

تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية في المحاسبة عن الشركات النفطية العراقية

أ.م. د. ستار جابر خلاوي و هدى عويد محيسن
جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد

المخلص

تعد جولات التراخيص (عقود الخدمات) خطوة كبيرة لتطوير حقول النفط القديمة والجديدة من حيث زيادة الإنتاج ومواكبة التطور العلمي في صناعة النفط ومواكبة التقدم في هذه الصناعة من خلال التعاقد مع الشركات العالمية ذات الجودة. الخبرة وطويلة في عمليات استخراج النفط. إن الكوادر العراقية من خلال مشاركتها في عملية التطوير ومواكبة أعمال هذه الشركات لخلق أساس علمي قادرة على العمل في المستقبل من خلال الخبرة العملية المكتسبة من العمل في هذه الشركات. ولقد كانت مشكلة البحث هي طرق المحاسبة المختلفة المستخدمة لمعالجة رأس المال وتكاليف التشغيل في إطار عقود الخدمات في شركات النفط الاستخراجية وطرق استرداد هذه التكاليف والآلية التي تجري بها العملية. يهدف البحث إلى شرح وتحليل مفهوم استرداد التكلفة والآلية التي تتم فيها عملية الاسترداد، وتحديد فترة استرداد التكاليف المتكبدة على آبار النفط لعقود الخدمات. كما اكتسب البحث أهميته من خلال مناقشة موضوع جولات التراخيص بموجب عقود الخدمات النفطية والآلية التي يتم فيها استرداد هذه التكاليف.

Effect of cost recovery in service contracts for oil licensing tours

Abstract

License rounds (service contracts) are a great step to develop the old and new oil fields in terms of increasing production and keeping pace with the scientific development in the oil industry and keeping abreast of the progress in this industry through contracting with international companies with good experience and long in oil extraction operations. The Iraqi cadres through its participation in the process of development and keep pace with the work of these companies to create a scientific basis is able to operate itself in the future through the practical experience gained from working in these companies. The problem of the research was the different accounting methods used to address the capital and operating costs under the service contracts in the extractive oil companies and the ways of recovering those costs, and the mechanism in which the process takes place.

The aim of the research is to explain and analyze the concept of cost recovery and the mechanism in which the recovery process takes place, and to determine the period of recovery of costs incurred on oil wells for service contracts. The research also gains its importance by discussing the subject of licensing rounds under oil service contracts and the mechanism in which these costs are recovered.

المقدمة

تتميز صناعة النفط بخصائص متعددة، وتختلف اختلاف كبير عن سائر الصناعات التحويلية، فعمليات البحث عن النفط واستكشافه، ثم استخراجه تتعلق أساساً بالبحث عن أحد الموارد الطبيعية، وهو مورد قابل للنضوب والذفاد، ويترتب على الخصائص المميزة لهذه الصناعة ضرورة أن يصمم النظام المحاسبي بما يتفق مع هذه الخصائص في استخراجه قوائم مالية تعبر عن حقيقة النشاط لهذه الصناعة. إن أهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالمصادر الطبيعية هي كيفية تحديد التكاليف الخاصة بالبحث والاستكشاف ومعالجتها، وبأي الطرق يمكن معالجتها؟ ونظراً

لخصوصية صناعة النفط كما يتضح، فقد يتطلب الأمر اتباع طرق محاسبية خاصة في تسجيل المعاملات المالية من جهة، والحاجة للإفصاح عن بعض التفاصيل من جهة ثانية، فاتباع طريقة المجهودات الناجحة، أو طريقة التكلفة الكلية في التسجيل المحاسبي، يؤثر تأثير كبير على القوائم المالية المختلفة، وعلى صافي الدخل للنشاط، إذ إن في طريقة التكلفة الكلية تتم رسمة التكاليف المختلفة مما يجعل قسط الإطفاء والنفاد والإهلاك مختلفاً عن نظيره في حالة اتباع طريقة المجهودات الناجحة، وهو ما يؤدي إلى اختلاف نتيجة النشاط، ولا يتم اتباع كلتا الطريقتين في الواقع العملي من قبل شركات النفط العراقية.

بيان المراحل بشيء من التفصيلات حتى يتمكن المحاسب من الربط بين مختلف الأعمال الفنية والتكاليف المصاحبة لها وفهم مدلول المسميات والمصطلحات التي ستواجهها في أثناء الممارسة العملية والدراسة النظرية ويمكن أن تأخذ مراحل استخراج وإنتاج النفط المراحل الآتية:

1.2 المرحل الفنية للصناعة النفطية :

1.1.2 مرحلة البحث والاستكشاف

وتشمل هذه المرحلة اعمال الاستطلاع والاستكشاف والمسح الجيوفيزيائي والجيولوجي وحفر الابار التجريبية كافة وغيرها من الفحوصات والاختبارات التي تهدف الى اكتشاف مكامن النفط. (Deegan,2012:682).

يبدأ الجيولوجي في مستهل هذه المرحلة بالبحث عن التجمعات البترولية عن طريق دراسة الصخور المكشوفة على سطح الارض حيث يسجل على خرائط خاصة المناطق المحتمل اعتبارها منابع ومصادر للنفط والغاز كما يسجل مواقع الصخور التي لا يحتمل احتواؤها على أي منها، ويقوم بعدها بقياس وتسجيل اوضاع الطبقات الصخرية من حيث استواؤها وانحدارها مع تجميع عينات من مختلف الصخور حيث يقوم خبير الحفريات بفحصها لتحديد عمرها النسبي من خلال معرفة ما تحتويه من اثار حيوانية ونباتية قديمة، وهكذا يستطيع جيولوجي التنقيب من خلال الربط الدقيق بين سائر البيانات المتوفرة لديه ان يقرر موقع الحفر الى حد بعيد. ثم يأتي دور الدراسات الجيوفيزيقية للصخور الموجودة تحت القشرة الارضية وبيان طبيعتها (Setphen, 1968:150).

وفي سبيل استكشاف وتأكيد كميات النفط الخام تلجأ الشركات الاستخراجية الى طرائق الاستكشاف الجيولوجي والجيوفيزيقية :-

أ-الطرق الجيولوجية

من المعروف أن النفط لا يوجد إلا في أنواع معينة من التركيبات الجيولوجية ومن ثم يصبح تحليل ودراسة تلك الطبقات من المتطلبات الأساسية في البحث عن النفط وتتم أعمال الاستكشاف الجيولوجي (حجر, 2014: 48).

وتشمل دراسة الصخور المكشوفة على سطح الأرض، ومعاينة الأجزاء الظاهرة عند السطح من الطبقات الداخلية. ويبحث الجيولوجي بين الطبقات المكشوفة عن الحفريات والقواقع وعظام الكائنات البحرية، التي يمكن أن يستنتج بوساطتها عصر تكوين الصخور التي وجدت معها وما إذا كانت هذه الصخور مناسبة لتكوين المعادن الخام فيها أو تسربها خلالها.

