تم ذكره من أسباب الارتفاع والانخفاض بين مستويات مبالغ الحسابات فيكون انعكاسه النهائي على حساب فائض النشاط الإجمالي، حين تجلى بأعلى مستوياته وفق طريقة التكلفة الكلية اذ بلغ (190,159,794,016)⁽¹⁰⁾، نتيجة انخفاض التكاليف ذات الصلة، تلتها طريقة المجهودات الناجحة بمستوى متوسط والبالغة (159,447,183,564)⁽²⁰⁾، و بمستوى منخفض وفق النظام المحاسبي الموحد الذي بلغ (31,027,097,367)، نتيجة حجم التكاليف الكبيرة في قائمة الدخل الذي بدوره أدى الى خفض مستوى فائض النشاط الإجمالي. وبعد عرض القوائم المالية وتطبيق الطرق الخاصة بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقويم على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، يجد الباحثان بان طريقة المجهودات الناجحة تعد انسب الطرق في معالجة نفقات الاستكشاف والتقويم ويرجع السبب في ذلك الى ان هذه الطريقة من اكثر الطرق واقعية، فأنها تقوم بتحديد التكاليف التي من خلالها يتحقق ايراداً مستقبلي وتقوم برسملتها كموجود، كما وتقوم بتحديد التكاليف التي لم ينتج عنها منافع مستقبلية واعتبارها مصروف، الامر الذي يبين ان هذه الطريقة تتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية كون اتباعها يؤدي الى المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، مما يسمح بتخصيص الموارد بطريقة تعكس الأداء الفعلي للمشاريع.

4،2 قياس دور (IFRS 6)، في دعم الاداء المالي للشركة عينة البحث: بعد استعراض القوائم المالية 2022 لشركة الاستكشافات النفطية وتحليلها وبيان أثر كل طريقة على مجموعة من البنود في كل قائمة بين الارتفاع والانخفاض وبيان الطريقة الأنسب في المعالجة، فقد جاء الدور على قياس مدى

مساهمة طريقة المجهودات الناجحة التي تمثل المعيار الدولي (IFRS 6)، في دعم الأداء المالي للشركة عينة البحث وذلك من خلال استخدام مجموعة النسب التي تم ذكرها في ص (8-9-10)، وكالاتي:
الجدول (3) النسب المالية وفق النظام المحاسبي الموحد و (IFRS 6)

ت	النسبة المالية	القيم		النتائج		حجم التغير	مؤشر التغير
		وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد	وفق طريقة المجهودات الناجحة	وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد	وفق طريقة المجهودات الناجحة		
1	النشاط	30,057,630,145	158,164,809,137	2.30%	11.03%	8.73%	اجابي
2	العائد على الأصول	1,306,005,865,901	1,434,425,952,098	2.38%	11.12%	8.74%	اجابي
3	معدل الربح	31,027,097,367	159,447,183,564	64.37%	96.80%	32.43%	اجابي
4	صافي الربح	1,306,005,865,901	1,434,425,952,098	66.45%	97.59%	31.14%	اجابي
5	المديونية	46,695,268,211	163,392,073,841	34.37%	31.30%	-3.08%	اجابي
6	التداول	31,027,097,367	159,447,183,564	2.66%	2.66%	0.00%	-

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى الجدول (1) و (2)، ومخرجات برنامج Excel

ابرزت نتائج الجول (3) الاتي:

1- ان نسبة النشاط في ضوء طريقة المجهودات الناجحة التي تمثل المعيار الدولي (IFRS 6)، والبالغة (11.03%) اعلى عما هي عليه في ظل طريقة النظام المحاسبي الموحد التي بلغت (2.30%)، وبنسبة تغير (8.73%)، ويرجع السبب في ذلك الى ارتفاع الموجودات الثابتة بعد رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم عند تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، مما يبين إدارة الموجودات بشكل كفوء وفعال وانعكاسه على ربحية وسيولة الشركة عينة البحث.

