

الموائمة للمعايير المحاسبية الدولية للشركات النفطية العالمية في البيئة العراقية

م.م رجاء صادق بيجان
المعهد التقني في كوت الجامعة التقنية الوسطى

المستخلص

يهدف البحث إلى المقارنة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية ، والتعرف على مفهوم الموائمة المحاسبية ومتطلبات الموائمة والتطبيق بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية وتحليل أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير الدولية المحاسبية، وقد تمحورت مشكلة البحث أن هناك فجوة كبيرة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات النفط وما تتطلبه السوق الدولية من معايير وهذه الفجوة تشكل ظاهرة البحث التي يحاول دراستها وتحليلها ووضع مقترحات لها ، لقد اعتمد البحث في جانبه العملي على المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية لمعرفة عدد القواعد المحاسبية العراقية التي لها نظير في المعايير المحاسبية الدولية والقواعد التي ليس لها ما يقابلها من المعايير الدولية، ولا سيما المعايير المتعلقة بالصناعة النفطية وما يخص تكاليف التقييم والاستكشاف للمصادر الطبيعية والاعتراف والافصاح ومن ثم التوصل إلى نسبة للتوافق بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية إذ بلغت نسبة عدد المعايير المتوافقة (14) معياراً وبنسبة مئوية (35%) في حين بلغ عدد المعايير غير المتوافقة (26) معياراً وبنسب مئوية (65%) وبما أن نسبة المعايير غير المتوافقة أكبر من المعايير المتوافقة يمكن الإشارة إلى ضعف الموائمة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية الدولية، الموائمة ، القواعد المحاسبية العراقية.

Compliance of international oil companies in the Iraqi environment for international accounting standards

Abstract

The search aims to compare the local accounting rules and international accounting standards and identify the accounting compliance concept with its requirements and application between local rules and international accounting standards and analysis of the most important differences between local rules and international accounting standards, the research problem has revolved on a big gap between the reality of the accounting system applied in the oil companies and the international market requirements of standards and that gap make a phenomenon the search

trying to study and analyze and give proposals, the search adopted in practical part on a comparison between international accounting standards and Iraqi accounting rules to see how many Iraqi accounting rules that have a match in international accounting standards and rules that do not correspond to international standards, particularly standards relating to the oil industry and for the evaluation and exploration of natural resources also recognition and cost disclosure and then reach agreement ratio between local rules and international standards, the standards-compliant was (14) which represent (35%) while non-compliant standards was (26) which represents (65%) greater than compliant standards which refer to a lack of consistency between local accounting rules and international accounting standards

Keywords: international accounting standards, compliance (accounting compatibility), Iraqi accounting rules.

المقدمة :

لا يستطيع أحد اليوم أن يتجاهل المتغيرات السريعة في البيئة المحيطة به والتغيرات التي فرضتها التطورات العلمية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية وغيرها، وقد جعلت هذه التغيرات العالم اليوم أكثر قرباً من بعضه من أي وقت مضى، بحيث تنعكس آثار الأحداث بأي دولة فيه بشكل مباشر أو غير مباشر على معظم السكان والدول بالعالم.

إن ظاهره العولمة رغم ما تعكسه من إيجابيات في تسهيل تنقل رؤوس الأموال عبر الحدود بين الدول فإنها قد تجلب معها مخاطر وهزات مدمرة لاقتصاديات بعض الدول إن لم تحسن التعامل مع هذه التغيرات. لذلك فرضت التغيرات أهميتها وآثارها على كل المجالات الاقتصادية والسياسية والقانونية. بكل تأكيد أن المحاسبة لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات، لذا فإن فهم ومعرفة هذه التغيرات لا بد أن يساعدنا في تكيف هذه المتغيرات والاستفادة منها، بدلاً من أن تكون مشكلة وعائقاً تقف أمام البرامج والخطط التنموية للدول. فبعد ظهور الطرق الرئيسية المستخدمة في القياس المحاسبي بشركات إنتاج النفط (FC - SE) في منتصف الستينيات بدأت تبرز بوضوح مشكلة صعوبة مقارنة القوائم المالية لشركات إنتاج النفط المستخدمة للطرق المحاسبية المشار إليها آنفاً كل على حسب احتياجاتها ومصالحها المرتبطة بالسياسة المالية العامة للشركة، الأمر الذي جعل الكثير من جمهور المحاسبين والمحللين الماليين يبدون تحفظاتهم حول تلك الممارسات المحاسبية المتباينة بين شركات إنتاج النفط في تطبيق طرق القياس المحاسبي كل على حده. ونتيجة لما سبق ظهرت جهودات عديدة من قبل المجالس والهيئات المحاسبية الأمريكية والدولية في وضع أسس وتعليمات ونشرات وتوصيات ومعايير صريحة وذلك في سبيل خلق موائمة بين النظم المحاسبية المطبقة في شركات إنتاج النفط وطبيعة النشاط في مجال الصناعة النفطية.

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

في ظل عولمة النشاط الدولي وانفتاح العراق بوجه العالم الخارجي بعد عام 2003، ظهرت العديد من الشركات النفطية الاجنبية التي تمارس نشاطها ، أما عن طريق فروعها او من خلال استثماراتها المشتركة مع الشركات المحلية، وأمام هذه الشركات في اعداد قوائمها المالية الاعتماد اما على معاييرها المحاسبية الوطنية او الدولية أو القواعد المحاسبية العراقية ، الأمر الذي يتطلب إيجاد آلية تمكن القائمين على العمل بكفاءة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى مع المعايير الدولية الموضوعة لذلك ، إذ أن هناك فجوة كبيرة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات النفط وما تتطلبه السوق الدولية من معايير وهذه الفجوة تشكل مشكلة البحث التي يحاول دراستها وتحليلها ووضع مقترحات لها .

ثانياً: أهمية البحث

يتصف عصرنا الراهن بالتغيرات المتسارعة والتحديات الجسيمة التي تلقي بظلالها على أداء الشركات النفطية ومراكزها المالية، وقدرتها على التنافس من أجل النمو والتطور في بيئة متغيرة بشكل مستمر، مما يستدعي تبني استراتيجيات خلاقة ومتميزة ونظم إدارية ومالية واقتصادية كفوءة وفاعلة لتعزيز قدرتها التنافسية في ظل الظروف الداخلية والدولية مصحوبة بانتشار مظاهر الفساد الإداري والمالي وتطور وتنوع أساليبه في الشركات النفطية الحديثة فضلاً عن تحليل محاسبي للتوافق في البيئة العراقية من حيث التهيئة والتطبيق مع المعايير المحاسبية الدولية

ثالثاً: هدف البحث

يهدف البحث الحالي إلى الوقوف على طبيعة المتغيرات والتحديات التي تواجه العمل المحاسبي في شركات النفط والمقارنة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية لخلق بيئة عمل متميزة تستجيب للتغيرات المستجدة، والتعرف على مفهوم الموائمة المحاسبية ومتطلبات الموائمة والتطبيق بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية وتحليل أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير الدولية المحاسبية.

رابعاً: فرضية البحث

من خلال مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

1. ان عدم الموائمة بين القواعد المحاسبية المحلية في شركات النفط مع معايير المحاسبة الدولية يؤثر على نوعية المعلومات وعدم إمكانية القيام بالقياس المحاسبي ومعالجة بنود القوائم المالية بصورة دقيقة.

2. إن عدم الموائمة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن ينتج عنه عدم إمكانية الإفصاح و عرض بنود القوائم المالية وبالتالي عدم تقديم معلومات يمكن الاستفادة منها من قبل مستخدمي القوائم المالية وتساعد في ترشيد قراراتهم الاستثمارية.

المبحث الثاني

المعايير المحاسبية الدولية بين الموائمة والتوحيد

مع تزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية، تتزايد الحاجة لعولمة المعايير المحاسبية بحيث تتلاقى المعايير المحاسبية المحلية لكل دول العالم في نقطة، يمكن القول عنها انها نقطة التقارب التي يسعى جميع الباحثين بهذا المجال فضلاً عن الجمعيات والمجالس المحاسبية وبخاصة IASB للمساهمة في التسريع نحو الوصول الى هذه النقطة على كل المستويات الخاصة بالمعايير المحاسبية عبر العالم وذلك لن يتحقق بالسرعة الا من خلال عولمة الاطار المفاهيمي المحاسبي، والتي يتوقع ان النمو السريع والازدهار الاقتصادي العالمي سيمكننا من الوصول لذلك خلال القرن الواحد والعشرين، على الرغم من ان ذلك بحاجة لبراعة اطراف كثيرة في الموائمة ثم التوحيد بين مختلف الأنشطة والموازنة بين احتياجات جميع اصحاب المصالح، وان ذلك لن يحدث الا من خلال معرفة الفوائد الناجمة عن مثل هذه الطموحات التي يرى البعض ومنهم الباحثة ان المستقبل القريب سيشهد الوصول الى مثل هذه الطموحات.

أولاً: مفهوم الموائمة الدولية للمعايير المحاسبية والمفاهيم المرتبطة به.