وتتم أعمال الاستكشاف الجيولوجية والتي تتم فوق سطح الأرض من الطرائق الآتية (التمييمي, 2011:24):

أولاً: ملاحظة تسرب النفط

وتعد هذه الطريقة من أكثر الوسائل التي تم الاعتماد عليها في تحديد أماكن الزيت الخام حيث يتم ملاحظة

المبحث الاول

منهجية البحث

منهجية البحث اساس البحث العلمي السليم، اذ تتضح من خلالها المشكلة التي دعت الباحثة الى ان تضع هدفا لإيجاد حلول علمية لها، والفرضيات المسبقة للحلول المطروحة فضلا عن توضيح اهمية البحث ومنهجه واساليب الدراسة العملية، عليه فأن منهجية البحث تمثلت بالآتي:

1.1 مشكلة البحث

تختلف الصناعات الاستخراجية عن باقي الصناعات، نتيجة لاختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة التكاليف في ظل عقود الخدمة في الشركات النفطية وهناك طرق مختلفة لاسترداد التكاليف الرأسمالية قبل التشغيل، ويمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

هل تستخدم الشركات النفطية العراقية معايير الإبلاغ المالي الدولية في الافصاح عن بياناتها المالية ؟

2.1 اهمية البحث

يكتسب البحث اهميته من خلال تسليط الضوء على المعالجات المحاسبية التي تستخدمها الشركات النفطية، وهل يتم التسجيل وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في تلك العملية ام لا.

3.1 اهداف البحث

- 1- بيان وتحليل المعالجات المحاسبية لشركات النفط والغاز.
- 2- تفسير الكيفية التي تتأثر بها الشركات النفطية بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في المعالجات المحاسبية.

4.1 فرضية البحث

يستند البحث على فرضيتين اساسيتان مفادهما:

1. اختلاف المعالجات المحاسبية المستخدمة في شركات النفطية العراقية عن المعالجات في العقود الاخرى.
2. ابتعاد المعالجات القيدية عن معايير الإبلاغ المالي الدولية في الشركات النفطية العراقية.

المبحث الثاني

المراحل الفنية للصناعة النفطية

تمهيد:

تعد دراسة المراحل الفنية للصناعة النفطية ذات أهمية بالغة للمحاسبين وغير المحاسبين من المهتمين بأعمال النفط وذلك من أجل الإلمام بالعديد من المفاهيم والمصطلحات والأعمال التي تعد بمنزلة متطلب أولى لفهم محاسبة النفط بصورة صحيحة وفهم مختلف الأدشطة والمهام ذات العلاقة بصناعة النفط من خلال

المغناطيسي للأرض الناتجة عن اختلاف أنواع الصخور في باطن الأرض.

ثالثاً: طريقة قياس الموجات الزلزالية:

أي قياس سرعة انتقال الموجات الصوتية وانعكاسها خلال طبقات الصخور المختلفة وذلك باستخدام جهاز (السيزموغراف).

رابعاً: طريقة التسجيل الكهربائي

حيث تحفر فتحة صغيرة بواسطة مثقب في نهاية ماسورة طويلة بها أجهزة كهربائية لتسجيل مقاومة الصخور المختلفة للتيار الكهربائي.

خامساً: طريقة قياس الإشعاعات

وهي شبيهة بسابقتها باختلاف الجهاز المستخدم والى جانب الطريقة السابقة يقوم خبير الحفريات بدراسة العينات الاسطوانية للتعرف على أعمار الصخور، ولكن على الرغم من هذه الدراسات الجيولوجية والجيوفيزيائية جميعها فإن الخبراء لا يستطيعون التنبؤ بصورة قاطعة عن وجود البترول من عدمه في منطقة ما، ولكنهم يحددون فقط المناطق المحتملة وجود النفط فيها (عيس، 2013: 31).

جـ طرائق الاستكشاف الجيوكيميائية:

تختص الجيوكيمياء العضوية بدراسة المواد العضوية في الصخور وتحديد وتقويم البيئات الجيولوجية للصخور المولدة للنفط من حيث النضوج الحراري، ومعرفة وتفسير العمليات المصاحبة لهجرة وتكوين وتجمع البترول.

د- طرائق الاستكشاف باستعمال النماذج الرياضية:

وتعدّ هذه الطريقة من أحدث الطرائق المستعملة في الاستكشاف، وتستعمل المعطيات الجيولوجية والجيوفيزيائية كافة والتحليل الجيوكيميائية ونتائج الحفر وغيرها من المعلومات المهمة لوضع نموذج رياضي ثلاثي الأبعاد للحوض الرسوبي يساعد في فهم العوامل الجيولوجية لتكوين النفط الخام وتحديد طرائق هجرته (على، 2009: 25).

هـ الاستكشاف بمساعدة الحاسب:

منذ منتصف الثمانينات وبتوافر طاقة حاسوبية مميزة ذات تكلفة أقل تغيرت العملية التفسيرية للاستكشاف والإنتاج، فمن خلال الحاسب يمكن تخزين العديد من معلومات الآبار ومعالجتها بدقة وملائمة أكثر من قبل، فضلاً عن ذلك أن محطات عمل الحاسب يمكن أن تؤمن المعلومات الهندسية والجيولوجية والاهتزازية لمنطقة أو موقع مفترض وتتطلب تفسيرات الأعماق حالياً مدخلاً صارماً متعمداً يدمج المهارات الهندسية والجيولوجية والجيوفيزيائية، ومن الممكن للخرائط والصور المتقاطعة أن تعالج، وتدار باستخدام تقانات حاسوبية مرتبطة بمداخل إحصائية متخصصة (القاضي والريشاني، 2010: 92).

تدفق الزيت إلى سطح الأرض من ثقوب صغيرة، وقد تم اكتشاف أكبر حقول العالم بهذه الطريقة بالرغم من أن الأمر يتطلب أيضاً إجراء العديد من الدراسات. ثانياً: المسح الجوي الفوتوغرافي وعبر الأقمار الصناعية

يتم من خلال المسح الجوي الفوتوغرافي وعبر الصور التي تتم الحصول عليها من الأقمار الصناعية الحصول على المعلومات عن مناطق شاسعة تغطي آلاف الأميال المربعة، وفي ضوء هذه المعلومات يتمكن الجيولوجيون من اختيار منطقة معينة لعمل دراسات مكثفة عنها، وتمثل إحدى الطرائق الرئيسية التي يستعين بها الجيولوجيون في الطائرات والرادارات من أجل الحصول على الدرجات التي ترتطم بسطح الأرض وتعود إلى الرادار، إلا أن هذه وسيلة مكلفة ومن ثم يعتمد العلماء حالياً على البيانات التي يتم الحصول عليها من الأقمار الصناعية التي يتم إطلاقها من قبل بعض الدول المتقدمة.

ثالثاً: يتم بموجب الأجزاء المكشوفة من سطح الأرض يتم بموجب هذه الطريقة جمع البيانات عن المنخفضات والفتوات التي شققتها الأنهار والممرات المائية لدراستها من قبل الجيولوجيين والتوصل إلى خصائص الطبقات المكونة لذلك الجزء المكشوف من الأرض.

ب- طرائق الاستكشاف الجيوفيزيائي:

وهي تشمل استعمال أجهزة خاصة لدراسة الظواهر الفيزيائية للطبقات الأرضية فتعرف عن طريقها أنواع الصخور الباطنية وطبيعتها وخصائصها.

وهي تستعمل في مجال البحث والاستكشاف عن المعادن للتعرف على وجود المعادن بإجراء قياسات على السطح أو بالقرب منه وتعمل المسوحات الجيوفيزيائية على تقليل عنصر المخاطرة أو عدم التأكد حيث تعطي هذه المسوحات بعض المؤشرات التي تدل بعد التفسير على إمكان وجود المعادن، وهناك طرائق عدة للمسوحات الجيوفيزيائية تتمتع كل منها بخصائص وشروط تحدد أفضلية استعمالها.