2- ظهرت نسبة العائد على الأصول ب (2.38%) و (11.12%)، لكلا الطريقتين على التوالي وبنسبة تغير بلغت (8.74%)، ويلاحظ من ذلك ارتفاع النسبة في ضوء الطريقة الثانية التي تمثل المعيار المذكور انفاً، والسبب يأتي برسملة نفقات الاستكشاف والتقويم وتخفيض المصاريف بنفس المستوى المرسل والذي أدى بدوره الى الزيادة في صافي الربح، ويسفر عن ذلك نجاح الشركة في استخدام موجوداتها المتاحة لزيادة دخلها.

3- جاءت النسب (64.37%) و (96.80%) التي تمثل نسبة مجمل الربح لكلا الطريقتين على التوالي وبنسبة تغير (32.43%)، ويتبين بان النسبة وفق الطريقة الثانية أكبر عما هي عليه في الأولى، بسبب خفض التكاليف في قائمة الدخل بعد رسملتها في قائمة المركز المالي مما يجعل مجمل الربح بمستوى اعلى عما كان عليه في السابق، وينعكس هذا على قدرة الشركة على تحقيق الأرباح.

4- بنفس الأسباب المذكورة في الفقرة (3)، تجلت النسب (66.45%) و (97.59%)، وبنسبة تغير (31.14%)، مما يعني ان إدارة الشركة بعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، لها القدرة في تحقيق الأرباح وتتمتع بكفاءة الأداء المالي الجيد وبمستوى اعلى عما كانت عليه في ظل طريقة النظام المحاسبي الموحد.

5- في نسبة المديونية، تجسدت النسبتين على التوالي ب (34.37%) و (31.30%)، وبنسبة تغير (3.08%) ويلاحظ انها انخفضت وفق الطريقة الثانية التي تمثل المعيار الدولي بسبب ارتفاع الموجودات بعد رسملتها في القائمة المعنية، ويدل ذلك بدوره الى ان المعيار ساهم في خفض نسبة اعتماد الشركة على المديونية عند مزاوله أنشطتها إضافة الى قدرتها على سداد ديونها مستقبلاً بسبب زيادة قيمة موجوداتها بمستوى اعلى من مديونيتها.

6- يلاحظ بان نسبة التداول ظهرت متساوية في ظل الطريقتين وبنسبة (2.66%)، على التوالي وبنسبة تغير (0%)، وذلك بسبب عدم تأثر كلا الحسابين ذات العلاقة في المعادلة بعد تطبيق المعيار، كما ويستنتج بان الشركة في حالة جيدة كون الموجودات المتداولة كافية لتغطية المطلوبات المتداولة في تواريخ استحقاقها

وأنها قادرة على مواجهة خطر سداد مطروحاتها دون الحاجة الى تسهيل أصولها الثابتة. ونتيجة لما تم عرضه في القوائم المالية وتحليلها ومن بعد ذلك تطبيق النسب المالية التي من شأنها تقيس الأداء المالي للشركة عينة البحث، وبعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، الذي ساهم في توفير بيانات مالية متسقة ولها القابلية للمقارنة لها أثر في دعم كفاءة وفاعلية وقدرة الشركة على تحقيق مؤشرات أداء مالي مقبولة تساعد في تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على استخدام مواردها المتاحة بكفاءة عالية، ومن هذا المنطلق أصبح بالإمكان اثبات الفرضية القائمة على (المعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) دور في دعم الاداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية).