هناك عدد من المفاهيم التي ارتبطت بالموائمة المحاسبية نذكر منها التسوية والتوحيد، وقبل الدخول في التمييز بين المفاهيم لابد من تحديد مفهوم واضح لمعنى الموائمة حيث يعرف بانه (محاولة لجلب الانظمة المحاسبية المختلفة معا في نظام واحد)، من هنا فان عملية تنسيق المحاسبة دوليا هي عملية جعل المعايير المحاسبية الدولية تحصل على موافقة لتطبيقها عالميا، وذلك من خلال تحضير القوائم المالية في تلك الدول استنادا الى مجموعة مشتركة من المبادئ الخاصة بالقياس والافصاح. (ابو نصار، 2008: 26)

كما توصف عملية الموائمة بانها درجة التشابه والتكامل بين مختلف المعايير المحاسبية المحلية والطرق المحاسبية التي يتم اعداد القوائم المالية على اساسها، وبناءا على هذه العملية سيتم التحرك نحو المحاسبة المتشابهة بعيدا عن الاختلافات والتنوعات في التطبيقات، والموائمة لا تهدف الى ازالة كل الاختلافات بل يهدف الى التقليل من تلك الاختلافات عالميا وذلك بهدف الوصول الى درجة من درجات المقارنة الافضل. (Nichols, 2012: 23)

ويمكن تعريف الموائمة بانها عملية تتحرك بموجبها المحاسبة من الاختلافات الاجمالية في التطبيقات نحو الموائمة، أي تركز جميع المستخدمين للمعايير المحاسبية حول احدى الطرق المحاسبية او حول عدد من الطرق المحدودة والمتقاربة، ويمكن تقسيم الموائمة الى قسمين هما: (Nichols, 2012: 64)

Formal Harmonization

ب: الموائمة الرسمية

حيث تشير الموائمة المادية الى البحوث من وجهة النظر العملية وهذا يعني ان تنسيق الممارسات المحاسبية المطبقة في مشاريع مختلفة واستقرارها في التطبيق الفعلي، اما الموائمة الرسمية فهو مصطلح يشير الى الموائمة الشكلية (الاساسية) الذي يهتم بالبحوث من وجهة النظر النظرية والذي يعني تحديد التشابه والاختلاف بين القواعد والتنظيمات لدول مختلفة.

اما التصنيفات الخاصة بالموائمة فيمكن ان تدرج تحت المفاهيم الآتية:

1. الاعتراف المتبادل **mutual recognition**

ويعني هذا المفهوم ان يتم قبول القوائم المالية بشكل واسع على الرغم من عدم اعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية للدولة الاجنبية، فنلاحظ مثلا الاعتراف المتبادل بين الولايات المتحدة الامريكية وكندا، أي ان القوائم المالية المعدة وفقا لـ U.S GAAP سيتم قبولها في اسواق تبادل الاوراق المالية الكندية، بالإضافة الى ذلك فان الاعتراف المتبادل يمكن ان نشاهده في الدول الاوربية. (Barde, 2011: 39)

اما عيوب هذا الاعتراف المتبادل فهو ان على مستخدم القوائم المالية ان يكون متفهم لنوعين من المعايير المحاسبية وهنا سيظهر التساؤل في أي معيار بين التطبيقين هو الافضل؟ وبالرغم من المنافع المتحققة في حالة الاعتراف المتبادل الا ان الاسواق الامريكية لاتسمح بالدخول لها الا بعد تغيير قواعدها وفقا للمتطلبات الامريكية وبالعكس، اما اوربا مثلا فتسمح للشركات التي تعد قوائمها المالية وفقا لـ U.SGAAP ان تدخل اسواقها بدون تعديل. (Kpmg, 2012: 51)

ويمكن القول بأن التقارب والاعتراف المشترك الثنائي ضمن قارة واحدة سيساعد في الامد الطويل نحو ايجاد معايير محاسبية واحدة تتجاوز الحدود الإقليمية للدولة، ويمكن القول بأن عملية التوحيد مادامت ممكنة على مستوى دولة واحدة بالرغم من التباين في الظروف البيئية ضمن نفس الدولة كما في الولايات المتحدة الامريكية فان بالإمكان اعداد قواعد محاسبية واحدة تطبق عالميا ولو في المدى البعيد.

2. التسوية (التصالح) **Reconciliation**

ان التسوية تسمح للشركات الاجنبية التي تعد قوائمها المالية استنادا الى المعايير المحاسبية لدولة الشركة الام ولكن يجب على الشركة ان تعد تسوية بين القياسات المحاسبية لدولة معينة قياسا بدولة اخرى.

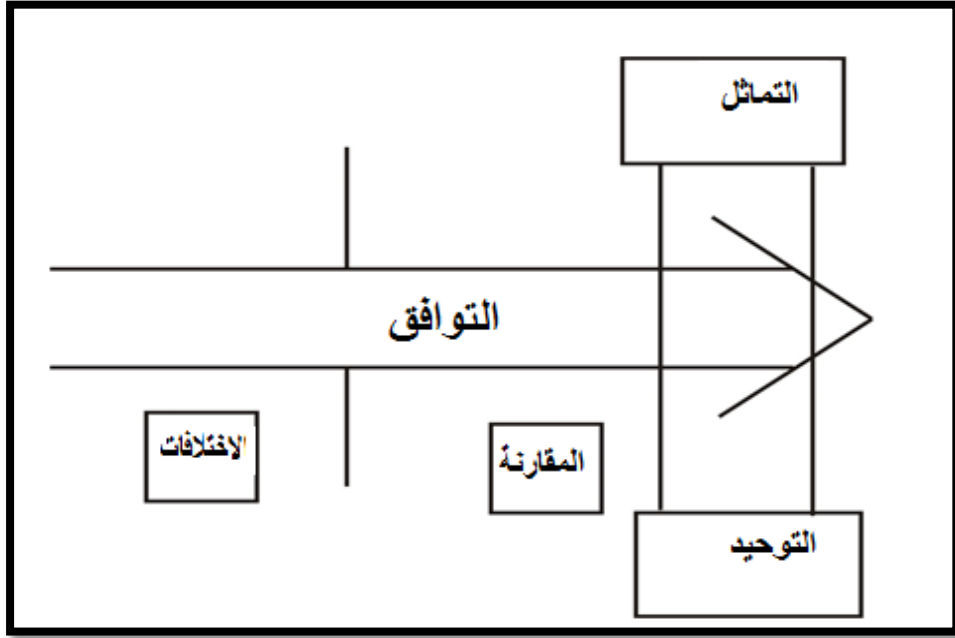
والهدف من التسوية هو بيان اهم الاختلافات بين التطبيقات المحاسبية للدولتين فمثلا يسمح للشركات التي تطبق IAS الدخول الى الاسواق الامريكية فقط عندما تعمل تسوية وفقا لـ U.S . G.A.A.P .

ان هذه التسوية ستسهل مهمة اجراء المقارنة من قبل المستثمرين وكذلك تصبح اقل تكلفة من اعادة الصياغة للقوائم المالية كليا، ويعاب على هذا الاتجاه انه لا يوفر نظرة كاملة عن الشركة ولا نستطيع الحكم حول أي النتيجتين هي الافضل قبل التسوية ام بعد اجراء التسوية، ولا يزال هذا الاسلوب يتطلب كلفة لاجراء عملية التسوية مقارنة بوجود معايير محاسبية واحدة تطبق عالميا. (Masud, 2013: 22)

3. التوحيد **standardization**

وهو مفهوم يشير الى جعل القواعد المحاسبية مقيدة ولا تسمح بالخيارات ولا يزال تأثير التجانس المطروح من السوق الاوربية المشتركة اقوى تأثير من التطبيقات المحاسبية المطروح من IASB

كما يمكن تعريف التوحيد بأنه عملية القبول لجميع المشاركين باتباع تطبيقات محاسبية متماثلة أو متقاربة جداً والنتيجة النهائية لهذه العملية هي التماثل وهي الحالة التي نصل إليها عند تنظيم كل شيء أي الوصول إلى عدم الاختلاف أو التطابق . (PWC, 2011: 101) والشكل الآتي يوضح العلاقة بين التوسية والتوحيد وكآلاتي:



شكل (1): العلاقة بين التوسيق والتوحيد

يلاحظ بان الموائمة تبدأ من وجود اختلافات تتطلب تفسير ومقارنة الانظمة مع بعضها للوصول الى نقطة محددة والتي من خلالها يمكن الوصول لدرجة من درجات المقارنة (يطلق على هذه الدرجة بالتطبيع) والنتيجة النهائية من هذه العملية هي التوحيد وذلك بالوصول لنفس المبادئ و التطبيقات المحاسبية عالمياً.

ثانياً: الفوائد الناجمة عن استخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالمياً والمشاكل الناجمة عن ذلك.