الطرائق المستخدمة في هذه المجال هي كالاتي:

أولاً: طريقة قياس الجاذبية

وتعتمد هذه الطريقة على قياس الجاذبية الأرضية التي تختلف من مكان إلى آخر تبعاً لكثافة الصخور والتركيبة الجيولوجية للمنطقة وذلك باستخدام جهاز يسمى جريفتر يحدد بدقة تغير الجاذبية من مكان إلى آخر، فمن المعروف إنك إذا وقفت فوق منطقة من الجرانيت يزداد وزنك قليلاً عما إذا كنت واقفاً فوق منطقة من حجر أخف مثل الحجر الرملي، ويمكن قياس هذا الاختلاف الضئيل بجهاز الجاذبية وبذلك يعرف الخبير تفاصيل الطبقات الأرضية.

ثانياً: طريقة قياس المغناطيسية الأرضية

ويستخدم لذلك جهاز يسمى (الماغنومتر) ويستخدم جهاز المغناطيسية الطرق الكهربائية لقياس المجال

الخارجي يتدفق تلقائياً إلى السطح بمجرد وصول الحفر الممكن وذلك لوجود كميات كبيرة من الغاز. ب- الرفع بواسطة الغاز: ذلك عن طريق حقن كميات من الغاز تحت ضغط عال في الممكن، مما يتسبب في إحداث ضغط على مادة النفط الخام ودفعها إلى أعلى البئر، وتستخدم هذه الطريقة عندما يكون هناك كميات ضخمة من الغاز المستخرج من آبار مجاورة يمكن إعادة حقنها في البئر. ج- الرفع بواسطة الماء: ويكون ذلك بحقن كميات كبيرة من الماء في الحقل لكي يتمكن الضغط الناتج عن حقنها في الممكن من دفع النفط الخام إلى أعلى البئر.

2.2 تكاليف المراحل الفنية للصناعة النفطية

1.2.2 مصاريف البحث والاستكشاف

تهدف عمليات المسح والاستكشاف إلى تحديد الأجزاء في المنطقة التي يوجد فيها النفط، ومن ثم فإن المبالغ التي تنفق من المحتمل أن تؤدي أو لا تؤدي إلى إيجاد النفط بكميات اقتصادية، وتتكون نفقات المسح والاستكشاف من:

1. نفقات الحصول على حق الاستكشاف.
2. نفقات الدراسات الجيولوجية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيميائية، التي تتكون من:
 - نفقات المسح المبدئي والجيوفيزيائي والجيولوجي.
 - نفقات عمليات الحفر الاستكشافي (يحيى، 2011:59).

2.2.2 مصاريف الحفر وتطوير البئر للإنتاج

لغرض تحديد أنواع مصروفات الحفر والتطوير لأبد من التمييز بين الآبار التطويرية والآبار الاستكشافية، حيث توجد ثلاثة أنواع أساسية من الآبار وهي:

- الآبار الاستكشافية.
- الآبار التطويرية.
- آبار الاختبار الطبقي.

ووفقاً لقواعد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) فقد وضعت تعاريف لكل منها كما يأتي:

البئر الاستكشافي
يعني البئر المحفور لأيجاد النفط والغاز في منطقة غير مطورة، أو لأيجاد ممكن جديد في حقل موجود مسبقاً لجعل منتجاً للنفط أو الغاز، أو لتوسيع ممكن معروف مسبقاً (الراوي، 2011:89).

وعادة تحفر الآبار الاستكشافية الأولى على قمة التركيب الجيولوجي المراد استكشافه أو على الموقع المقدر نظرياً أن يحقق أكبر إنتاج ممكن. (المهدي، 2015:106).

البئر التطويري
هو البئر المحفور ضمن منطقة مطورة إلى عمق أفقي معروف على أنه منتج.

2.1.2 مرحلة التقييم

تتم في هذه المرحلة تقييم ودراسة الجدوى الاقتصادية للبترول المكتشف، وتمثل أنشطة هذه المرحلة (حجر: 2014:82):

- أ- تحديد كمية البترول ونوعيته، وذلك من خلال حفر الآبار الإضافية لأغراض التقييم، واخذ عينات وفحصها لمعرفة مقدار الكمية وخصائص المكامن
- ب- تحديد متطلبات البنية الأساسية
- ت- عمل دراسة للسوق والتمويل
- ث- عمل الدراسات الفنية لتحديد أفضل السبل لتطوير الممكن، وبما يكفل الحصول على أقصى إنتاج ممكن.

3.1.2 مرحلة الحفر والتطوير

ويقصد بها تهيئة الأرض مع تهيئة كافة المستلزمات القانونية والفنية (Deegan;2012:682).

وتعد مرحلة الحفر والتطوير حلقة الوصل بين مرحلتَي الاستكشاف والتقييم وبين مرحلة الإنتاج، فليس أفضل من الحفر لاستخراج النفط من باطن الأرض بل إنها الطريقة العملية الوحيدة المعروفة لاستخراجه، ويتم البدء بهذه المرحلة بعد تحديد المكان الذي سيتم الحفر فيه، وفقاً للمعلومات التي تم الحصول عليها في مرحلة البحث والاستكشاف، فيعد التحقق من وجود البترول من خلال الاستكشاف، يتم وضع الترتيبات اللازمة للوصول إلى المكامن المؤكدة، والعمل على توفير التجهيزات المناسبة لاستخراج ومعالجة وتجميع وتخزين البترول، حيث يتم العمل على تهيئة مكامن الحفر وتركيب الأجهزة وما يلزم ذلك من تجهيزات، ويلى ذلك مباشرة عملية الحفر والوصول إلى الأماكن المحددة من قبل الفنيون، لذا تعد هذه المرحلة من أهم مراحل صناعة البترول لأنها تحدد بصورة قاطعة وجود البترول من عدمه، كما أن عمليات الحفر ذاتها من العمليات الفنية الدقيقة التي تحتاج إلى خبرة ومهارة وتخصص علاوة على كونها باهظة التكاليف.

4.1.2 مرحلة الإنشاء والاعمار

وتشمل عملية حفر الآبار وبناء الأبراج والطرق والمباني (Deegan;2012:683).

5.1.2 مرحلة الإنتاج أو الاستخراج

في هذه المرحلة تبدأ عمليات الإنتاج الفعلية للنفط والغاز وأستخرجهما من باطن الأرض، ومن ثم فهي تشمل عمليات التشغيل التي تتمثل في عمليات رفع وتجميع ومعالجة وتخزين أو تسليم النفط الخام والغاز وأية منتجات نفطية أخرى يتم استخلاصها عند المعالجة من ذات الحقل (عبد الوهاب، 2006:56). إن عملية الإنتاج والمتمثلة في استخراج النفط ورفعها من الممكن إلى السطح تتم بطرائق متعددة وتتمثل في الآتي (حجر، 2001: 94-93):

أ-التدفق الطبيعي : ويتم عن طريق قوة الدفع الطبيعي عندما يكون الضغط داخل الممكن أكبر من السطح

3.2.2 نفقات الإنتاج او الاستخراج

قد تبدأ مرحلة الإنتاج بعد الإنتهاء من المراحل السابقة التي تهدف أساساً للوصول إلى عملية إنتاج نפט خام ويشار إليها بتكاليف الرفع أو بمصاريف التشغيل. (القاضي وآخرون، 2001: 155)

وقد عرفت هيئة تبادل الأوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الفقرة (24) من البيان (19) إن نفقات الإنتاج هي النفقات الناجمة عن صيانة وتشغيل آبار المشروع وتجهيزاتها وتسهيلاتهما بما في ذلك اندثار التسهيلات والتجهيزات المساندة والقابلة لإعادة الاستخدام والنفقات الأخرى المختلفة اللازمة لتشغيل وصيانة الآبار والتجهيزات والتسهيلات العائدة لها وجميع هذه التكاليف سوف تصبح جزءاً من كلفة النفط والغاز المنتج، وتورد الفقرة (24) من البيان 19 تكاليف الإنتاج ما يأتي:

1. اجور الأيدي العاملة في تشغيل الآبار وتجهيزاتها وتسهيلاتهما.
2. نفقات الإصلاحات والصيانة.
3. المواد والتموينات والوقود المستهلك والخدمات الموظفة في تشغيل البئر وتجهيزاتها.
4. الضرائب والتأمين المدفوع على الملكيات المبرهنة والآبار والتجهيزات والتسهيلات العائدة لها.