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

- 1- أدى اختلاف الممارسات المحاسبية لمعالجة نفقات الاستكشاف والتقويم في خلق تأثير غير إيجابي على البيانات المالية، بسبب اصدار بيانات مالية مختلفة من قبل الوحدات الاقتصادية اعدت حسب الطريقة المتبعة من قبلها، مما عرض ذلك خاصية القابلية للمقارنة الى خطر من ناحية، اذ لا يمكن لمستخدمي البيانات المالية من المقارنة بين الوحدات من نفس القطاع على مستوى محلي او دولي، وكذلك عدم قدرة المستخدمين من تقييم ادائها واتخاذ القرارات المناسبة للاستثمار من ناحية اخرى.
- 2- عدم اضافة نفقات الاستكشاف والتقويم في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الموحد أدى الى عدم الإفصاح الكافي عن المحتوى المعلوماتي ذات العلاقة بالنشاط.
- 3- اتضح من نتائج التحليل المالي بان اتباع المعيار الدولي (IFRS 6)، قد اثر وبشكل مباشر على الأداء المالي للشركة عينة البحث من خلال ابراز بيانات مالية تعكس أداء الوحدة والوضع المالي الحقيقي لها.
- 4- هنالك فجوة كبيرة بين النسب المالية قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، فعلى سبيل المثال ارتفعت نسبة النشاط من (2.30%) الى (11.03%)، ونسبة تغيير (8.73%)، وانخفضت نسبة المدينون من (34.37%) الى (31.30%)، ونسبة تغيير (3.08%)، والسبب يرجع الى رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم للآبار الناجحة فقط وتخفيض من المصاريف ذات العلاقة بمستوى المبلغ المرسل في قائمة الدخل وفق ما تتطلبه طريقة المجهودات الناجحة مما ينعكس ذلك في الزيادة الحاصلة في الموجودات بقائمة المركز المالي يقابلها ارتفاع في مستوى مبلغ الربح في قائمة الدخل.
- 5- لقد تبين من الجانب النظري والتطبيقي للبحث بان تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، له دور فعال في دعم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية. أي ان أي زيادة في المتغير المستقل (نفقات الاستكشاف والتقويم تحت مظلة المعيار الدولي (IFRS 6))، يصاحبه زيادة في المتغير التابع (دعم الاداء المالي لشركات استكشاف النفط العراقية).

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة تبني معالجات محاسبية موحدة في اعداد القوائم المالية لتحقيق ما يطمح له المستخدمين ليتمكنوا من فهمها ومقارنتها بشكل أفضل.
- 2- ضرورة اظهار حساب نفقات الاستكشاف والتقويم في البيانات المالية وبشكل منفصل لما تعطيه من صورة دقيقة على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وانشطتها.
- 3- ضرورة تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، من قبل الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية، اذ ان هذا التبني يعتبر خطوة مهمة في تحسين الأداء المالي لها.
- 4- من الضروري ادراك أهمية الأداء المالي في الوحدات النفطية العراقية لتحديد كفاءة إدارة الوحدة في تحقيق الأرباح واستغلال الموجودات بأداء متميز، مع الاخذ بنظر الاعتبار امتلاك أساس جيد لتحليل وتقييم وتقويم الأداء المالي واستخدامه لمقارنة أداء وحدة مع أداء وحدي أخرى وبصورة دورية لضمان الأداء الأفضل.
- 5- استناداً إلى الجدوى المالية التي أظهرها البحث حول نفقات الاستكشاف والتقويم وفقاً لمعيار (IFRS 6)، يتعين على الوحدات الاقتصادية العراقية تبني هذا المعيار عبر رفع كفاءة المحاسبين العاملين فيها، وذلك من خلال تدريبهم وتأهيلهم لفهم واستخدام المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وتكييفها بما يتناسب مع النظام المحاسبي الموحد المعمول فيه. ويمكن تحقيق ذلك عبر دورات متخصصة داخلية أو خارجية، بما في ذلك ابتعاث المحاسبين لدول أخرى سواء عربية أو أجنبية.

المصادر Reference

– شركة الاستكشافات النفطية: القسم المالي: "البيانات والحسابات الختامية لعام 2022".