ان استخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالمياً سيحقق مجموعة من الفوائد بالنسبة للمعدين للمعلومات والمستخدمين لها والمجتمع بشكل عام ويمكن حصر هذه الفوائد حسب الجهات الأتية:

1- للشركات متعددة الجنسية: ان توفر مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية سيخفض الكلفة بالمقارنة في استخدام تقارير مزدوجة dual reporting حيث ان SEC تطالب الشركات الاجنبية بتحضير قوائمها المالية باستخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المقبولة في اسواق رأس المال مما يتطلب عليها اعادة ترتيب قوائمها بالكامل مرة اخرى وفقاً لهذه المعايير، او اعداد تسوية لتفسير الفرق في ظل المجموعتين من المعايير، وفي كلا الحالتين يمثل هذا الاعداد المزدوج كلفة اضافية وربما ستربك القارئ نتيجة عدم الفهم بسبب اختلاف الارقام المحاسبية على الرغم انها تعود لمعاملة واحدة، عليه فان الشركات متعددة الجنسية

- ستحصل على الفوائد التالية في حالة حصولها على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية هي (Cortese :2010: 34)
- أ. تخفيض التكلفة.
 - ب. تخفيض سوء الفهم ومخاطر عدم التأكد.
 - ج. تحقيق اتصالات فعالة أكثر مع المستثمرين.
 - د. المقارنة ستصبح ممكنة بين المجموعة الواحدة (الشركة الام وفروعها).
 - هـ. المقارنة مع الشركات الأخرى ضمن الصناعة نفسها محلياً ودولياً.
 - و. المقارنة للمصطلحات التعاقدية مثل عقود الاقراض وعلووة المنح الحكومية ولتقويم الادارة.
 - ز. التوسيع والمشاركة نحو الوصول للتطبيقات الافضل عالميا.
 - ح. تخفيض درجة السرية في الاسس غير المفصح عنها.
- 2- للمستثمرين: يحصل المستثمر نتيجة استخدام مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية على الفوائد الآتية: (Solomons, 2010: 40)
- أ. تخفيض التكلفة للحصول على المعلومات من خلال تخفيض الحاجة لتعلم الاختلافات بين الانظمة المحاسبية.
 - ب. تخفيض الخيارات للقيام باستثمار غير موفق من خلال تخفيض المخاطرة في سوء الفهم للاختلافات بين الانظمة المحاسبية.
 - ج. تخفيض المخاطر في فقدان فرصة الاستثمار من خلال تجنب الحسابات المحلية غير المألوفة.
 - د. تسمح للمستثمر بالتركيز على المقارنة العالمية Global comparability للأنشطة عبر الصناعات بدلاً من التركيز على الاستثمار بدولة محددة.
 - هـ. مساعدة المستثمرين الذين يمتلكون انتباهاً محدداً بسبب عدم توفر المعلومات الكافية ومحدودية القوة لمعالجة المعلومات.
- 3- الحكومة المحلية: ان المعلومات المحاسبية تعطي القاعدة للضرائب والتأكد من ان الشركات العاملة في الدولة تبذل العناية الكافية في استخدام الموارد ، كما ان بعض الدول تضع القواعد المحاسبية بطريقة قانونية ، ودول اخرى تسمح لجهات مستقلة بوضع معايير المحاسبية المحلية ، وفي كلتا الحالتين هناك تكلفة التأسيس ومراجعة المعايير المحاسبية ، وغالبا ما نجد ان هناك حالات يتم فيها تنظيم المحاسبة المحلية لاحد الدول بشكل مشابه جداً لدولة اخرى وترى ان هذه العملية هي مضيعة للوقت والجهود لإعداد قواعد محلية غالبا ما تكون غير مثالية للتأسيس لقواعد يبدو انها تعمل بشكل جيد بمكان اخر، كذلك هناك حاجة لهؤلاء الذين ينضمون اسواق الاسهم المحلية للتأكد من ان هناك قيمة عادلة للمعلومات من هنا فان قبول الحكومة المحلية والتنظيم المحلي لمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية سيحقق الفوائد الآتية. (Zeff, 2012: 32)
- أ. تخفيض الكلفة في وضع ومراقبه التنظيم المحاسبي المحلي.
 - ب. تجنب الازدواجية في الاخطاء عبر الحدود المحلية.
 - ج. تشجيع انسيابية رأس مال الدولي عبر الحدود المحلية.
 - د. اعطاء ثقة اكبر للمستثمر والمقرض الدولي.
 - هـ. تستطيع الدول المتقدمة الوصول الى معايير عالية النوعية.

- و. تخفيض الضغط على الحكومات المحلية من الشركات متعددة الجنسية.
- 4- **بالنسبة للمجتمع:** ان من المهم تنسيق معايير المحاسبة دولياً لان ذلك سيطور من دور ووظيفة الاسواق المالية ، وهذا سيطور من الاقتصاد حيث ان بإمكان الاقتصاد ان يستفيد من رأس المال ويرفعه عن طريق تلك الاسواق، ويمكن القول بأن الوصول الى مجموعة واحدة للمعايير المحاسبية تطبق عالمياً سيحقق فوائد على المدى البعيد تفوق الكلف التي تتطلبها مثل هذه العملية، حيث ان تكلفة الاعداد للقوائم المالية ستقل، ستقل الاخطاء، كما ان عملية تحويل الاموال بين الشركات ستصبح اسهل ، وان اعداد القوائم المالية الموحدة ستقل تكلفته، تزداد مصداقية القوائم المالية ، ستتمكن الشركات من الدخول الى اسواق المال بحرية دون تغيير قواعدها ، كما ستزداد عمليات المفاضلة بين الشركات وبالتالي اتخاذ قرارات الاستثمار وتوسع نطاق تلك القرارات، كما ستخفض نسبة المخاطرة في عملية التمويل وستتحقق فاعليه اكبر في اختبار قرارات الاستثمار. (Cortese, 2013: 62)
- عليه فان النظر الى الفوائد المتحققة من تطبيق معايير للمحاسبة على المستوى العالمي لن يكون متكامل إذا لم نتطلع للصعوبات والمشاكل التي ترافق هذه العملية والتي يمكن ادراجها بالآتي:
- 1- **بالنسبة للشركات الوطنية:** ان الشركات المحلية لديها فرصة محدودة للتأثير بوضعي المعايير المحاسبية الدولية، وان المتغيرات الاقتصادية لشركات الاعمال ربما لن تعرض بشكل صادق من خلال وصف الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمعايير المحاسبية العالمية. (Cortese :2010: 39)
- 2- **بالنسبة للمستثمر:** ان استخدام المعايير المحاسبية العالمية يعطي الامكانية لظهور المقارنة لكنه يخفي الاختلافات الحقيقية في الانشطة التجارية. (Mitro, 2009: 20)
- كما ان استخدام المعايير المحاسبية العالمية في السنوات الاخيرة بصورة خاصة، ربما يشير الى نوع من الاحباط الوطني، خاصة إذا ما نظر الى المعايير المحاسبية العالمية كتخفيض في الدقة او الاحكام.
- 3- **بالنسبة للحكومة المحلية:** ان عملية توفير الكلف ربما لا تغري مقابل الخسارة في السيطرة على طبيعة ومحتوى المعايير المحاسبية، كذلك فان الحكومة لا تزال على عاتقها التأكد من الازعان للمعايير.
- لذا فان المحددات للحكومة الوطنية هي: (Ashbaugh, 2012: 129)
- أ. لا يوجد سبب للاعتقاد بان هناك نظاماً واحداً يناسب الجميع.
- ب. ان التنسيق للإفصاح الكلي الشامل ربما يكون ضاراً للدول النامية من خلال وضعهم في المنافسة غير المفيدة.
- ج. ان الدول النامية ربما لن تؤثر على المعايير المحاسبية العالمية بقدر تأثير الدول المتقدمة.
- د. ان المعايير المحاسبية العالمية غير مثالية للشركات التي تعمل ضمن النطاق المحلي لدولة واحدة، ان الباحث لا يتفق مع هذا الطرح لأن الشركات الصغيرة المحلية لا يمكن ان تعمل بمعزل عن الشركات الكبرى متعددة الجنسية فضلاً عن انها تطمح بالتأكيد لان تصبح متعددة الجنسية ولو في المدى البعيد.
- ه. ان المعايير المحاسبية عالية النوعية لا تضمن تقارير عالية النوعية.
- و. ان بناء هيئة محاسبية لوضع المعايير بالتنسيق والتشاور بدلا من المنافسة في عملية وضع المعايير ربما يقود الى معايير ضعيفة.

المبحث الثالث

النظام المحاسبي ومعايير وخصائص محاسبة النفط

أولاً: النظام المحاسبي في شركات النفط .

تختلف النظم المحاسبية في شركات النفط نظراً لاختلاف أحجامها وطبيعة العمليات التي تقوم بها فمنها الشركات التي تقوم بأنواع عمليات صناعة النفط جميعها من استخراجها إلى تكريره وتسويقه ونقله ومنها ما تقوم باستخراجها فقط ومنها ما تقوم بتوزيعه فقط الخ.

يمكن القول بأن النظام المحاسبي في المشروع هو عبارة عن منهج محدد لكي يلائم ظروف كل مشروع على حدة ، يعتمد في تصميمه على فروض ومبادئ وقيود أو محددات ونظريات ومفاهيم محاسبية متعارف عليها والتي تمثل بمجموعها الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وعلى مجموعة من الإجراءات والقواعد والأساليب التي تنظم سير العمل المحاسبي وتحقق الرقابة الداخلية على أموال وممتلكات المشروع وعلى مجموعة من المستندات والدفاتر والكشوف والتقارير، بشكل يمكن في النهاية من استخراج نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال مدة زمنية محددة وتحديد مركزه المالي في نهاية تلك المدة. (القاضي، 2001: 8)، لذا نجد أن لكل مشروع نظامه المحاسبي الخاص الذي يختلف باختلاف طبيعة عمله (صناعي، زراعي ، وتجاري ، الخ) وحجم نشاطه (متعدد العمليات أو قليلها) وشكله القانوني (ملكية فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال).

إلا أنه من الواجب لفت النظر أيضاً" إلى أن اختلاف النظم المحاسبية في صناعة النفط الخام يرجع أيضاً" إلى شيء عام وهو أن نظريات المحاسبة نفسها ما زالت في حالة تطور ، ومهما اختلفت النظم المحاسبية فإن النظام المحاسبي الجيد يجب أن يحقق الأهداف الآتية : (ابو الخير، 2007: 22)

1. أن يوفر معلومات مفيدة من حيث نوعها وطريقة إعدادها وتكوينها وعرضها ، كأن يميز بين المصروفات الأيرادية Revenue Expenditures والمصروفات الرأسمالية Capital Expenditures ويسهل عملية مقابلة المصروفات بالإيرادات مبدأ المقابلة Matching Principle

2. أن يزود الإدارة بسجلات كاملة منتظمة بأقل الكلف ويسهل عملية التحليل ومقارنة مجمل المصروفات مع مجمل الإيرادات التي تخص مراكز الكلف المختلفة.