3.2 المعالجات المحاسبية للمراحل الفنية للصناعة النفطية

1.3.2 معالجة مصروفات البحث والاستكشاف والتقييم

تتبع شركات النفط طرائق محاسبية عدة في معالجاتها لنفقات المسح والاستكشاف والبحث عن النفط، ومن هذه الطرائق ما يستند إلى مبادئ محاسبية سليمة ومتعارف عليها، ومنها لا يستند إلى تلك المبادئ وإنما يقتضي اتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة أعمالها وحجمها، أو يتطلب اتباعها التعليمات والقوانين والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط (عبدالله، 2006: 53).

طريقة النفقات الجارية

في العراق يتم اعتماد هذه الطريقة التي في ظلها يتم معالجة تكاليف مرحلة البحث والاستكشاف ومرحلة التقييم كافة على انها تكاليف ايرادية (جارية) تغلق في حساب الارباح والخسائر (العاني وآخرون، 2017: 9).

- مبررات هذه الطريقة التي يستند اليها المحاسبون هي:
- ان نسبة كبيرة من هذه النفقات دورية (فترية) في طبيعتها.
 - ان نسبة كبيرة منها يصعب تحديد ما يرسمل منها ونسبه بدقة الى أصل معين.
 - ان نسبة كبيرة منها سوف تخص مناطق غير منتجة (عبد الوهاب، 2006: 85).
 - تأثيرها على الارباح والخسائر في نهاية عمر المشروع لن يختلف سواء تم تحميلها على حساب

بئر الاختبار الطبقي

ويمثل المجهودات المبذولة في الحفر للحصول على المعلومات عن وضع الطبقات الجغرافية ويجري حفره عادة دون وجود نية بإتمامه للإنتاج. ويتضمن ايضاً اختبارات تعرف باختبارات الباطن. (الراوي، 2011: 90).

وتشمل نفقات الحفر والتطوير:

- نفقات الحفر والتطوير غير الملموسة وتشمل المصروفات التالية:
- النفقات الخاصة بتهيئة البئر التي منها تنظيف المكان وبناء الطرق.
- نفقات إجراء الاختبارات اللازمة على البئر.
- النفقات الأخرى اللازمة للقيام بفك معدات الحفر وتنظيف المكان بعد الإنتهاء وسد الآبار الجافة.
- نفقات الأعمال الاسمنتية التي تتم من أجل تثبيت الحواظ في الآبار.
- نفقات المواد الخاصة بأتربة الحفر.
- نفقات التنقيب في الحافظات بما يسمح للزيت بالتدفق إلى داخل البئر (Setphen, 1968: 154).

- نفقات المعدات والتجهيزات الملموسة وتتمثل عناصر النفقات الملموسة في كل ما يلزم لتجهيز الآبار واعدادها للإنتاج، ويتم إنفاقها من أجل الحصول على الموجودات الثابتة والمتنقلة التي تخضع للانثار وتكون هذه الموجودات ملكاً للشركة المنفذة (ابراهيم والقطيني، 2005: 49).

واستخدامها مرة ثانية في حقول ومناطق أخرى، ومن الخصائص الأخرى للنفقات الملموسة أن يكون لها قيمة بيعيه واستفادة مستقبلية، وأن تكون قابلة للنقل فلا تعد الطرق نفقات ملموسة لاستحالة نقلها إلى منطقة أخرى، كما إن المنشآت والورش التي تنشئها الشركة لا تعد من النفقات الملموسة إذ تحول ملكيتها إلى الدولة بعد الانتهاء من أعمال المسح والاستكشاف، لكن أحيانا يمكن أن تبني بيوت ثابتة (غير متنقلة) لحاجتها وليس لضرورة تعاقدية فتعد هذه المنشآت الثابتة نفقات ملموسة على الرغم من عدم إمكانية نقلها، لأنه من الممكن بيعها إلى المستفيدين منها في المنطقة ولو بأسعار رمزية، وتقسم هذه التجهيزات إلى (الغبان، 2009: 342):

1. تجهيزات مركبة داخل البئر: وتشمل أنابيب تغليف البئر الأولية والأنابيب والصمامات الموجودة في داخل البئر والصمامات المركبة على فوهة البئر، أما تكاليف نقل وتركيب هذه التجهيزات فتعد مصاريف حفر غير ملموسة.
2. تجهيزات مركبة على سطح البئر: وتشمل الهيكل المعدني وأنابيب الاستخراج وأنابيب التوصيل وأجهزة الضخ التي تستخدم لرفع الزيت أو الماء من الآبار. (يحيى، 2011: 67).

• ان اعتبار هذه النفقات جارية سوف يظهر خسارة في بداية المشروع لا سند لها لاحتمالية العثور على النفط فيما بعد. لذلك يجب رسملتها واهلاكها في سنوات الانتاج (الياسري،2007:69).

• يتطلب اظهار نتيجة نشاط سنوي سليم للمشروع استخدام معدل معين للنفقات وتحميل الفترات المالية بما يخصها مع اتباع سياسة الثبات لاظهار الربح الصحيح للمشروع.

• تتصف الطريقة بسهولة التطبيق المحاسبي قياسا بالطريقة السابقة التي تستدعي تحميل النفقات وتوزيعها بين المناطق المنتجة وغير المنتجة (Stanley;1968:156).

أما المآخذ التي توجه إلى هذه الطريقة فأهمها:

1. يتم رسملة بعض عناصر المصروفات التي لا يتوقع الحصول منها على أية منافع في المستقبل ويترتب على ذلك إظهار قيمة الاستثمارات المتعلقة بالأبار المنتجة بأكثر من الحقيقة.

2. إنها لا تكفل مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات نظراً لزيادة أرباح الشركة في الفترة التي يتم فيها الإنفاق.

3. إن تقييم الأداء الإداري من ناحية كلفة الإحتياطيات المؤكدة ينبغي أن لا يتم على أساس الجهود الكلية للشركة، وإنما يتم على أساس الجهود المتعلقة بكل عملية مسح واستكشاف على حدة فإذا كانت ناجحة يتم رسملة تكاليفها وإذا كانت غير ناجحة لا ترسمل تكاليفها لأنها في حكم الخسارة، ولا شك أن رسملة تكاليف الجهود غير الناجحة يعني في حقيقة الأمر تأجيل الإفصاح عن الخسائر التي تحققت فعلاً الأمر الذي يؤثر سلباً على مدى جدوى ومنفعة معلومات التقارير المالية للشركة (يحيى،2011:63).

يتفق الباحثان مع المعارضين لطريقة التكلفة الكلية لأنها تظهر القوائم بليس ما هي عليه كما أنها لا تؤدي الى مقابلة صحيحة بين المصروفات والإيرادات وهذه هي المشكلة الرئيسية في شركات انتاج النفط والغاز والتي تحتاج الى طرق لحظها وليس الى طرق تقاوم من تلك المشكلة.