- 1- Abdo, H. (2016) " **Accounting for extractive industries: Has IFRS 6 harmonised accounting practices by extractive industries?** ". Australian Accounting Review, 26(4), 346–359.
- 2- Adomako, S., & Nguyen, N. P. (2023) " **Eco-innovation in the extractive industry: Combinative effects of social legitimacy, green management, and institutional pressures** ". Resources Policy, 80, 103184.
- 3- Ahmed. A. Danlame. Ilu. A. Sulaiman. & Bahamman. S. Muhammed. (2018) " **Effect of the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRSS) on Value Relevance of Accounting Information of Nigerian Quoted Oil and Gas Companies** ". Journal of Accounting and Financial Management, Vol .4, No. 6 2018.
- 4- Aicpa. (2018) " **Audit and Accounting Guide : Entities with Oil and Gas Producing Activities**". John Wiley & Sons.
- 5- Ardian, M., Adam, M., Widiyanti, M., & Isnurhadi, I. (2021). " **The effect of financial ratios on company value in oil and gas mining subsectors in Indonesia stock exchange**". International Journal of Business, Economics & Management, 4(1), 70-76.
- 6- Bala, Masud. (2013) " **Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The Case of Oil and Gas Companies** ", The Macro theme Review 2(7).
- 7- BDO.) 2023(" **IFRS IN PRACTICE An overview of IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources** ".
- 8- Comfort ISEREMEYA, & Cephas Iuentinyan EVBOTA. (2023) " **EXPLORATION COST AND PROFITABILITY IN OIL AND GAS INDUSTRY: A STRUCTURAL EQUATIONS MODEL APPROACH** ". GOUNI Journal of Management and Social Sciences, 11(1), 188–211.
- 9- Fingas, M. (2022) " **The chemistry of oil and petroleum products** ". de Gruyter.
- 10- Gautam, P., Nandan, P., & Manocha, S. A. (2024) " **Comparative Analysis of the Financial Ratios of Indian Oil Corporation Limited and its Competitors in India.**" International Journal for Multidisciplinary Research (IJFMR). 2582-2160.
- 11- Horace R. Brock, Martha Z. Carnes, Randol Justice. (2007) " **Petroleum Accounting: Principles, Procedures & Issues** ". (8th ed). North Texas State Univ.
- 12- IFRS Foundation (2023) " **Exploration for and Evaluation of Mineral Resources** ". Retrieved February 7, 2023
- 13- Johnson.H.Calvin.(2009) " **Accurate and Honest Tax : Accounting for Oil and Gas** " Tax Notes, 125(5), 573-583.
- 14- Johri, A. (2024). " **Examining the Impact of International Financial Reporting Standards Adoption on Financial Reporting Quality of Multinational Companies**". International Journal of Financial Studies, 12(4), 96.
- 15- Kurnia, K., & David, R. (2024). " **FINANCIAL RATIO WHICH AFFECTS THE COMPANY'S FINANCIAL PERFORMANCE**". DIVERSITY Logic Journal Multidisciplinary, 2(1), 14-20.
- 16- Ltd, P. I. (2023) " **Interpretation and application of IFRS Standards** ". John Wiley & Sons.
- 17- Lugemwa, M. M. (2018) " **Earnings quality of the successful efforts and full cost accounting methods in the oil and gas industry** ". Thesis submitted for the degree Doctor of Philosophy in Accountancy at the North-West University.
- 18- Olawuyi, D. S. (2018) " **Extractives Industry Law in Africa** ". Springer.

- 19- OUBAHOU, Y., EL OUAFA, K., & BENGRICH, M. (2025). "The impact of IFRS adoption on the relevance of financial reporting in emerging markets: the case of Moroccan listed companies" Euro Med Journal of Business.
- 20- OXFAM. (2021) " Auditing the Auditor: Examining the role of Supreme Audit Institutions in Auditing the Extractive Industry in Africa ". Published on OXFAM.
- 21- Pandey, Y. N., Rastogi, A., Kainkaryam, S., Bhattacharya, S., & Saputelli, L. (2020) " Machine learning in the oil and gas industry: Including Geosciences, Reservoir Engineering, and Production Engineering with Python ". Apress.
- 22- Poswal ,Dhanraj ,and Pragati Chauhan. (2021) " 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.
- 23- PwC. (2017) " Financial Reporting in the Oil and Gas Industry: International Financial Reporting Standards ". (3th ed). www.pwc.com
- 24- Rokhimah, Z. P., Eviyanti, N., & Senoaji, A. R. (2024). "Analysis of the Influence of Financial Performance on the Value of Sharia Banking Companies in Indonesia". Economics Studies and Banking Journal (DEMAND), 1(1), 9-16.
- 25- SUTHAR, K. (2018). "Financial ratio analysis: A theoretical study". International Journal of Research in all Subjects in Multi Languages, 6(3), 61-64. ISO 690
- 26- Wang, J., Li, Z., Wang, J., & Li, Z. (2025). "Hotspots, trends, and regional focus on oil or gas exploration: A bibliometric comparative study". Deep Underground Science and Engineering. Available on <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/dug2.12136>
- 27- Wright, C. J. (2017) " Fundamentals of Oil & Gas Accounting " (6th ed). Penn well Books. – <https://www.oec.oil.gov.iq>