3. أن يشمل وسائل للضبط والرقابة بحيث يمكن الاعتماد على المعلومات التي يوفرها النظام والاطمئنان إليها من أجل تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحديد المسؤولية والرقابة على الإنتاج من جهة وممتلكات المشروع من جهة أخرى.

4. أن يكون قادراً على مقابلة احتياجات المشروع وظروفه المالية ومدى اتساع أعماله وزيادة حجم استثماراته مع سهولة استيعاب النظام نفسه وفهمه حتى يتسنى للقائمين على تنفيذه سرعة الإلمام به

إن من الأمور المسلم بها بين شركات النفط والمحاسبين القانونيين على السواء انه توجد اختلافات محاسبية Deviations في الطرائق التي تعالج بها شركات النفط المختلفة المشاكل المحاسبية المختلفة. وان معظم هذه الاختلافات تدور حول موضوع عدّ بعض المصروفات رأسمالية أو عدّها إيرادية فانه توجد اختلافات اقل في معالجة الاستهلاك والاستنفاد ومصروفات العثور على النفط الخام. (القاضي، 2001: 52) ، كذلك فأن استغلال النفط الخام قد تقوم به هيئات مختلفة من الأفراد إلى شركات التضامن إلى شركات المساهمة أو حتى وحدات حكومية في بعض البلدان .

ثانيا: معايير محاسبة النفط .

يمكن تعريف المعايير المحاسبية على إنها أداة للتطبيق العملي وهي حلقة الوصل بين النظرية والتطبيق. والمعايير هي ترجمة المبادئ إلى ممارسات وتطبيقات . فينظر للمعيار على انه أحكام تحدد أفضل أسس القياس وعرض الأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية.

(Holthausen, 2009: 92)

فالمعايير هي إرشادات تطبيقية ينبغي أن يلتزم بها المحاسب في التطبيق العملي إذ أنها تحدد طبيعة وحدود المحاسبة المالية والكشوفات المالية وتضع حدود للأحكام الشخصية عند إعداد هذه الكشوفات .

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية قرر تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية ذي الرقم 6 والذي تم التوجه بالعمل فيه اعتبارا من 1 يناير عام 2006م أو بعد ذلك واستحسن التطبيق المبكر .

وهناك أسباب عدة لإصدار هذا المعيار يمكن تلخيصها بما يلي: (Ashbaugh, 2012:

67)

1. حتى الآن لا يوجد معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول بالتحديد المحاسبة المتعلقة بهذه الأنشطة .
2. تختلف الآراء بشأن كيفية محاسبة مصروفات الاستكشاف على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
3. تنوع الممارسات المحاسبية لأصول الاستكشاف بموجب متطلبات الهيئات الأخرى التي تضع المعايير .
4. إن مصروفات الاستكشاف هامة بالنسبة للوحدات الاقتصادية العاملة في الأنشطة الاستخراجية .
5. هناك عدد متزايد من الوحدات الاقتصادية التي تتحمل مصروفات الاستكشاف تعرض بياناتها المالية على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . أي أنها تعمل على تطبيقها ابتداء من 1 يناير 2005 م.

وفيما يلي الملامح الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6: (Ding, 2007:

35)

1. نصت الفقرة 6 من هذا المعيار على ما يلي:- "عند تطوير الوحدة الاقتصادية لسياستها المحاسبية على الوحدة الاقتصادية التي تعترف بأصول الاستكشاف ان تطبق الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية" التغيرات في التقديرات المحاسبية

- والأخطاء"، وذلك بأن تستعمل الإدارة حكمها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات :-
- أ - تتعلق باحتياجات المستعملين في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
- ب - موثوقة إذ أن البيانات المالية : -
- تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية .
 - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس فقط الشكل القانوني .
 - تكون حيادية ، أي تخلو من الانحياز .
 - تتصف بالحكمة .
 - مكتملة من النواحي المالية جميعها .
2. أما الفقرة 9 من هذا المعيار فنصت على ما يلي :-"على الوحدة الاقتصادية تحديد سياسة تبين أية مصروفات يتم الاعتراف بها كأصول استكشاف وتطبيق السياسة بشكل متنسق (ثابت) ، وعند إجراء هذا التحديد على الوحدة الاقتصادية اعتبار الدرجة التي يمكن ربط المصروفات مع إيجاد موارد معدنية محددة"، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبدئي لأصول الاستكشاف : (Holthausen, 2009: 30)
- أ - الحصول على حقوق الاستكشاف .
- ب - الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية .
- ج - الحفر الاستكشافي .
- د - حفر الخنادق .
- هـ - أخذ العينات وفحصها .
- و - الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج المورد المعدني .
- 3 - ونصت الفقرة 10 من هذا المعيار بأنه لا يتم الاعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية كأصول استكشاف . وقدمت الفقرة 54 من معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة "الإرشادات التي ينبغي إتباعها في تطوير سياسة محاسبية لهذا النشاط"، ونصت هذه الفقرة "بأنه ينبغي الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من مرحلة التطوير فقط إذا تمكن المشروع من بيان ما يلي : (Ding, 2007: 23)
- أ - الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للاستعمال أو البيع.
- ب - نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه .
- ج - قدرتها على استعمال أو بيع الأصل .
- د - كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة .
- هـ - توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس .
- و - قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق.
- 4 - كما نصت الفقرة 11 من هذا المعيار حول الالتزامات والأصول المحتملة "على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بأية التزامات عن الإزالة والاستعادة التي يتم تحملها أثناء مدة معينة نتيجة للقيام باستكشاف الموارد المعدنية". إذ أن الفقرة 19 من معيار المحاسبة الدولي 37 تضمن اعتراف المشروع بمخصص تكاليف إغلاق مشروع نفطي إلى الحد الذي يجبر فيه

المشروع على إصلاح التلف الذي حدث أي تكاليف التنظيف للتلف البيئي غير القانوني.
(Anderson, 2010: 61)

5 - المصروفات التي يتم الاعتراف بها كأصول استكشاف التي تم ذكرها في الفقرة 9 من هذا المعيار يتم تطبيق أما نموذج التكلفة لقياس هذه المصروفات أو نموذج إعادة التقييم، فيموجب نموذج التكلفة يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر تكلفته مطروحا منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة. أما نموذج إعادة التقييم بموجبه يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه إذ تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة ويتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط لتلك الأصول .

6 - أما الفقرة 15 من هذا المعيار فنصت على ما يلي "على الوحدة الاقتصادية تصنيف أصول الاستكشاف إلى ملموسة وغير ملموسة على وفق طبيعة الأصول المملوكة وتطبق بشكل متنسق وثابت. كما نصت الفقرة 16 "أن تتم معاملة بعض أصول الاستكشاف على أنها غير ملموسة مثال ذلك حقوق الحفر بينما تعدّ أصول أخرى على أنها ملموسة مثال ذلك المركبات وأجهزة الحفر .

7 - ونصت الفقرة 23 من هذا المعيار "إن على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناجمة عن استكشاف الموارد المعدنية"

ومن أجل الامتثال للفقرة 23 جاء في الفقرة 24 بأنه "يمكن للوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الآتي: (PWC, 2011: 71)

- سياساتها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف بما في ذلك الاعتراف بأصول الاستكشاف.
- مبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصروف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة من استكشاف الموارد .

8 - وفي الاستنتاج رقم 12 من هذا المعيار أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى انه "قد يتطلب مصروفات خاصة بما قبل الامتلاك متعلقة بامتلاك أصل غير ملموس "على سبيل المثال مصروفات تعزى مباشرة للحصول على رخصة استكشاف" ليتم الاعتراف بها كجزء من الأصل غير الملموس حسب الفقرة 27 من معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة" إذ تبين أن تكلفة أصل غير ملموس تم امتلاكه بشكل منفصل تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسم الاستيراد وضرائب الشراء غير المسترجعة وبعض التكاليف التي تعزى لذلك بشكل مباشر.

9 - تتبع الوحدات الاقتصادية العاملة في استكشاف الموارد المعدنية ممارسات محاسبية متنوعة وتتراوح هذه الممارسات من تأجيل مصروفات الاستكشاف كافة تقريبا في الميزانية العمومية إلى الاعتراف بهذه المصروفات في الربح أو الخسارة جميعها عند تحققها ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 باستمرار هذه الممارسات المحاسبية وهذا ما نص عليه الاستنتاج رقم 17 من هذا المعيار.