طريقة الجهود الناجحة

تعتمد هذه الطريقة على وجود علاقة سببية ومسؤولة بين التكاليف التي يتم انفاقها وبين الإحتياطيات التي يتم اكتشافها، ومن ثم يتم رسملة التكاليف التي يترتب فيها الحصول على احتياطيات بكميات اقتصادية، أما التكاليف التي لا يترتب عليها منفعة مستقبلية أي لم تسفر عن اكتشافات ناجحة وأيضاً التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية التي لا ترتبط باكتشاف معين فإنها تعامل كمصروفات في ذات الفترة المالية التي تنفق فيها، كما يتم رسملة تكاليف حق الامتياز على أن تعالج فيما بعد طبقاً لمدى نجاح أو عدم نجاح جهودها الاكتشاف (Rebecca & Others, 2001: 217).

الدخل كل سنة او لم يتم رسملتها في كل السنوات واعيد تقسيمها وتحميلها بشكل نفاذ سنوي (Quarried, 2007:33).

أما المعارضين لعد هذه المصروفات ايرادية واهم حججهم:-

1- ان هذه الطريقة هي مخالفة لمبدأ محاسبي مهم وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهذا المبدأ يقضي بأن تتم مقابلة الإيرادات التي يتم الحصول عليها من النشاط مع المصروفات الخاصة به، وهذا لا يحدث في مرحلة الاستكشاف نظراً " لأنها تمهيدية لاستخراج النفط الخام وبالتالي فكل ما يحدث فيها مجرد إنفاق على عمليات البحث والتقييم.

2- إن عدّ مهمات الاستكشاف والمعامل الخاصة بالتحليل، مصروفات جارية (إيرادية) يخالف الواقع نظراً لأنها أصول رأسمالية تستعمل في النشاط من منطقة إلى أخرى ومن سنة إلى أخرى (عبد الوهاب، 2006: 89).

3- صحيح إن معظم هذه النفقات قد لا تؤدي إلى استكشافات معدنية مهمة لكن ما يؤدي منها إلى اكتشافات معدنية مهمة، يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة بسبب هذه الاستكشافات، مما يجعل رسملة مثل هذه النفقات واستفادها عند استخراجها أمراً منطقياً ينسجم مع مبدأ السببية الذي يربط بين النفقات والإيرادات، وبالتالي إلى قياس منطقي للدخل الدوري (القاضي، 2001: 159).

ولقد اجاز معيار الإبلاغ المالي IFRS6 للصناعات الاستخراجية المفاضلة بين طريقتين هما الأكثر استخداماً في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف (Abushaiba,2014;120):

طريقة الكلفة الكلية

وهي التي ترسمل كل تكاليف البحث والاستكشاف للمناطق غير الناجحة على تكاليف الأبار الناجحة (Cortese,Irvine,Kaidonis,2009:20) على أن يتم إطفاء تلك التكاليف فيما بعد على أساس ما يستنفد من الإحتياطيات وتتلخص هذه الطريقة في وجود نسبة من الفشل والإخفاق هي سمة تتميز بها هذه الصناعة بتعبير آخر عد جميع نفقات المسح والاستكشاف " نفقات رأسمالية " بغض النظر عما أنفق منها على مناطق منتجة، وما أنفق فيها على مناطق غير منتجة، أما النفقات العامة والإدارية فيمكن رسملتها فقط إذا ارتبطت مباشرة بنشاط المسح والاستكشاف والتطوير (Rebecca & Others, 2001: 54).

ومبررات هذه الطريقة :

• تعد نفقات مرحلة الاستكشاف نفقات غير مباشرة وبمبالغ كبيرة تصرف على مناطق شاسعة لحين العثور على النفط في جزء منها وعليه ستكون هذه النفقات جزء من التكلفة الكلية للمناطق المنتجة مما يتطلب رسملتها واهلاكها معاً.

المبحث الثالث / المعالجات المحاسبية لمراحل الصناعة النفطية

1.3 المعالجات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

1.1.3 المعالجة المحاسبية لمصروفات البحث والاستكشاف

1. المعالجة المحاسبية وفق طريقة الكلفة الكلية
وعلى وفق طريقة الكلفة الكلية يكون القيد المحاسبي:
من ح/ مناطق النفط والغاز
إلى ح/ حسابات الدائنين (القاضي وآخرون
2006: 72).

2. المعالجة المحاسبية وفق طريقة المجهودات الناجحة
المعالجة المحاسبية وفق هذه الطريقة اما ان يتم تحميل
التكاليف على المصاريف الجيولوجية والجيوفيزيائية
مباشرة وفي هذه الحالة يكون القيد المحاسبي :
من ح / المصاريف الجيولوجية والجيوفيزيائية
إلى ح/ حسابات الدائنين
او ان تحمل التكاليف الجيولوجية والجيوفيزيائية
لحساب الأعمال تحت التنفيذ فيكون القيد :
من ح/ أعمال تحت التنفيذ / استكشاف الجيولوجية
والجو فيزيائية
إلى ح/ حسابات الدائنين

2.1.3 المعالجة المحاسبية لنفقات الحفر والتطوير وتتم المعالجة المحاسبية لنفقات هذه المرحلة بحسب نوع البئر.

المعالجة المحاسبية لتكاليف الآبار الاستكشافية
أ- التكاليف غير الملموسة
يتم إثبات التكاليف غير الملموسة والمتمثلة في قيمة
أعمال الحفر التي يقوم بها المقاولون من الباطن أو
غير ذلك من التكاليف بالقيد المحاسبي :
من ح / أعمال تحت الإنشاء
حساب أعمال تحت الإنشاء – التكاليف غير
الملموسة
إلى ح/ الدائنين

كتابة التفاصيل الخاصة بالتكلفة بحسب نوعها ووفقا
لما ورد في دليل الحسابات من التفاصيل.
ب – التكاليف الملموسة

يتم إثبات هذه التكاليف بالقيد المحاسبي :
من ح / أعمال تحت الإنشاء
تحت حساب أعمال تحت الإنشاء – التكاليف
الملموسة
إلى ح / الدائنين

كتابة التفاصيل الخاصة بالتكلفة بحسب نوعها ووفقا
لما ورد في دليل الحسابات من تفاصيل.

إذ ترسمل التكاليف المرتبطة بالآبار الناجحة وتحدد
نفقات العمليات غير الناجحة آراء الأرباح الحالية
(Reed، 43: 1978).

ومبررات هذه الطريقة:

• انسجامها مع المبادئ المحاسبية التي تقضي اعتبار
المصروفات التي تنفق لاقتناء أصل من الأصول جزءا
من تكلفة ذلك الأصل، لذا يتطلب توزيعها بمعدل معين
بين الأصول (المناطق المنتجة وغير المنتجة) او تحمل
على أحدها دون الآخر وفقا لما تؤول اليه نتيجة
الاستكشاف.

• تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات حيث
يتم مقابلة إيرادات كل فترة بالنفقات التي ادت الي
تحقيقها.

• تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات حيث
يتم مقابلة إيرادات كل فترة بالنفقات التي ادت الي
تحقيقها (الراوي، 2011: 45).

• تتسجم مع المنطق المحاسبي الذي يهدف الي بيان
نتيجة الاعمال وتصوير المركز المالي بشكل سليم
بغض النظر عن حجم العمل المحاسبي (عبدالله،
2006: 56).

إن الآراء المعارضة لتطبيق طريقة المجهودات
الناجحة تعتمد على تأخر في تحقيق نتائج المسح
والاستكشاف في نهاية السنة المالية وبذلك يكون قرار
المعالجة غير دقيق، ولكن إذا ما توافرت التقارير الفنية
الدقيقة عن عمليات الاستكشاف والمسح يمكن أن تكون
القرارات المحاسبية دقيقة وصحيحة ولاسيما في ظل
تطور التقنية والطرائق المستخدمة في التحقق من نتائج
الاستكشاف والمسح (جميل، 2007: 81).