وقد ظهرت مجهودات للمجالس والهيئات المحاسبية الأمريكية والدولية في وضع أسس أو معايير محاسبية مناسبة للتطبيق على قطاع إنتاج النفط والغاز ومنها: (Bartov, 2005: 42)

1_ الدراسة المحاسبية رقم (11) : يمكن القول أن أول مجهود محاسبي مكثف نحو التوصل لمجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية الملائمة للتطبيق على صناعة النفط والغاز ، كان في عام 1969 عندما أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الدراسة البحثية رقم (11) (ARS11) والخاصة بالتقارير المالية في الصناعات الاستخراجية Financial Reporting Praeties in The Extractive Industries. كان من أهم محاورها التركيز على موضوع نفقات الايرادية والرأسمالية Capital Expense Decision وأوصت هذه الدراسة بضرورة اعتبار حقل النفط (Field) كمركز للتكلفة مع استخدام طريقة المجهودات الناجحة، وعدم أتباع طريقة التكلفة الكلية أو التي كان لها حتى ذلك الوقت مؤيدين لا يقلون عن أولئك الذين يتبعون طريقة المجهودات الناجحة مما يترتب عليه عدم امكانيه التوصل على أجماع حول قبول تلك التوصيات وبالتالي لم يتم تطبيقها بصفة إلزامية. (Agostino, 2011: 92)

2_ دور قانون سياسة المحافظة على الطاقة: أصدر مجلس الشيوخ الأمريكي ذلك القانون عام 1975 والذي جاء كنتيجة لحظر تصدير النفط إلى أمريكا الذي قامت به الدول العربية خلال حرب تشرين أول / 1973، فقد جاء القانون على خلفية قاعدة معلومات خاصة بالطاقة على المستوى القومي، ومن ثم لا بد من تعاون الجهات المعنية والأطراف ذات العلاقة (Schipper, 2005: 34)

3_ دراسات وتوصيات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB وهيئة البورصة الأمريكية ESC : كانت الدراسة (المعيار) رقم (19) / الصادر من المجلس في كانون الأول 1977 أول دراسة لها علاقة مباشرة بالمحاسبة في قطاع النفط والغاز، وتمثلت في الإجراءات المحاسبية والمالية والتقارير في الشركات النفطية المنتجة، وذلك بعنوان Financial Accounting and Reporting For Oil and Gas Producing Companios (FASBLA) والذي تتضمن الكيفية التي يجب أن تكون عليها طريقة المجهودات الناجحة ، وكذلك توضيح التكاليف التي يتطلب الأمر رسملتها كما أن هذا المعيار وضع الأسس التي يجب أن تتبع في الكثير من الجوانب، غير أن هذا المعيار تعرض للنقد من قبل ممثلي الشركات النفطية، مما اضطرت هيئة الأوراق المالية SEC إلى إصدار نشره في آب /1978 تحت عنوان Accounting Series Release NO 53 التي استتجت بان كلا من طريقتي المجهودات الناجحة والتكلفة الكلية تقدم قوائم لا معنى لها، لان كليهما لا تعترف بقيمة احتياطييات النفط والغاز المكتشفة ، ولا تعكس الدخل الحقيقي لنشاط الاكتشاف. وعلى ذلك اقترحت اللجنة طريقة جديدة تأخذ بالحسبان الاحتياطييات وتسمى بمحاسبة الاعتراف بالاحتياطي . (Ausseneg, 2008: 239)

4_ مجهودات مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (المعيار الدولي رقم 69): أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي في تشرين الأول / 2001 مشروعاً لمعيار جديد خاص بالصناعات الاستخراجية، ومن ضمنها استكشاف أنتاج النفط والغاز (www.Insc.org:pp18-21) .

يتضمن المعالجة المحاسبية، وأسس الإفصاح في هذه الصناعة معتمدا في ذلك على كل معطيات والجهود السابقة من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB ، وهيئة تداول الأوراق المالية الامريكي SEC وقد اعتمد هذا المعيار المقترح أيضا بشكل رئيس على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الخاصة بصناعة استكشاف النفط والغاز المستخدمة في أمريكا .

ثالثاً: خصائص محاسبة النفط :

نظراً لطبيعة صناعة النفط فقد نشأت مشاكل محاسبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة المحاسبية لأي وحده اقتصاديه ويأتي هذا الاختلاف نتيجة لما تتميز به محاسبة النفط والغاز من خصائص تتمثل بالآتي: (Frederick, 2008: 12)

1- تباين ظروف التشغيل والإنتاج وتعدد المشتقات :

تتأثر صناعة النفط في جميع مراحل النشاط المختلفة بالظروف البيئية المحيطة بعمليات البحث والاستكشاف، والإنتاج، والتصنيع، والتسويق وهذه الخاصية مرتبطة بالتكوينات النفطية، والخبرات الفنية المتوافرة، وتمويل عمليات البحث والاستكشاف.

ونتيجة لهذه الخاصية تظهر الأمور الآتية: (Shields, 2006: 52)

أ- عدم وضوح العلاقة بين النفقات والإيرادات وبالتالي يؤدي إلى تباين في تطبيق مبدأ المقابلة بين إيرادات والنفقات.

ب- تعدد المشتقات المستخرجة من المادة الخام تظهر المنتجات المشتركة للنفط والغاز مما يترتب على ذلك وجود تكاليف مشتركة تحتاج إلى البحث عن أساس توزيع تحقق العدالة في عملية التوزيع.

ت- اختلاف درجة الحرارة في الفترة الزمنية ما بين توقيت نقل المنتج وتوزيعه يؤثر في حجم المنتج وبالتالي في قيمته البيعية .

ث- عدم وجود العلاقة بين تكلفة الإنتاج ونوعيته من حيث درجة الكثافة النسبية ونسبة الكبريت والشوائب الأخرى لا يمكن تصور صعوبة عمليات التسعير في هذه الصناعة.

ج- تؤثر هذه الخاصية على عملية تصميم النظام المحاسبي في شركات النفط من ناحية تنوع واختلاف عناصر النظام المحاسبي في كل مرحلة من مراحل النشاط حيث تختلف أشكال المجموعة المستنديه والمجموعة الدفترية من مرحله لأخرى.

2- ضخامة حجم الاستثمارات:

تتطلب هذه الصناعة رؤوس أموال ضخمة واستثمارات طائلة ويرتبط بهذه الخاصية الأمور الآتية: (Collins, 2008: 30)

أ- أن هيكل الاستثمارات بشركات النفط يتميز بضخامة حجم الأصول الثابتة والهياكل الرأسمالية ذات الأعمار الإنتاجية الطويلة الأجل.

ب- تظهر مشكلة متصلة بأسلوب وطريقة احتساب الاندثار والأصول الثابتة لاسيما في ظل الارتفاع المستمر للأسعار وهبوط القوه الشرائية لوحدة النقد بالإضافة إلى ظروف التقادم.

ت- تظهر مشكله محاسبيه مرتبطة بتحديد الأسلوب الامثل لمقابلة تلك النفقات الضخمة لعمليات البحث والاستكشاف والتي تستغرق سنوات طويلة بالإيرادات عندما تتحقق . وفي ظل عدم التأكد من تقديرات الاحتياط النقدي بالبئر والحقل .

3- وجود عنصر المخاطرة :

- تؤثر هذه الخاصية وهي وجود عنصر المخاطرة لصعوبة التنبؤ في كثير من النواحي المحاسبية المرتبطة بصناعة النفط والغاز منها : (نجاتي، 2006: 17)
- أ- صعوبة تحديد الملائمة بين تكلفة الإنتاج ونوعيته وحجمه حيث لا يمكن التأكد من جدوى عمليات الإنفاق والعوائد المتوقعة في هذا النشاط .
- ب- صعوبة اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاستثمار في مناطق البحث والاستكشاف، لعدم دقة تحديد النفقات والعوائد المرتبطة بهذا الاستثمار .
- ت- لا يمكن الاعتماد على بيانات التكاليف في الماضي واتخاذها كأساس لبناء موازنات لتباين ظروف التشغيل في صناعة النفط .

4- شيوع ظاهرة الاستنفاد للأصول المتناقصة:

- النفط اصل متناقص يستنفد بالاستخراج أي أن المخزون منه يتصف بالنقص التدريجي نتيجة للاستهلاك يخضع النفط كأصل متناقص للاستنفاد وتؤثر هذه الخاصية على: (عشال، 2008: 120)
- أ- في صناعة النفط يصعب أعداد الموازنات التخطيطية لصعوبة التنبؤ والربط بين الإنتاج والتكاليف والإيرادات .
- ب- في بعض الأحيان يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت بناء على تقدير العمر الإنتاجي للحقل ويترتب على ذلك عدم دقة الاندثار المحسوبة لعدم دقة الحساب لعمر الإنتاجي .
- ت- وجود نوعان من التكاليف، النوع الأول يخضع للاندثار مثل تكلفة المعدات والآلات والنوع الثاني مرتبط ببئر النفط وبالاحتياطي النفطي لتكاليف التنقيب الملموسة فهذه تخضع للاستنفاد.
- ث- عدم إمكانية المقابلة بين الإيرادات والنفقات فقد يتم صرف مبالغ كبيرة ويكون الاحتياطي النفطي قليل والعكس قد يصرف مبلغ صغير ويتم الحصول على احتياطات كبيرة.
- ويمكن القول أن النفط يعتبر اصل متناقص في مرحلة إنتاج النفط الخام أما في مرحلة التكرير فيعد أصلاً متداولاً لا يتناقص .

5- الانتشار الجغرافي لمواقع الإنتاج :

تؤثر هذه الخاصية على حجم التكاليف الإدارية والتشغيلية بالزيادة وتحتاج إلى نظام محاسبي محكم لمتابعة النشاط. أن هذه الخاصية تنعكس على مرحلة إنتاج النفط الخام أما مرحلة

التكرير فان الموقع يكون ثابت على الأغلب وهو المصفى لذا لا يتأثر بهذه الخاصية وبالتالي لا يؤدي إلى زيادة التكاليف الإدارية والتشغيلية. (Harris, 2009: 56)

6- تعدد جنسية الشركات العاملة:

ويترتب على ذلك: (Schipper, 2005: 41)

أ- اختلاف النظم المحاسبية بين مجموعة الشركات العاملة في هذا المجال.
ب- صعوبة إجراء المقارنات بين نتائج النشاط في صناعة النفط والغاز لعدم إمكانية التوحيد في المفاهيم المحاسبية المتبعة وفي الإثبات والتحليل وعرض النتائج.
ويمكن القول أن هذه الخاصية لا تؤثر على العمل في داخل العراق لان العمل يكون من خلال شركات تابعة لوزارة النفط العراقية. لكن هذا لا يمنع من أن هذه الخصائص تؤثر على شكل النظام المحاسبي وكذلك على الفروض والمبادئ والمحددات مما يؤدي إلى انعكاسها على القوائم المالية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية للمعاملات المالية لذلك يجب الالتزام بمعايير المحاسبية الصادرة عن المؤسسات المالية التي تخص هذا القطاع التي تضمن درجة من التوحيد للمعالجات المحاسبية .

وقد تناول (الغبان، 2013: 283) خصائص محاسبة النفط وهناك مجموعة من الخصائص

بالإضافة إلى الخصائص التي مر ذكرها وهذه الخصائص هي:

1- قد تنهي دورة الأعمال في صناعة النفط في سنة مالية يتم فيها أعداد الحسابات الختامية وبيان نتائج الأعمال والمركز المالي، وقد تحتاج إلى سنة بعد أخرى دون أن تنهي دورة الأعمال، مما تبرز مشكلة أعداد الحسابات الختامية في نهاية كل سنة مالية أو في نهاية نتائج الأعمال الصناعية.

2- تحتفظ الشركات النفط بنسختين من السجلات واحدة للشركة نفسها وأخرى لأغراض الضريبة حيث تعالج مصروفات البحث والاستكشاف كنفقات رأسمالية للأغراض المالية وإيراديه لأغراض الضريبة.

3- تعديل إنتاج شركات النفط بين الحين والآخر ليتماشى مع القوانين للدول المنتجة التي تعمل بها تلك الشركات.

4- يتم اتباع الأنظمة المالية المناسبة التي تمتاز بسهولة العملية ونقل من التعقيدات والتحليل وذلك لغايات الضريبة فقط ودون الأخذ بما هو متعارف عليه محاسبياً.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات في شركات إنتاج النفط لا تختلف عن طبيعتها في الشركات الأخرى المتعددة والمختلفة الأنشطة، حيث تتمثل هذه الطبيعة بشكل عام وأساسي في إيصال المعلومات عن الوحدات الاقتصادية للأطراف المعنية، سواء إن كانت أطراف داخل الشركة أو أطراف خارجية كعموم الجمهور من المستثمرين وكذلك المقرضين والجهات الحكومية وإلى ما ذلك. وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاثة خطوات متتالية هي:

أ- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية وتمثيلها في صورة بيانات أساسية خام تسجل في الدفاتر المحاسبية.

ب- تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفقاً لمجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بغرض تحويل هذه البيانات إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدميها.

ج- إيصال المعلومات التي تمت معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة، وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية، وبذلك تصبح المحاسبة أيضاً نظاماً للإتصال داخل الشركة وخارجها.

المبحث الرابع

تحليل وقياس الموائمة بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية (IASs / IFRSs)

يعد النظام المحاسبي الموحد الصادر في عام 1983 وقانون الشركات العامة رقم 22 لعام 1977 من أهم الأنظمة والقوانين التي تنظم العمل المحاسبي في العراق والتي تساعد على توفير البيانات المالية والاحصائية لخدمة الجهات ذات العلاقة. الا انه على الرغم من اهميتها برزت في الأفق العديد من المشاكل المحاسبية التي تتطلب وجود جهة مستقلة متخصصة لها القابلية على حل مثل هذه المشاكل. مما أدى إلى تأليف مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق كجهة عليا ودائمة تابعة إلى ديوان الرقابة المالية وكان ذلك استناداً إلى كتاب ديوان الرئاسة (السابق) المرقم (ص/10542/3/3) والمؤرف في 1988/3/22 وبناءً على ما أقره المجلس في جلسته الثالثة المنعقدة بتاريخ 1988/9/17 قرر إصدار النظام الداخلي لعمل المجلس كان على رأسها دراسة وإقرار المعايير والقواعد المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والخدمية في الدولة بما في ذلك شركات القطاع المختلط والخاص. وابداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية او التي لها علاقة بها.

لقد انجز مجلس المعايير المحاسبية والرقابية منذ أول تشكيل له عام 1988 ولحد الآن العديد من الدراسات حول القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية النافذة وحدد مشاكل تطبيقها وتوصل إلى وضع الحلول المناسبة لتجاوزها واصدر (14) قاعدة محاسبية و (6) أدلة رقابية واشرف على متابعة تطبيقها في الجهات المعنية.

نقاط التشابه والاختلاف بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية

سيتم من خلال الجدول رقم (1) المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية لمعرفة عدد القواعد المحاسبية العراقية التي لها نظير في المعايير المحاسبية الدولية والقواعد التي ليس لها ما يقابلها من المعايير الدولية، ولا سيما المعايير المتعلقة بالصناعة النفطية وما يخص تكاليف التقييم والاستكشاف للمصادر الطبيعية والاعتراف والافصاح ليتسنى لنا الإحاطة بنسبة الموائمة بصورة عامة بين القواعد المحلية والمعايير المحاسبية الدولية وبحسب الجدول رقم (1) وكالاتي:

جدول (1) القواعد المحاسبية العراقية وما يقابلها من المعايير الدولية (IASs/IFRSs)

المعيار الدولي	موضوع المعيار الدولي	القاعدة المحلية	موضوع القاعدة المحلية
IAS1	عرض القوائم المالية	القاعدة 6	الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية
IAS2	المخزون	القاعدة 5	المحاسبة عن الخزين، وتقويمه وعرضه في البيانات المالية
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	القاعدة 7	كشف التدفق النقدي
IAS8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء		لا يوجد
IAS10	الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	القاعدة 9	الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة
IAS11	عقود الإنشاءات (المقاولات)	القاعدة 1	قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء
IAS12	ضرائب الدخل	القاعدة 13	المحاسبة عن ضريبة الدخل
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات		لا يوجد
IAS17	عقود الإيجار		لا يوجد
IAS18	الإيراد		لا يوجد
IAS19	منافع الموظفين		لا يوجد

لا يوجد		محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20
المحاسبة لأثر التغيير بأسعار العملة الأجنبية	القاعدة 4	أثر التغييرات في أسعار الصرف للعملة الأجنبية	IAS21
رسملة النفقات	القاعدة 3	تكاليف الاقتراض	IAS23
لا يوجد		الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS24
لا يوجد		المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد	IAS26
لا يوجد		القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS27
لا يوجد		الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS28
المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار	القاعدة 8	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS29
لا يوجد		الحصص في المشروعات المشتركة	IAS31
لا يوجد		الأدوات المالية : العرض	IAS32
لا يوجد		ربحية السهم	IAS33
لا يوجد		التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)	IAS34
لا يوجد		انخفاض قيمة الموجودات	IAS36
الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	القاعدة 9	المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة	IAS37
تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطات المتعلقة بها	القاعدة 2	الموجودات غير الملموسة	IAS38
محاسبة الاستثمارات	القاعدة 14	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	IAS39
محاسبة الاستثمارات	القاعدة 14	العقارات الاستثمارية	IAS40
المحاسبة في النشاط الزراعي	القاعدة 11	الزراعة	IAS41
لا يوجد		تبنى معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS1
لا يوجد		الدفع على أساس الأسهم	IFRS2
لا يوجد		اندماج الأعمال	IFRS3
لا يوجد		عقود التأمين	IFRS4
لا يوجد		الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	IFRS5
لا يوجد		استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	IFRS6
لا يوجد		الأدوات المالية : الإفصاحات	IFRS7
لا يوجد		القطاعات التشغيلية	IFRS8
لا يوجد		الأدوات المالية: التصنيف والقياس	IFRS9
الافصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة	القاعدة 10	لا يوجد	
الأرباح والخسائر الرأسمالية	القاعدة 12	لا يوجد	

من خلال الجدول (1) يلاحظ أن هناك عدم توافق وتباين بين القواعد المحلية والمعايير المحاسبية الدولية فهناك (12) قاعدة محاسبية محلية لها ما يقابلها في المعايير المحاسبية الدولية، وأن القاعدة المحاسبية المحلية رقم (9) تقابل معياري المحاسبة الدولي (10) و (37)، وذلك لأن القاعدة المحاسبية العراقية مأخوذة أصلاً من المعيار الدولي رقم (10) الذي تم إعادة صياغته وإصداره ليحل محله المعياران المذكوران، والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (14) أيضاً تقابل معياري المحاسبة الدولي رقم (39) ورقم (40)، وهذان المعياران حلا محل معيار المحاسبة الدولي رقم (25) (محاسبة الاستثمارات) الذي استند إليه مجلس المعايير المحاسبية العراقية في إصدار القاعدة المحاسبية رقم (14)، كما أن هناك قاعدتين محاسبيتين عراقيتين لا يوجد ما يقابلها في المعايير

المحاسبية الدولية وهما القاعدة المحاسبية رقم (10) والقاعدة المحاسبية رقم (12)، ولذلك يمكن بيان نسبة الموائمة العامة بحسب الجدول الآتي:

جدول (2) الموائمة بين القواعد المحاسبية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام

نسبة الموائمة	عدد المعايير	توافق المعايير
35%	14	المعايير المتوافقة
65%	26	المعايير غير المتوافقة
100%	40	المجموع

من خلال الجدول (2) يلاحظ أن عدد المعايير المتوافقة (14) معياراً وبنسبة مئوية (35%) في حين بلغ عدد المعايير غير المتوافقة (26) معياراً وبنسب مئوية (65%) وبما أن نسبة المعايير غير المتوافقة أكبر من المعايير المتوافقة يمكن الإشارة إلى ضعف الموائمة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يدعو إلى العمل للمزيد من الجهود للتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن خلال الجدول (1) فإن من بين أبرز الملاحظات أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) لا يقابل أي قاعدة محاسبية محلية، ولا سيما وأن العراق يعد موازناته على مبيعات البترول وهو عصب الاقتصاد العراقي، فقد جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (6) لوضع بعض الارشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقاً بإصدار معيار أكثر تفصيلاً وتحديداً وليتم تغطية الموضوع بشكل وافي، هذا ما جاء في ديباجة المعيار.