2.3.2 المعالجات المحاسبية لنفقات الحفر والتطوير

وتعالج تلك المصروفات وفق النظام المحاسبي الموحد
بنوعين النوع الاول مصاريف الحفر التطويري وهي
تعالج كمصاريف تشغيلية ترحل الي شركات الانتاج
وتمول هذه المصاريف من قبل وزارة المالية، ثم
ترسمل في شركات الانتاج في حساب الآبار تحت
التشغيل حسب دليل النظام المحاسبي الموحد 11241
اما النوع الثاني فيطلق عليه مصاريف الاستصلاح
وهي مصاريف تشغيلية ترحل الي شركات الانتاج بعد
تحميلها 5% وتغلقها شركات الانتاج في نهاية السنة
بكشف.

3.3.2 المعالجة المحاسبية لنفقات مرحلتي الاعمار والإنتاج

وبشكل عام فإن الاعتبارات التي تحكم تحديد مراكز
التكاليف تتركز في طبيعة العمليات الإنتاجية النفطية
التمثلة بأعمال البحث والتنقيب والحفر والإنتاج كذلك
العمليات المساعدة مثل الصيانة والخدمات التي تؤديها
الورش المختلفة وخدمات الإدارة الأخرى من فنية
وإدارية، وعلى أساس تسلسل العمليات المختلفة
(Stanley: 170، 1968).

3.1.3 المعالجة المحاسبية لنفقات مرحلتي الإنتاج والاستخراج

المعالجة المحاسبية لهذه المرحلة تتركز على احتساب الإيرادات والتكاليف وحساب الأرباح والخسائر، فعند تحصيل الإيرادات يكون القيد المحاسبي:

من ح/ البنك الجاري

ح/ م. التشغيل

الى ح/ المبيعات وح/ أ. خ بالفرق

اما عند تحصيل إيرادات اخرى فتكون المعالجة المحاسبية نفسها كأى نشاط هذا بالنسبة الى الإيرادات، اما بالنسبة الى مصاريف الإنتاج والتشغيل فيكون القيد من ح/ مصروفات الإنتاج والتشغيل

الى مذكورين (الأجور، الآلات والمعدات والعمالة... الخ) (Stanley, 1968; 174)

2.3 المعالجات القيدية في ظل النظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه شركة نفط ميسان (الشركة الاستخراجية).

1.2.3 الكلف التشغيلية :

بما ان الكلف التشغيلية تقوم بتسديدتها الشركات الاستخراجية فتقيد من خلال تثبيت المصاريف التشغيلية في الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة بشكل إجمالي وكل حقل من حقول جولات التراخيص الأولى والثانية لأغراض السيطرة ومعرفة المبالغ التي تثبتت على هذا الحساب منذ البدء ولغاية اطفائها وكذلك لأغراض احصائية.

تعكس المبالغ التي تم تسديدها بحساب متقابل جديد مدين دائن لمعرفة الكلف التشغيلية التي تم تسديدها فعلا بعد المصادقة على الحسابات الختامية.

وقيود الكلف التشغيلية تكون كالآتي :

من مذكورين

ح/31 رواتب واجور جولات التراخيص البترولية الحقل المعني

ح/32 مستلزمات سلعية جولات التراخيص الحقل المعني

ح/33 مستلزمات سلعية جولات التراخيص الحقل المعني

الى ح/ مجهزون عالم خارجي 2615 للحقل المعني

وفي نهاية السنة المالية بعد احتساب سعر البرميل الفعلي تستقطع من إيرادات النفط المسوق خارجيا ويثبت بها قيد كالآتي :

من ح/ مجهزون عالم خارجي

الى ح/ مدينون عالم خارجي (شركة تسويق النفط)

ومن ثم يظف حساب الدائنين بالنسبة الى المصاريف التشغيلية.

اما القيد الاول فيظف في حساب النشاط الجاري 281.

2.2.3 الكلف الرأسمالية :

• يتم اثبات الكلف الرأسمالية لجولات عقود التراخيص للحقول المطورة في الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة وحسب كل حقل.

• يتم اثبات الكلف الرأسمالية المحملة على حسابات الموجودات مباشرة كذلك على الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة لغرض معرفة الكلف التي تم تحويلها الى موجودات وحسب كل حقل.

• بعد التعرف على موجودات كل حقل بالألية التي تم عرضها سابقا نقوم بتسجيل القيد الآتي :

القيد الاول :

من مذكورين

ح/ الابنية لجولات التراخيص الحقل المعني

ح/ الابار لجولات التراخيص الحقل المعني

ح/الات والمعدات لجولات التراخيص الحقل المعني ح/.....

الى ح/ احتياطي عام لموجودات جولات التراخيص الحقل المعني.

وبعد ان قام الباحثان ببيان النظام المحاسبي المطبق حاليا في شركات النفط العراقية مقابل المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي ، لذا سيقومان في الجدول رقم (1) ببيان تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الاجراءات المحاسبية المطبقة حاليا في شركات النفط العراقية.

جدول رقم (1) تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النظام المحاسبي في شركات النفط العراقية.
(العاني واخرون، 2017:19).