وبناءً على ما سبق، لم يحدد المعيار سياسة محاسبية معينة فيما يتعلق بالمصادر الطبيعية وتقييمها وإنما سمح للوحدات الاقتصادية بتطوير السياسة المحاسبية الملائمة، وبدون اعتبارات محددة لمتطلبات الفقرات (11) و (12) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) (السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء)، تلك الفقرات التي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة إتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع تحت الاعتبار أو إتباع معايير محلية لدول أخرى، شريطة أن يكون إطارها المفاهيمي مشابهاً للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث الاعتراف والقياس، ويقصد بهذا المعيار الأمريكي رقم (19)، وعليه فإن الشركات تستطيع الاستمرار بإتباع نفس أسس الاعتراف والقياس التي كانت تستخدمها كسياسة محاسبية منسجمة مع متطلبات هذا المعيار.

ثانياً: نقاط التشابه والاختلاف بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير الدولية في القياس والأفصاح

المعيار المحاسبي الدولي رقم (21)	القاعدة المحاسبية المحلية رقم (4)
الاعتراف الأولي بسعر الصرف السائد	تسجيل العمليات الناشئة بالسعر الأدنى السائد أو بسعر يقارب السعر الفعلي عندما يكون عملياً أكثر (سعر الصرف الآني في يوم محدد)
ترجمة الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية وغير النقدية بسعر الإقفال.	ترجمة الموجودات والمطلوبات الجارية وغير الجارية باستعمال سعر الإقفال
تترجم الإيرادات والمصروفات بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملة.	تترجم بنود حساب العمليات اما وفقاً لسعر الإقفال أو السعر السائد عند نشو العملية وأما بسعر تقريبي
الفروق الناتجة عن تسوية بنود نقدية يجب الاعتراف بها بوصفها دخلاً أو مصروفاً ويجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن البند الذي في جوهره صافي استثمار الشركة في الشركة الأجنبية كحقوق للمالكين في القوائم المالية.	تؤخذ الفروقات الناتجة عن ترجمة البنود بأسعار تختلف عن سعر الإقفال أو السعر السائد إلى حساب الاحتياطيات الرأسمالية أو للدخل باستثناء فروق ترجمة الاستثمارات فتؤخذ إلى حقوق المساهمين.

ان الاتجاه الغالب ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) هو الاتجاه نحو الرسملة بينما اتجهت القاعدة المحلية اتجاها متوازنا بين الرسملة وترك الحرية للإدارة .. ويلاحظ ان القاعدة المحاسبية المحلية اتخذت طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة بينما اتخذ المعيار

المحاسبي الدولي طريقة البنود النقدية كغير النقدية وقد تولد عن هاتين الطريقتين اختلافان يرتبطان في ترجمة المخزون فإذا كانت الطريقة المستخدمة هي طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة يعتبر المخزون أصلاً ويترجم بالمعدل الجاري في حين إذا كانت الطريقة المستخدمة طريقة البنود النقدية يصنف المخزون بكونه أصلاً غير نقدي وتتم ترجمته بالمعدل التاريخي أو المعدل السائد في تاريخ الشراء.

أما جانب الإفصاح فيلاحظ ما يأتي:

- 1- اتفقت القاعدة المحلية والمعيار الدولي في ضرورة الإفصاح عن صافي الربح والخسارة الناتجة عن فروقات أسعار التحويل.
- 2- اتفقت القاعدة المحلية والمعيار الدولي في وجوب الإفصاح بتباين التأثير على حقوق الملكية والأرباح والخسائر المتولدة من فروقات التحويل.
- 3- أكدت متطلبات الإفصاح في القاعدة المحلية الإفصاح بالطرق والأسعار المستخدمة في دمج العمليات الخارجية فضلاً عن الإفصاح عن التغيرات في فروق التسعير الناشئة من تعديل كلفة الموجودات مع اشتراط عدم تجاوز كلفة الاستبدال أو قيمة الاسترداد، فيما أكد المعيار المحاسبي الدولي ضرورة تبيان التغير في البنود النقدية في القوائم المالية كي لا تؤثر على التقديرات لمستخدمي القوائم المالية.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (15)	القاعدة المحاسبية المحلية رقم (8)
ركز المعيار على استخدام منهج القوة الشرائية العامة ومنهج الكلفة الجارية لتعديل القوائم المالية وفق مبدأ الكلفة التاريخية	استجابة للتغيرات في الأسعار يتم التعديل وفقاً لمنهج القوة الشرائية العامة أو منهج الكلفة الجارية أو أساس ثالث يجمع بين الأسلوبين
أشار المعيار ضمن منهج القوة الشرائية العامة إلى استخدام الأرقام القياسية العامة لكنه لم يوضح تفاصيل الاحتساب وضمن منهج الكلفة الجارية ركز المعيار أيضاً على طريقة الكلفة الاستبدالية.	بينت القاعدة ضمن منهج القوة الشرائية العامة إلى استخدام الأرقام القياسية وأوضحت بصورة تفصيلية عن المعادلات وضمن منهج الكلفة الجارية ركزت على طريقة الكلفة الاستبدالية.
أشار المعيار إلى أنه يجب التقرير عن التغيرات في الأسعار في ملاحق إضافية إلا إذا كانت تلك المعلومات يتم عرضها بالقوائم المالية الأساسية.	أشارت القاعدة إلى أن على الشركات أن تعرض آثار التغيرات في الأسعار على البيانات المالية لها بقوائم ملحقة لتلك المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

من جانب القياس فقد أشارت القاعدة المحلية إلى استخدام منهج القوة الشرائية العامة أو منهج الكلفة الجارية أو الجمع بينهما، أما المعيار فقد أشار إلى منهجين لكنه لم يشير إلى الجمع بينهما ونفس الوقت لم يشير إلى منع ذلك ، وأشارت القاعدة بصورة تفصيلية إلى المعادلات المستخدمة ضمن منهج القوة الشرائية العامة بينما لم يدخل المعيار ضمن هذه التفاصيل وقد يرى البعض أن القاعدة المحلية كانت أكثر ايضاحاً وتسهل إجراءات العمل المحاسبي لكن من جانب ثانٍ يلاحظ أنها حددت الطرق المستخدمة ولم تترك المجال للتغير ولاسيما أننا في مجال بيئة محاسبية تتسم بالتطور في المجالات كافة تماشياً مع التطور في الأحداث والعمليات، أما ضمن منهج الكلفة

الجارية فقد اتفقت القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في أن طريقة الكلفة الاستبدالية هي أنسب الطرق ضمن هذا المنهج.

أما الجانب الأخير وهو جانب الإفصاح يلاحظ أن القاعدة المحاسبية المحلية قد حددت الإفصاح عن آثار التغيرات في الأسعار يكون في قوائم ملحقة لتلك المعدة على أساس مبدأ الكلفة التاريخية بينما كان المعيار أكثر مرونة بأعطاء الحرية للشركات أما بعرضها بقوائم ملحقة لتلك المعدة وفق مبدأ الكلفة التاريخية أو عرضها بالقوائم المالية الأساسية إذا كانت تلك القوائم الأساسية تعد على أحد الأسس التي تعكس آثار التغيرات. ومن ما تقدم وبصورة عامة يلاحظ أن المعيار المحاسبي رقم (15) كان أكثر مرونة من القاعدة المحاسبية المحلية رقم (8) من ناحية القياس والإفصاح.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (10)	القاعدة المحاسبية المحلية رقم (9)
تناول المعيار الأحداث اللاحقة لأعداد الميزانية ولم يتطرق إلى الاحتمالات الطارئة	تناولت القاعدة الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
قسم المعيار الأحداث اللاحقة بصورة واضحة إلى (أحداث معدلة) و (أحداث غير معدلة).	لم تقسم القاعدة بصورة واضحة الأحداث اللاحقة كما قسمت في المعيار
أشار المعيار وبصورة واضحة إلى التخلي عن فرضية الاستمرارية عند عدم ملائمة تطبيقها.	لم تشر القاعدة صراحة إلى التخلي عن فرضية الاستمرارية عند عدم ملائمتها.