| المرحلة | عنوان المرحلة | الشركة المسؤولة عن المرحلة | المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد | المعالجات وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS 6 والمعايير المحاسبية الدولية IASs | تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النظام المحاسبي لشركات النفط في العراق |
|---------|---------------------------------------|----------------------------|---|---|--|
| 2+1 | مرحلة البحث والاستكشاف ومرحلة التقييم | شركة الاستكشافات النفطية | كل مصاريف البحث والاستكشاف فضلا عن الى مصاريف التقييم تعالج على انها مصاريف تشغيلية ترحل الى شركات انتاج النفط (الشمال او الجنوب) بعد المرحلة الرابعة من مراحل انتاج النفط ومحملة بنسبة 15% وتسجل في حساب 118 حسب دليل النظام المحاسبي الموحد (نفقات ايرادية مؤجلة) وعلى وجه التحديد تحت حساب 1183 نفقات بحث واستكشاف | البحث والاستكشاف حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6 وهي طريقة الكلفة الكلية Full cost method وطريقة المجهودات الناجحة Successful efforts method وكلتا الطريقتين تختلف عن المعالجة في شركات النفط في العراق. | يؤدي هذا الاختلاف مع معيار الإبلاغ المالي الدولي 6 IFRS الى قيام شركة الاستكشافات النفطية بالفصل بين نفقات البحث والاستكشاف التي تؤدي الى ابار منتجة ليتم رسملتها في شركات انتاج النفط وتتحول الى ابار منتجة، اما مصاريف البحث والاستكشاف الاخرى التي لا تؤدي الى اكتشاف ابار منتجة تؤدي الى اعتبارها مصاريف تشغيلية تغلق في كشف الدخل في نهاية السنة. |
| 3 | مرحلة الحفر | شركة الحفر الوطنية | وهنا تعالج المصاريف بنوعين النوع مصاريف الحفر التطويري وهي تعالج كمصاريف تشغيلية ترحل الى شركات الانتاج وتمول هذه المصاريف من قبل وزارة المالية، ثم ترسمل في شركات الانتاج في حساب ابار تحت التشغيل حسب دليل النظام المحاسبي الموحد 11241. اما النوع الثاني فيطلق عليه مصاريف الاستصلاح وهي مصاريف تشغيلية ترحل الى شركات الانتاج بعد تحميلها 5% وتغلقها شركات الانتاج في نهاية السنة في كشف الدخل. | تكون معالجة هذه المصاريف باتجاهين مصاريف الحفر التطويرية ترسمل على كلفة الابار، والنوع الثاني مصاريف الحفر الاستصلاحية وهذه تعالج بحالتين فاذا كانت مصاريف لا تؤدي الى تطوير او زيادة انتاج الابار فتعد مصاريف تشغيلية تغلق في حساب كشف الدخل، اما اذا كانت تؤدي الى تطوير الابار وزيادة انتاجها فأنها ترسمل على كلفة الابار. | وهنا معالجة شركات انتاج النفط في العراق لا تختلف عن المعايير الدولية الا في النوع الثاني من المصاريف (مصاريف الحفر الاستصلاح) فيتطلب ذلك التفريق بين مصاريف حفر الاستصلاح التشغيلية ومصاريف الحفر الاستصلاحية التي تؤدي الى زيادة كفاءة الابار النفطية وزيادة الانتاج. |
| 5+4 | مرحلتى الاعمار والانتاج | شركات انتاج النفط | تقوم شركات انتاج النفط (الشمال والجنوب وغيرها) بأداء هذه المرحلتين اي لا يوجد فصل بين هذين المرحلتين في المعالجات المحاسبية. وتعالج شركات الانتاج نفقات البحث والاستكشاف كمصاريف ايرادية مؤجلة تطفئ على 5 سنوات، وتحت حساب 378 في الدليل المحاسبي لا يوجد افصاح في القوائم المالية لشركة نفط الشمال عن احتياطات ابار النفط، يتم استخدام الاندثار لأبار النفط بدلا من النفاذ. | يتم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة كالمعيار الدولي (16) المصانع، الممتلكات والمعدات في تجيل المعدات والممتلكات التي تخص صناعة النفط، ويتم اتباع المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالموجودات غير الملموسة الذي يعالج ابار النفط بنظام النفاذ وليس الاندثار، وكذلك الالتزام بالمعيار الدولي 37 المخصصات، الاصول، الالتزامات المحتملة الذي يشير الى ضرورة الافصاح عن الاحتياطات الخاص بالموارد الطبيعية. | بالنسبة لمصاريف البحث والاستكشاف يتطلب تعديلها وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي 6 IFRS، اما بخصوص اندثار الابار النفطية نحتاج الى تعديل النظام المحاسبي واضافة حساب النفاذ واتباع طريقة احتساب النفاذ الذي يعتمد على كميات الانتاج والاحتياطات التقديرية للأبار النفطية مع اضافة حساب جديد الى الدليل المحاسبي للاندثار برقم جديد يخص نفاذ الابار النفطية، كذلك ينبغي الافصاح عن احتياطات الابار النفطية في القوائم المالية لشركات انتاج النفط. |

6. من اهم الاختلافات بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي الموحد هو احتساب اندثار للأبار المنتجة والتي يجب ان تعالج بنظام النفاذ (Depletion) وليس بنظام الاندثار، كذلك يتم استخدام طريقة القسط الثابت والتي نسبتها 10 % مع ان بعض الابار يصل عمرها الانتاجي أكثر من 50 سنة.

7. تقوم شركات النفط العراقية بمعالجات كثيرة

تختلف عن معايير المحاسبة الدولية، فهي لا تصنف اجهزة ومعدات البحث ذات الخصوصية والتكاليف المرتفعة بشكل منفرد كما ورد في معيار الإبلاغ المالي IFRS6 بل تضعها مع موجوداتها الأخرى. كذلك لا توجد معالجة لحقوق الامتياز (Shooting Rights) لأن الدولة المالك للموارد الطبيعية، ولعدم وجود شركات اجنبية وقت العمل بالنظام المحاسبي الموحد، لذلك تتطلب الظروف الجديدة تعديل النظام المحاسبي الموحد لإضافة فقرة حقوق او رخص الامتياز.

8. هناك معالجات اخرى لم يغطيها النظام المحاسبي الموحد مثل معالجة كميات المخزون، الاعتراف بالإيرادات والافصاح عن الاحتياطات النفطية، وتمت تغطية هذه المعالجات بالمعايير الدولية IFRS 6, IAS2, IAS 16, IAS 37, IAS 3

2.4 التوصيات

1. ضرورة توجه شركة نفط ميسان للعمل على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS6 او تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يوائم مع متطلبات ذلك المعيار لتنظيم الأعمال المحاسبية لقطاع النفط والغاز ابتداء من عمليات البحث والاستكشاف وصولاً للعمليات الاستخراجية.

2. استخدام نظام النفاذ (Depletion) بدلا من استخدام الاندثار عند احتساب الاندثار للأبار المنتجة.

3. على شركة نفط ميسان اعادة تصنيف موجودات البحث والاستكشاف والتقييم وبما ينسجم مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي كذلك على الشركة تبني احدى طرق معالجة مصروفات البحث والاستكشاف وبما يتلاءم مع البيئة العراقية.

4. اضافة معالجه جديدة الى النظام المحاسبي الموحد لتعطيه منح الامتياز خصوصا بعد دخول شركات اجنبية.

5. التحلي عن الطريقة الايرادية المتبعة من قبل شركة نفط ميسان وإتباع طريقة المجهودات الناجحة في معالجة مصروفات البحث والاستكشاف لأن هذه الطريقة أكثر طرائق معالجة مصروفات الاستكشاف قبولا" وإتباعا" في الحياة العملية، إذ تنتهج منهاجا" وسطا" في معالجة مصروفات الاستكشاف. وقد فضل هذه الطريقة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية

نلاحظ من الجدول رقم (1) بان هناك فروقات في المعالجات المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبي لشركات النفط العراقية مع معمول به في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وكذلك تم من خلال الجدول (1) بيان تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النظام المحاسبي المعتمد في شركات النفط العراقية.

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

1.4 الاستنتاجات

1. لا يتم الافصاح في البيانات المالية للشركات النفطية العراقية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية او معايير الإبلاغ المالية لاسيما معيار الإبلاغ المالي IFRS6.

2. تتبع شركات النفط طرائق محاسبية متعددة في معالجاتها لنفقات المسح والاستكشاف والبحث عن النفط، ومن هذه الطرائق ما يستند إلى مبادئ محاسبية سليمة ومتعارف عليها، ومنها لا يستند إلى ذلك وإنما يقتضي اتباعها الظروف الخاصة بكل شركة وطبيعة أعمالها وحجمها، أو يتطلب اتباعها القوانين والتعليمات والتشريعات الحكومية التي تحكم صناعة النفط.

3. من الفروق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الموحد هو استخدام النظام المحاسبي لدليل حسابات ويشمل هذا الدليل الحسابات التسع الرئيسية الموجودة في النظام الموحد كافة.

4. أن واضعي النظام المحاسبي الموحد في العراق استندوا الى تصميم نظام مبني على القواعد Rules based-System ذات التفاصيل الكثيرة متأثرين بالمعايير المحاسبية الأمريكية FASB، مقارنة بـ IAS / IFRS التي تتبنى المعايير المستندة الى المبادئ Principles based-system، الذي يمنح الحرية للمحاسبين في العمل المحاسبي من خلال وضع معايير تعطي الخطوط العريضة والرئيسية مع ترك التفاصيل للمحاسبين وبالتالي تساعد في اعداد قوائم مالية بمرونة وسهولة ودون ربطها بقواعد معقدة وطويلة تقلل الابداع ولا تساعد على تطوير المحاسبة.

5. يوجد في النظام المحاسبي الكثير من القوائم والكشوفات التحليلية على سبيل المثال كشف القيمة المضافة غير الموجود في IFRS/IAS، وكذلك هناك اختلافات في بعض الطرق كتقييم المخزون فيعتمد النظام المحاسبي المعدل الموزون اما المعيار الدولي فأعطى خيارات اخرى فضلا عن المعدل الموزون وهي fifo و lifo وكذلك لا يوجد استخدام لطريقة صافي القيمة الحالية او مفهوم القيمة العادلة.

- [4] حجر، عبدالمك، 2004، " محاسبة النفط - المبادئ والإجراءات"، دار الفكر المعاصر، صنعاء، اليمن.
- [5] الراوي، عبد الخالق مطلك، 2011، " محاسبة النفط والغاز"، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- [6] عبد الله، خالد أمين، 2001 " محاسبة النفط"، دار الأوائل للنشر، عمان، الأردن ط1.
- [7] عبد الوهاب، إبراهيم طه، 2006، " محاسبة البترول وفقا للنظم العالمية والمحلية ومعايير الجودة الدولية"، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية.
- [8] عبدالله، خالد أمين، 2006، " محاسبة النفط"، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- [9] الغبان، فائزة إبراهيم محمود، والغبان، ثائر صبري محمود، 2009، "النظم المحاسبية المتخصصة"، مكتبة الذاكرة، بغداد، العراق.
- [10] القاضي، حسين والقاسم، عبدالرزاق والريشاني، سمير، 2001، " محاسبة البترول"، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- [11] المهدي، احمد رشيد، 2010 " جغرافية النفط" ط1، دار وائل للنشر والتوزيع.

ت- البحوث والدوريات

- [1] ابراهيم، محمد عبد الله، 2017، "تأثير تطبيق المعايير المحاسبية المحمية على علاقة العراق مع الشركات الأجنبية دراسة تحليلية مقارنة لبعض الشركات العراقية والدولية في الصناعات الاستخراجية" كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد.
- [2] أحمد، ورياً برهان ومحمود، غازي عثمان، 2006، " دور المعايير المحاسبية الدولية IASs في تطور وتعزيز النظام المحاسبي الموحد دراسة تحليلية ونظرية"، كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة أربيل.
- [3] جميل، سنان زهير محمد، 2007، " المعالجة المحاسبية لحساب مشروعات تحت التنفيذ - نفقات الاستكشاف والمسح 1283 في الوحدات النفطية بالتطبيق على شركة نفط الشمال"، مجلة تنمية

FASB كما فضلتها لجنة بورصة الأوراق المالية SEC. إن إظهار حسابات الأبار المنتجة والتمثلة بحساب مصروفات استكشاف ومسح التي أثمرت عن مجهودات ناجحة للاستكشاف في الميزانية ضمن عناصر الأصول يعطي صورة صادقة عن أعمال وأنشطة الشركة وبالتالي يتم إطفاء هذه المصروفات بأقساط سنوية بعد تحديد نصيب كل سنة مالية من تكلفة هذه المصروفات وعلى ضوء المدة التي تستفيد منها الشركة.

6. ضرورة اتباع شركات النفط طريقة محاسبية موحدة لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف مستندة الى المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وبما يوائم مع متطلبات المعايير الدولية لاسيما معيار الإبلاغ المالي IFRS6 كي تمكن من المقارنة مع الشركات ذات طبيعة العمل نفسها في داخل البلد وخارجه.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

أ- الوثائق الرسمية

- [1] ديوان الرقابة المالية، " النظام المحاسب الموحد"، الطبعة الأولى، بغداد، 1985.
- [2] ديوان الرقابة المالية، " النظام المحاسب الموحد"، الطبعة الثانية، بغداد، 2011.
- [3] شركة نفط ميسان " الكلف التشغيلية لشركتي بتروجينا وسينوك الصينيتين" للسنوات 2014، 2015، 2016.

[4] شركة نفط ميسان " الكلف الراسمالية لشركتي بتروجينا وسينوك الصينيتين" للسنوات 2014، 2015، 2016.

[5] شركة نفط ميسان " الحسابات الختامية" للسنوات 2014، 2015، 2016.

ب- الكتب

- [1] إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، 2012، "أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية"، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات.
- [2] إبراهيم، محمود أحمد والقطيني، خالد، 2005، " محاسبة النفط"، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، سوريا.
- [3] حجر، عبدالمك إسماعيل، 2001 " محاسبة النفط - المبادئ والإجراءات"، دار الفكر المعاصر، صنعاء، اليمن.

- [2] Al Najjar, F. K., "Accounting in Iraq Babylon: A Historical Perspective. Oil, Gas & Energy Quarterly", 2009.
- [3] Shortridge, R. T., & Myring, M. 2004, "Defining Principles - Based Accounting Standards", The CPA Journal.
- [4] Rebecca & Others, 2001, "Fundamentals of Oil & Gas Accounting", 4th ed., Penwell Books, Tulsa, Oklahoma).
- [5] Setphen, H.L. 1968. "oil in The Middle East". New York; Oxford University Press.
- [6] Corinne L. Cortese, Helen J. Irvine & Mary A. Kaidonis 2010, "Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries", Accounting Forum 34.
- [7] Porter, Stanly, 1968. "petroleum Accounting practices". New York. Mc-Hill company.
- B: periodicals and Resaerch
- [1] Reed, Joel L., 1978, "Exploring for Information on Oil and Gas Companies", Financial Analysts Journal, Vol. 34, No. 6 (Nov.- Dec.), PP. 42-46 Published by: CFA Institute.
- [2] Abushaiba, Ibrahim Ali Ibrahim Eldanfou, 2014, "Argument of Accounting for Oil and Gas Upstream Activities", International Journal of Humanities and Management Sciences, Volume 2, Issue 3.
- الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 86، ص 71-98، المجلد 2.
- [4] العاني، صفاء احمد محمد، محمد عبد الله ابراهيم، ريم محسن خضير 2017، "تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النظام المحاسبي في شركات النفط في العراق"، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي/ كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
- ث- الرسائل والاطاريح
- [1] علي، سلامة ابراهيم، 2009 "محاسبة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز"، رسالة ماجستير في المحاسبة. غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- [2] العليص، إبراهيم، 2003، " المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والتنقيب في استخراج النفط في القطر العربي السوري"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- [3] غائب، عارف الماس، 2014، "تقويم المعالجات المحاسبية لعمليات فصل الشركات النفطية العامة وتدقيقها"، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي / جامعة بغداد.
- [4] الياسري، جميلة محمد حسين، 2007، " تقويم الإجراءات المحاسبية لعقود المقاولات الخاصة بالصناعة النفطية دراسة نظرية — تطبيقية في شركة المشاريع النفطية / شركة عامة"، محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- [5] يحيى، تغريد نجيب، 2011، " تقويم المعالجات المحاسبية لنفقات مراحل صناعة النفط"، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي، جامعة بغداد.
- [6] التميمي، ناظم شعلان جبار، 2009، "دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات"، بحث لنيل شهادة محاسب قانوني يتمتع حاملها بكافة حقوق وأمتيازات شهادة الدكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- [7] سامان كريم عيسى، 2013، "برنامج مقترح لتدقيق كلف تطوير حقول نفط أقليم كردستان العراق"، رسالة معادلة، للماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

ثانيا: المصادر الاجنبية

A: BOOK

- [1] Deegan, C. M., 2012, "Australian financial accounting", (7th ed.). Australia: Roseville N.S.W, McGraw Hill .