لقد أخذت القاعدة المحاسبية المحلية (الاحتمالات الطارئة) على أساس يحتمل حدوثه، أي الركون إلى أمر متوقع الحصول في المستقبل (عنصر عدم التأكد) بينما أخذ المعيار المحاسبي الدولي أحداث حصلت بالفعل ويمكن أن تؤثر على الموقف المالي، أي أن القاعدة المحاسبية المحلية حاولت أن تأخذ مبدأ التحوط بينما المعيار لم يتطرق إلى هذا المبدأ. وقد صنف المعيار المحاسبي الدولي وبصورة واضحة الأحداث اللاحقة (حدث معدل) و (حدث غير معدل)، وبين العمليات الخاضعة لكل نوع من هذه الأحداث بشكل مفصل مما يسهل تصنيف الأحداث اللاحقة لبيان إذا كانت تتطلب تعديل القوائم المالية بها أو مجرد الإفصاح عنها بينما يلاحظ أن القاعدة المحاسبية المحلية لم تقسم هذه الأحداث بصورة واضحة كما في المعيار.

نقاط التشابه والاختلاف بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية بما يخص المعيار المحاسبي الدولي رقم (28) المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (28) لا يقابل أي قاعد محاسبية محلية كما مؤشر في الجدول (1) وتوجد فقط القاعدة المحاسبية رقم (14) محاسبة الاستثمارات، والتي تتناول ما تم عرضه وتناوله في المعيار المحاسبي الدولي رقم (28)، إذ تطرق المعيار للاستثمارات في الشركات الزميلة والتي يكون فيها للمستثمر تأثير مهم على الجهة التي يتم الاستثمار فيها ولكن ليست سيطرة مشتركة، وبين المعيار كيفية تحديد التأثير الفعال والطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الشركات الزميلة سواء أكانت طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة.

ويمكن القول أن الاختلافات التي تم الإشارة إليها بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية من شأنها أن تؤثر سلباً على نوعية المعلومات في القوائم المالية من ناحية عدم إعطاء صورة واضحة عن الوضع المالي للشركات وبالتالي عدم تقديم معلومات يمكن الاستفادة منها من قبل المستثمرين ولا سيما شركات النفط العالمية مون هذه الشركات تعتمد في قراراتها الاستثمارية على مخرجات التقارير المالية وهذا ما يثبت فرضية البحث.

المبحث الخامس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- للتوافق المحاسبي العديد من الفوائد التي يمكن الحصول عليها سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي، ويعد تزويد المستثمرين بأفضل نوعية للمعلومات القابلة للمقارنة من أبرز هذه الفوائد التي تكون أساساً لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- 2- هناك تباين بصورة عامة بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية إذ بلغت نسبة الموائمة بينهما (35%) وتعد هذه النسبة قليلة ولا سيما وأن العراق بحاجة للمزيد من الاستثمارات الأجنبية في القطاع النفطي، ولا يوجد ما يقابل (24) معياراً من المعايير الدولية في القواعد المحاسبية العراقية.
- 3- على الرغم من كون العراق من البلدان التي يعد تصدير النفط عصب الاقتصاد العراقي إذ تبنى الميزانيات على تصدير النفط والأسعار العالمية لهذا المنتج إلا أننا لم نجد قاعدة محاسبية تقابل المعيار الدولي رقم (6) والمتعلق بالكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.
- 4- تعد الآلية الجديدة التي يتبعها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في وضع القواعد على أساس الحاجة بناءً على ظهور مشكلات محاسبية معينة وليس على وفق التغيرات والتطورات الدولية أحد الأسباب الرئيسية في ظهور الفجوة بين المعايير الصادرة عن هذا المجلس ومعايير المحاسبة الدولية.
- 5- من أهم العوائق التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي الاختلاف في الاحتياجات القطرية للقواعد المحاسبية وكذلك اختلاف التشريعات والمتطلبات القانونية المحلية يضاف إلى ذلك مقاومة التغيير لأعراف وعادات وقواعد ومتطلبات متأصلة في التراث الحاسبي الاجتماعي المحلي.

ثانياً: التوصيات

- 1- الاستفادة من خبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في إصدار القواعد المحاسبية العراقية، وبما لا يتعارض مع متطلبات الاقتصاد العراقي والأنظمة والقوانين السائدة التي تنظم العمل المحاسبي في العراق.
- 2- ان يقوم مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بإصدار قواعد على وفق للتغيرات والتطورات الدولية بالإضافة إلى إصدارها بناءً على ظهور مشكلات محاسبية معينة لن يسبق للمعايير الدولية معالجتها.
- 3- ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية كما هي في العراق سوف يواجه عدد من المشاكل بسبب اختلاف البيئة العراقية عن البيئات التي جاءت على خلفيتها تلك المعايير مما يتطلب بناء قواعد محلية مقابلة للمعايير الدولية تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية البيئة العراقية.
- 4- ينبغي ان يقوم مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بإصدار قاعدة محاسبية محلية تقابل المعيار الدولي (6)، ولا سيما وأن مجلس المعايير الدولي قد أعطى الحرية للدول في بعض فقراته أن تفقد بتعديلها على وفق البيئة المحاسبية لتلك الدولة.
- 5- أن تلحق بالقواعد المحاسبية تفسيرات وتوضيحات وحالات من التطبيق العملي تفيد المحاسبين في الاسترشاد بها لتسهيل عليهم فهم المتطلبات التي جاءت بها تلك القواعد.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. ابو نصار، محمد، و حميدات، جمعة، (2008)، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
2. القاضي، حسين، (2001)، وآخرون، محاسبة البترول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان.
3. أبو الخير، مدثر طه، (2007)، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية- التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد 2.
4. نجاتي، كمال عبد الحميد ، (2006)، اصول المحاسبة في المشروعات المنتجة للبترول. مصر: الاسكندرية ، دار المعارف للنشر .
5. عشال، الهيثمي محمد ، (2008)، تقييم النظم المحاسبية في شركات البترول العاملة في اليمن ، السودان ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
6. الغبان، ثائر صبري محمود، والغبان، فائزة ابراهيم محمود، (2013) النظم المحاسبية المتخصصة، الطبعة الثالثة، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- Barde, I. M. (2011), Regulatory authorities and enhancing compliance with requirements of accounting standards: Any role for whistleblowers? Department of Accounting, Bayero University, Kano
7. KPMG (2012): Impact of IFRS: Mining, Energy and Natural Resources. KPMG international.
 8. Masud, M (2013): The Effects of IFRS adoption on the performance of firms in Nigeria oil and gas sector. Journal of administration and economic science, 5 (2), 12-34.
 9. PWC (2011): IFRS 6 in Practice: An overview of IFRS 6, Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. BDO International.
 10. Nichols, L.M. (2012). Has international oil and gas accounting been politicized?, Petroleum Accounting and Financial Management Journal, 31(1), 22-34.
 11. Cortese, C.L., Irvine, H.J., and Kaidonis, M.A. (2010). Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries, Accounting Forum, 34(2), 76-88.
 12. Solomons, D. (2010). The political implications of accounting and accounting standard setting, Accounting and Business Research, 13(50), 107-18.

13. Zeff, S.A. (2012). 'Political' lobbying on proposed standards, *Accounting Horizons*, 16(1), 43-54.
14. Cortese, C. L. (2013). Politicisation of the international accounting standard setting process: evidence from the extractive industries. *Journal of New Business Ideas and Trends*, 11 (2), 48-57.
15. Mitro, T. (2009). Between the Lines of an Oil Company's Balance Sheet. In *Nigeria Petroleum Business: A Handbook*. Edited by V. E. Eromosele, Advent.
16. Ashbaugh, H. (2012), Non-US Firms' Accounting Standard Choices, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, pp. 129-153.
17. Bartov, E./Goldberg, S. R./Kim, M. (2005), Comparative Value Relevance Among German, U.S., and International Accounting Standards: A German Market Perspective, in: *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 20, pp. 95–119.
18. Holthausen, R. W./Watts, R. L. (2009), The Relevance of the Value-Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, pp. 3-75..
19. Schipper, K. (2005), The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence, in: *European Accounting Review*, Vol. ,14pp. 101-126.
20. Sellhorn, T./Gornik-Tomaszewski, S. (2006), Implications of the 'IAS Regulation' for Research into the International Differences in Accounting Systems, Working Paper, Ruhr-Universitaet Bochum/St. John's University.
21. Webster, E./Thornton, D. B. (2005), Earnings Quality under Rules-versus Principlesbased Accounting Standards: A Test of the Skinner Hypothesis, in: *Canadian Accounting Perspectives*, Vol. 4, pp. 167-192.
22. Ding, Y., Hope, O., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(1), 1–38.
23. Anderson, Paul W.S., (2010), *Intermediate Accounting*, New Caste, Upon-Tyne, England, May.
24. Agostino, M., D. Drago, and D. B. Silipo. 2011. The value relevance of IFRS in the European banking industry. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 36 (3) : .457–437.

25. Ausseneg, W., P. Inwinkl, and G. Schneider. 2008. Earnings management and local vs international accounting standards of European public firms, Working Paper, Vienna University of Technology.
26. Frederick R. Parker Jr. (2008), Costs Deductible by the Lessee in Accounting to Royalty Owners for Production of Oil or Gas, 46 La. L. Rev .
27. Shields, D., B. Beloff, and M. Heller (n.d.), (2006) "Environmental Cost Accounting for Chemical & Oil Companies: A Benchmarking Study," available at <http://www.epa.gov/oppt/acctg/pubs/bench.pdf>, accessed on 25.03.
28. Collins, D., M. Rozeff. and D. Dhaliwal, (2008), The economic determinants of the market reaction to proposed mandatory accounting changes in the oil and gas industry: A cross-sectional analysis, Journal of Accounting and Economics 3,37-71.
29. Harris, T.S and ahlson, J.A (2009), "accounting Aislosures and the markets raluation of oil and Gas" the accountind Review .vol , no,62 october .